



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720672/2020-03
RESOLUÇÃO	1402-001.858 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSMISSORA ALIANÇA DE ENERGIA ELÉTRICA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencido o Relator que dava provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as preliminares arguidas e, no mérito, i) acolher as deduções das despesas de ágio, com o consequente cancelamento do auto de infração nesta parte; ii) cancelar os lançamentos de multa isolada sobre as estimativas não recolhidas; e, iii) julgar improcedente a alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa no s termos da Súmula CARF nº 108. Designado para redigir o voto vencedor de conversão do julgamento em diligência, o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macedo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni – Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Paraná que decidiu manter o auto de infração, a fim de confirmar o crédito tributário lançado no valor total de R\$ 71.196.974,41, referentes a IRPJ e CSLL incidentes sobre adições não computadas na apuração do lucro real e base de cálculo – despesa indedutível de ágio e falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada –, acrescido de multa isolada, multa de ofício e juros sobre a multa, referente do ano-calendário 2016.

2. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **Do lançamento**

2. O auto de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ (fls. 1489/1496) exige o recolhimento de R\$ 26.365.187,60 de imposto, com R\$ 19.773.890,70 de multa de lançamento de ofício e R\$ 6.211.638,19 de juros de mora.

3. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 1506/1570:

Infração 1: Adições não computadas na apuração do lucro real. Período de apuração de 01/01/2016 a 31/12/2016. Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247 e 249 do RIR/99, além daqueles citados no Termo de Verificação Fiscal. Multa de 75%.

Infração 2: Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada. Período de apuração de 01/01/2016 a 31/12/2016. Enquadramento legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Multa de 75%.

4. O auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls. 1497/1503) exige o recolhimento de R\$ 9.491.467,53 de contribuição, com R\$ 7.118.600,64 de multa de lançamento de ofício e R\$ 2.236.189,75 de juros de mora.

5. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 1506/1570:

Infração 1: Custos/despesas operacionais/encargos não dedutíveis. Período de apuração de 01/01/2016 a 31/12/2016. Enquadramento legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12, além daqueles citados no Termo de Verificação Fiscal; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08. Multa de 75%.

Infração 2: Falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada. Período de apuração de 01/01/2016 a 31/12/2016. Enquadramento legal: Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12. Multa de 75%.

Da fiscalização

6. Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1506/1570, parte integrante do auto de infração, estão abaixo:

6.1. Aduziu que o procedimento fiscal na empresa Transmissora Aliança de Energia Elétrica S/A, doravante TAESA, abrangeu a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL do período de apuração do ano-calendário de 2016.

6.2. Afirmou que constatou as seguintes infrações à legislação de IRPJ: adições não computadas na apuração do lucro real – despesa indedutível de ágio e falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada. Afirmou, também, as seguintes infrações à legislação de CSLL: adições não computadas na apuração da base de cálculo da CSLL - despesa indedutível de ágio e falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada.

6.3. Aduziu que a contribuinte foi autuada com base nos mesmos fatos e elementos de prova, em relação aos anos-calendários de 2014 e 2015, no processo 16682.720665/2019-60. Declarou que já houve julgamento pela DRJ Recife e por unanimidade a impugnação apresentada pela contribuinte foi julgada improcedente.

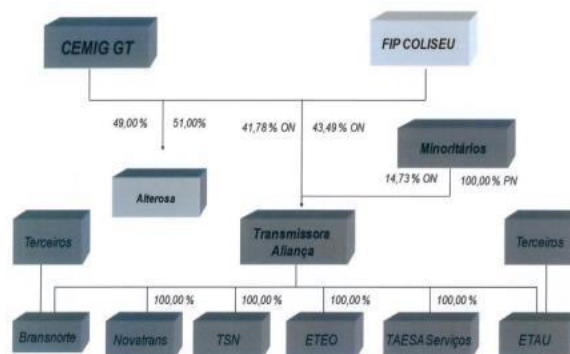
6.4. Asseverou que houve utilização de 2(duas) empresas veículos: TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO DE ENERGIA ELÉTRICA S.A, CNPJ 10.254.721/0001-81, doravante TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO; TRANSMISSORA ALTEROSA DE ENERGIA S.A, CNPJ 11.114.380/0001-01, doravante TRANSMISSORA ALTEROSA. Afirmou que a empresa TRANSMISSORA ALVORADA DE ENERGIA S/A, CNPJ 10.234.351/0001-10, doravante TRANSMISSORA ALVORADA, foi utilizada para transferir recursos para empresa veículo TRANSMISSORA ALTEROSA.

6.5. Relatou que a TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO foi constituída em 05/08/2008, tendo como fundadores PAULO ROGERIO DE ARAÚJO BRANDAO COUTO e GIOVANNI CARDOSO LEITE BISCARDI, e sendo a denominação social inicial de CUJUBI PARTICIPAÇÕES, e com capital social de R\$ 1.000,00. Aduziu que na alteração societária datada de 17/04/2009, a denominação social passa a ser de TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO DE ENERGIA ELETRICA S.A, e, ainda, a CEMIG GT fazendo parte da sociedade. Declarou que na alteração societária datada de 28/10/2009, FIP COLISEU foi incluído no quadro societário da empresa. Afirmou que na data de 29/10/2009, o capital social foi elevado de R\$ 1.000,00 para R\$ 2.183.379.099,24, sendo 1.069.855.759 ações ordinárias subscritas e integralizadas por CEMIG GT e 1.113.523.340 ações ordinárias subscritas e integralizadas por FIP COLISEU, e na mesma data foi decidida a utilização desses recursos para aquisição de ações da TERN. Relatou que em 28/12/2009, a TRANSMISSORA ATLÂNTICO foi cindida, vertendo R\$ 34.253.504,02 para TRANSMISSORA ALTEROSA, e R\$ 1.736.156.336,01 vertido para TAESA, por incorporação às avessas.

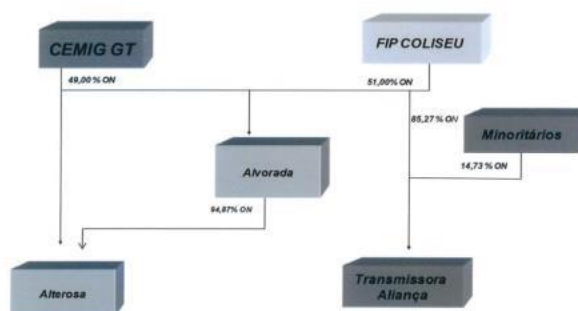


6.6. Afirmou que a TRANSMISSORA ALTEROSA foi constituída em 25/08/2009, tendo como fundadores EDUARDO DUARTE e SIMONE BÜRCK SILVA, e sendo a denominação social inicial de PLAKIAS PARTICIPAÇÕES S/A, e com capital social de R\$ 800,00. Aduziu que na data de 10/12/2009, ocorre a saída do quadro societário dos fundadores da empresa, e a entrada da TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, e a mudança da denominação social para TRANSMISSORA ALTEROSA. Declarou que na alteração societária datada de 04/02/2010, o capital social foi aumentado de R\$ 800,00 para R\$ 34.254.304,00. Afirmou que em 07/05/2010, ocorreu aumento do capital social de R\$ 34.254.304,00

para R\$ 1.023.154.532,74, e a inclusão no quadro societário da TRANSMISSORA ALVORADA, que passou a deter 97,01% das ações ordinárias.



6.7. Declarou que a TRANSMISSORA ALVORADA foi constituída em 09/07/2008, tendo como fundadores EDUARDO DUARTE e VINICIUS AGUILLAR DUARTE, e sendo a denominação social inicial de PERSONATUS PARCERIA S/A, e com capital social de R\$ 800,00. Aduziu que na alteração societária datada de 20/04/2010, passaram a fazer parte do quadro societário FIP COLISEU e CEMIG GT, e a denominação social alterou para TRANSMISSORA ALVORADA. Afirmou que na data de 07/05/2010, o capital social foi elevado para R\$ 633.082.162,00, detendo a FIP COLISEU 51% das ações ordinárias, e a CEMIG GT, 49% das ações ordinárias e 100% das ações preferenciais.



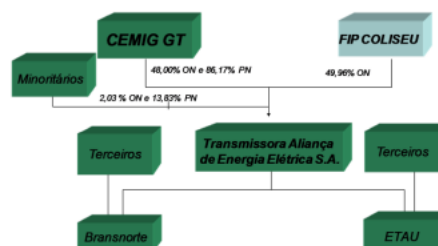
6.8. Afirmou que os ágios foram constituídos pelas empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA, ao adquirirem, respectivamente, participação acionária em TERNA PARTICIPAÇÕES S/A (antiga TAESA) e em TAESA, sob o fundamento da expectativa de rentabilidade futura. Asseverou que embora os ágios tenham sido efetivamente pagos, as empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA foram utilizadas como meras empresas veículos, inseridas na operação basicamente para transportar os ágios para a investida TAESA, quando das suas incorporações às avessas.

6.9. Asseverou que os ágios apurados nas duas aquisições acionárias em TERNA/TAESA totalizaram R\$ 1.754.652.000,00, e a pretendida economia tributária pelos investidores é de 596 milhões de reais ao longo de 10 anos.

6.10. Declarou que a TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO tornou controladora da TERNA, antiga TAESA, em 03/11/2009, ao adquirir 65,85% das ações emitidas por esta companhia; enquanto que a TRANSMISSORA ALTEROSA adquiriu o restante das ações (dos minoritários) da TAESA, por via Oferta Pública de Ações-OPA, em 11/05/2010.

6.11. Aduziu que a controladora da TAESA, TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, foi incorporada às avessas em 28/12/2009; e que na data de 31/12/2010, a TAESA também incorporou às avessas a TRANSMISSORA ALTEROSA, e a controladora direta desta, a TRANSMISSORA ALVORADA.

6.12. Apresentou diagrama de fls. 1554 na qual demonstra que o Capital Social da fiscalizada TAESA, ao final das incorporações às avessas, é composta da seguinte forma: CEMIG GT, 48% ON e 86,17% de PN; FIP COLISEU, 49% ON; minoritários 2,03% ON e 13,83% PN.



6.13. Aduziu que as reais adquirentes das ações da TAESA foram a CEMIG GT e a FIP COLISEU. Afirmou que as empresas adquirentes de ações da TAESA, quais sejam, TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA são empresas veículos utilizadas para transportar o ágio para a empresa autuada, e que são apenas empresas de papel.

6.14. Asseverou que as empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, TRANSMISSORA ALTEROSA e TRANSMISSORA ALVORADA são meras empresas de papel em razão de: a) inexistência de substância econômica efetivas; não exerciam qualquer atividade econômica; não possuíam empregados; não há registro de despesas com pessoal; não há sedes próprias.

6.15. Afirmou que TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, TRANSMISSORA ALTEROSA e TRANSMISSORA ALVORADA são empresas de papel, e que os recursos utilizados nas aquisições de participação societária em TERNA/TAESA por TRANSMISSORAS DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA vieram integralmente dos controladores CEMIG GT e FIP COLISEU.

6.16. Declarou que para que seja possível o aproveitamento do ágio, deve-se consumir a confusão de patrimônio entre a real investida e a real investidora prevista nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997. Afirmou que no presente caso não ocorreu confusão patrimonial, pois na incorporação às avessas das empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, TRANSMISSORA ALTEROSA e TRANSMISSORA ALVORADA, ocorreram incorporação das empresas veículos, as quais são empresas de papel. Não ocorrendo, portanto, a confusão patrimonial com as reais adquirentes que são a CEMIG GT e FIP COLISEU.

6.17. Asseverou que a fiscalizada TAESA em resposta à intimação justificou as incorporação às avessas da TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, TRANSMISSORA ALTEROSA e TRANSMISSORA ALVORADA da necessidade de redução dos custos operacionais e de controle da estrutura, as quais não foram aceitas, diante da irrelevância desses custos comparada com a pretensa economia tributária proporcionada pelas amortizações de ágios. Declarou que as despesas dessas empresas eram irrisórias, limitando-se a pagamentos a título de assessoria, pois não tinham empregados, as sedes eram as mesmas da sede do Banco Modal S/A (administrador do FIP COLISEU).

Da impugnação

7. A fiscalizada TAESA apresentou a impugnação de fls. 1584/1640. As alegações e os pedidos apresentados, de forma sucinta, estão abaixo:

7.1. Em preliminar alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado pela aplicação do art. 24 da LINDB. Declarou que grande parte da jurisprudência do CARF ao tempo das operação que levaram à amortização do ágio reputava legítima a dedutibilidade em circunstâncias em que há emprego de “empresa veículo” na operação envolvendo ágio.

7.2. Também em preliminar, argumentou a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação para glosar as despesas de ágio. Declarou a inexistência de base legal para desconsideração de negócios jurídicos validamente praticados. Afirmou que o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permite a desconsideração de negócios jurídicos, é de eficácia limitada, e nenhuma lei ordinária foi editada para sua regulamentação.

7.3. Declarou que o lançamento está decaído em razão do transcurso do prazo decadencial entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a lavratura do Auto de Infração. Afirmou que o ágio é oriundo da aquisição de ações pela impugnante nos anos calendários de 2009 e 2010, e a lavratura do Auto de Infração ocorreu apenas em 2020. Citou doutrina e decisão do CARF em seu favor.

7.4. Afirmou a legitimidade das operações implementadas e validade do registro contábil e amortização do ágio pela impugnante.

7.5. Argumentou a ilegitimidade da exigência do requisito de "propósito negocial" à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

7.6. Afirmou a existência de legítimo propósito negocial na formação da Atlântico e da Alterosa e em todos os atos praticados para aquisição das ações da impugnante. Declarou que a CEMIG GT e o FIP COLISEU foram obrigadas a estruturar a operação a partir de uma holding para evitar a transformação da impugnante em empresa pública.

7.7. Alegou que o racional adotado pelo TVF no sentido de que a utilização das holdings não seria necessária revela que a Autoridade Fiscal deixou de se atentar aos aspectos financeiros, regulatórios e societários que circundaram a operação. Declarou que toda a estrutura foi cuidadosamente implementada para evitar os riscos relacionados à transformação da impugnante em empresa pública, reduzir ao mínimo possível os montantes a serem investidos pelo FIP COLISEU, bem como observar as determinações expressas da ANEEL, BNDES e CVM.

7.8. Asseverou a legitimidade de empresa veículo e a existência de efetiva confusão patrimonial nas operações implementadas.

7.9. Alegou que para o IRPJ há lei vedando expressamente a dedução do ágio, que, porém, para CSLL inexistiu disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

7.10. Afirmou que a multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas não pode ser exigida após o encerramento do ano-calendário. Argumentou também a impossibilidade de se exigir multa isolada cumulada com a multa de ofício pelo mesmo fato gerador. Afirmou que como há cobrança da multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e CSLL exigidos, referente ao ano-calendário de 2016, não pode haver a cobrança da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidos, por caracterizar cumulação de penas. Citou decisões administrativas favoráveis a contribuintes e a Súmula CARF nº 105.

7.11. Aduziu a ilegalidade da incidência de juros selic sobre a multa. Afirmou que não pode haver incidência de juros sobre a multa, já que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Declarou que não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa, e que o parágrafo 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 determina a incidência de juros de mora apenas sobre ao valor do principal de débitos de tributos e compensações.

7.12. Ao final, pediu o julgamento procedente da impugnação para o integral cancelamento das exigências dos Autos de Infração, e a juntada posterior de quaisquer documentos adicionais.

[...]

3. O v. acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade do Recorrente, com a consequente manutenção do lançamento, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

LINDB. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o artigo 24 do LINDB, pois o lançamento fiscal e o seu julgamento administrativo não se ocupam da revisão de atos administrativos.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade do Auto de Infração, se este documento motiva o lançamento por infração de despesa indedutível de ágio e por falta de recolhimento de estimativas mensais, ao contrário da alegação do contribuinte da inexistência da motivação.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO DE CONDIÇÃO QUE EXCEPCIONA A REGRA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de juntada posterior de documentos, quando o contribuinte não comprova que se trata de motivo de força maior, ou refira-se a fato/direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos/razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

ÁGIO. LEI Nº 9.532/97, ARTS. 7º e 8º. CONFUSÃO PATRIMONIAL. EXIGÊNCIA DA PRESENÇA DA REAL SOCIEDADE INVESTIDORA. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE.

O comando dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 exige que a confusão patrimonial ocorra entre a empresa investida e a real investidora, regra essa que torna indedutível o ágio quando empresa veículo é utilizada em lugar da real investidora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MULTA. JUROS. INCIDÊNCIA.

A multa, por ser crédito tributário, sofre a incidência de juros.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INÍCIO DA CONTAGEM.

A contagem do prazo decadencial da amortização de ágio inicia-se a partir de sua repercussão na apuração do tributo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. APLICAÇÃO.

É cabível a aplicação da multa isolada de 50% por falta de recolhimento das estimativas mensais após o encerramento, e cumulada com a multa de ofício de 75%, por serem distintos os seus fatos geradores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigentes para o IRPJ.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

4. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 3.015/3.087 visando sua reforma, arguindo em síntese:

(i) Em Preliminares:

(i.i) “*CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DA ÉPOCA E DO ARTIGO 24 DA LINDB*” – Afirma que “(...) A norma transcrita acima, que tem a intenção de regular a interpretação de todo o Direito Brasileiro – no qual, por óbvio, se inclui o Direito Tributário –, reforçou a necessidade de observância aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade (SIC). Como efeito, as decisões administrativas e judiciais deverão levar em consideração a interpretação verificada a época dos atos praticados, sendo incabível que modificações interpretativas retroajam em malefício de contribuintes que atuaram de boa-fé (...)”, complementa asseverando que “(...) A DRJ tenta sustentar que esse dispositivo não seria aplicável ao contencioso administrativo tributário, sob o argumento de que o presente processo não trata de procedimento de revisão. Não obstante, tanto o dispositivo é aplicável ao julgamento administrativo que, em verdade, o referido artigo 24 apenas esclarece e reforça o quanto disposto na Lei Federal de Processo Administrativo (...)” e conclui dizendo que “(...) é bastante razoável que a Recorrente, à luz da jurisprudência da época, sentisse-se segura para proceder com a amortização fiscal do ágio. Diante de jurisprudência administrativa favorável à desconsideração do critério de empresa-veículo e mediante a inclusão do artigo 24 na LINDB, é necessário que este E. CARF, de início, reconheça a validade das operações praticadas pela Recorrente e do registro e amortização dos ágios ora discutidos, “sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas” (...);

(i.ii) “*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE BASE LEGAL PARA A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS VALIDAMENTE PRATICADOS*” – Afirma que “(...) a leitura atenta do TVF permite verificar que não há qualquer indicação sobre quais foram os artigos ou leis violados pela Recorrente de modo a ensejar eventual infração ou impossibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, uma vez que todos os requisitos legais foram devidamente cumpridos (...)”, complementa asseverando “(...) que a mera invocação de dispositivos legais atinentes à amortização fiscal do ágio não socorre o auto de infração lavrado ao arrepio da legalidade tributária, trava de sustentação do sistema constitucional tributário. Embora sejam citadas normas legais, nenhuma

delas foi descumprida pela Recorrente e nenhuma delas autoriza a conduta da autoridade fiscal de desconsiderar os efeitos tributários decorrentes das operações implementadas. (...)”, acrescenta que “(...) Supostamente com base nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, alega a Autoridade Fiscal que as operações implementadas não se subsumiriam à norma legal, quando é certo que os requisitos legais foram devidamente cumpridos pela Recorrente (...)” e conclui dizendo que “(...) Ao furtar-se do dever legal de fundamentar as infrações apontadas ou fundamentá-las em regras genéricas, sem conexão direta com os fatos discutidos, a Autoridade Lançadora incorreu em verdadeiro vício de motivação (...)”; e,

(i.iii) “DECADÊNCIA DO DIREITO DE QUESTIONAR A FORMAÇÃO DO ÁGIO” – Afirma que “(...) o termo inicial do prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal modo que as Autoridades Fiscais tenham o prazo de 5 anos (nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN), contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário ou, evitando-se, assim, que o contribuinte fique eternamente sujeito à revisão do lançamento (...)”, complementa asseverando “(...) que o ágio é oriundo de aquisição de ações da Recorrente no ano-calendário 2009 e 2010. Ora, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º do CTN), o termo final para a sua revisão se deu, respectivamente, em 2014 e 2015. A lavratura do Auto de Infração, todavia, ocorreu tão-somente em setembro de 2020, mais de cinco anos após o decurso do prazo decadencial! (...)”, acrescenta que “(...) por óbvio, não é compatível com os princípios que regem a Administração Pública interpretar as regras de decadência com finalidade de aumentar a base arrecadatória (juros, multa, etc.). Se a RFB teve conhecimento do registro do ágio por meio das declarações referentes ao ano 2009 e seguintes, por que aguardar o início da dedução fiscal para indicar que possui entendimento divergente daquele adotado pelo contribuinte? (...)” e conclui dizendo que “(...) a Fiscalização não poderia, em qualquer hipótese, rever os fatos atrelados à formação dos ágios em 2009 e 2010. Portanto, o Auto de Infração merece ser integralmente cancelado para que seja reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário em razão dos efeitos da decadência (...)”;

(ii) No Mérito:

(ii.i) “LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS E VALIDADE DO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELA RECORRENTE” – Afirma que “(...) Na sistemática da legislação tributária, entende-se por ágio a diferença positiva entre o valor de aquisição da participação societária e o respectivo valor patrimonial.

Apesar de derivar da legislação societária, a segregação do custo do investimento em valor de equivalência patrimonial e valor de ágio ou deságio foi determinada pela lei fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77) e pela CVM (Instrução CVM nº 1/78). De todo modo, até a edição da Lei nº 9.532/97, as amortizações do ágio eram neutras para fins fiscais, por expressa determinação do artigo 25, parágrafo 2º do Decreto-lei nº 1.598/77 (...)", complementa asseverando que "(...) O benefício fiscal em exame foi particularmente relevante no âmbito do Plano Nacional de Desestatização ("PND"). Assim, com o objetivo de incentivar as aquisições de participações societárias vinculadas aos planos de privatização das empresas públicas ou de economia mista, foi propiciada a mobilidade do capital por meio do investimento em outras sociedades e evitando sua imobilização em um único investimento, passando-se a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis (...)", acrescenta que "(...) o próprio legislador determinou que 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 (...)" e conclui dizendo que "(...) A postura que vem sendo adotada pelo Fisco em relação à matéria, em especial, no presente caso, mostra-se incongruente com os atos praticados pelo Governo Federal, já que quando teve oportunidade de alterar a regra da amortização do ágio por meio da recente Lei nº 12.973/14, não a revogou, mas apenas inseriu restrições com vistas a evitar abusos, tais como nos casos dos chamados "ágio internos" (...);

(ii.i.i) "Devida escrituração contábil do ágio com base em expectativa de rentabilidade futura pela Atlântico e pela Alterosa" – Afirma que "(...) a legislação não determina que a prova da escrituração contábil deverá ser realizada por meio de livro diário. De forma bastante diversa, a legislação apenas determina como deverá ser realizado o registro do ágio e imputa ao contribuinte o dever de, quando solicitado, apresentar qualquer documento contábil que demonstre a devida escrituração do ágio (...)", complementa asseverando que "(...) a Atlântico e a Alterosa procederam ao registro do ágio em subconta de investimento, a Recorrente acostou aos autos os balancetes da Atlântico e da Alterosa (doc. 30 e 32 da Impugnação) e o razão analítico (doc. 31 e 33 da Impugnação) referentes aos períodos relevantes de cada aquisição (...)", acrescenta que "(...) a DRJ expressamente reconhece que não há qualquer questionamento acerca da validade do registro do ágio (...)" e conclui dizendo "(...) que essa discussão resta superada. A validade dos registros de ágio efetuados por ocasião da aquisição de investimento na Recorrente é, portanto, incontroversa nos presentes autos. Nesse sentido, resta demonstrado que os requisitos legais, inclusive quanto ao registro do ágio, foram devidamente cumpridos nas operações de aquisição das participações societárias na Recorrente (...);

(ii.i.ii) *“Validade das operações implementadas pelo Grupo CEMIG e pelo FIP Coliseu do ponto de vista legal” – Afirma que “(...) nos termos discutidos pela autoridade fiscal e pela DRJ, não se coloca em dúvida a legalidade e a licitude dos atos praticados para aquisição das ações da Recorrente, tampouco a ocorrência do efetivo pagamento dos ágios, não havendo fundamento para classificá-los como ilegais e pretender desconsiderá-los, mesmo que apenas do ponto de vista tributário (...)”, complementa asseverando “(...) que a Recorrente, desde os tempos dos fatos ora discutidos, é companhia de capital aberto, com ações listadas em bolsa de valores. Assim, todas as operações envolvendo a Recorrente, além de atender aos requisitos legais, estavam submetidas à rigorosa fiscalização da CVM e às regras de publicidade e governança aplicáveis às companhias abertas (...)”, acrescenta que “(...) a Atlântico e a Alterosa figuraram efetivamente como adquirentes das ações da Recorrente e foram responsáveis por arcar com as obrigações decorrentes das aquisições, além de ter assumido parte os custos da operação. Portanto, não resta dúvida de que o regime jurídico dos atos praticados foi observado e suportado pelas partes envolvidas, não havendo fundamento para classificá-los como ilegítimos e pretender desconsiderá-los, mesmo que apenas do ponto de vista tributário (...)” e conclui dizendo “(...) inexistindo vedação legal e inexistindo regime especial para a sua amortização, as despesas relativas à amortização do ágio para os fins da CSLL revelam-se dedutíveis em qualquer hipótese, independentemente da existência de incorporação (...)”;*

(ii.ii.i) *“IMPOSSIBILIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS COM BASE NA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL”, “Ilegitimidade da exigência do requisito de “propósito negocial” à luz do ordenamento jurídico brasileiro” – Afirma que “(...) A despeito da inexistência de norma jurídica que convalide a teoria do propósito negocial, as autoridades fiscais repetidamente se pautam no suposto requisito de finalidade extratributária e de propósito negocial para desconsideração dos negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes (...)”, complementa asseverando que “(...) Alargou-se, em alguns casos, o conceito de simulação, para nele abarcar todos e quaisquer negócios que pudessem “prejudicar” o fisco. Paralelamente, criou-se a exigência do “propósito negocial” atrelada à ideia de “inoponibilidade” dos negócios jurídicos ao fisco, sem qualquer dispositivo legal que pudesse embasar o raciocínio (tal qual sugerido pela DRJ nos presentes autos) (...)”, acrescenta que “(...) A despeito da ausência de base legal, ainda que se entenda sustentável a posição no sentido de se exigir o propósito negocial, não poderia a autoridade fiscal, sob nenhuma circunstância, enxergar o “tudo proibido” naquilo que vê, reputando inválido todo e qualquer negócio jurídico que não implique a incidência da máxima carga tributária possível (...)” e conclui dizendo “(...) a invalidação das operações com base na teoria do propósito negocial não é, em qualquer caso, aplicável ao caso*

da Recorrente, já que as operações que ensejaram o registro do ágio ora discutido estão imersas em legítimo propósito negocial (...);

(ii.ii.ii) “A existência de legítimo propósito negocial na formação da Atlântico e da Alterosa e em todos os atos praticados para aquisição das ações da Recorrente” – Afirma que “(...) a CEMIG GT e o FIP Coliseu foram obrigados a estruturar a operação a partir de uma holding para evitar a transformação da Recorrente em empresa pública (...)”, complementa asseverando “(...)que os pontos centrais que levaram as operações a serem estruturadas da forma em que implementadas diziam respeito à natureza de empresa pública da CEMIG GT e aos recursos limitados do FIP Coliseu para fazer frente à parcela que precisava adquirir das participações societárias da Recorrente para evitar a sua estatização, tudo isso dentro de um cenário regulatório e societário controlado (...)”, acrescenta que “(...) não era possível saber de antemão o nível de adesão ao leilão, tampouco prever o número e as espécies de ações e units que seriam adquiridas no contexto da OPA, a aquisição direta das ações e units via OPA implicaria em relevantes riscos de a CEMIG GT se tornar controladora da Recorrente, mormente ao se considerar que a CEMIG GT figuraria como maior financiadora da operação. Ainda que se definisse que as ações seriam adquiridas no leilão público de forma proporcional à participação societária já detida pelos acionistas, corria-se o risco de se esgotar os recursos do FIP Coliseu antes de adquiridas todas as ações disponíveis no mercado (...)”, dispõe ainda que “(...) a ausência da holding na operação implicaria na sujeição das partes ao risco de ter a Recorrente, ao final da operação, como empresa pública. E, como visto, tal situação não apenas implicaria potencial perda de valor de mercado das ações recém adquiridas pelas partes, mas também encontrava óbices junto ao BNDES, que já havia sinalizado que, em decorrência do contingenciamento de crédito ao setor público, não concordaria com a transferência do controle da Recorrente para a CEMIG GT (...), e conclui dizendo que “(...) o Grupo CEMIG não tinha interesse em transformar a Recorrente em empresa pública em razão da potencial desvalorização das ações da companhia no mercado. A discordância do BNDES com a transferência do controle à Recorrente apenas tornou mais relevante o receio. Ou seja: a implementação da operação e o sucesso da aquisição de uma companhia rentável dependia, necessariamente, do envolvimento de uma holding na estrutura. A constituição da Atlântico e, posteriormente, da Alterosa mostrou-se congruente com a necessidade de se viabilizar o controle e o balizamento das participações societárias adquiridas por cada uma das partes (...)”;

(ii.iii.i) “LEGITIMIDADE DO EMPREGO DE “EMPRESA VEÍCULO” E A EXISTÊNCIA DE EFETIVA “CONFUSÃO PATRIMONIAL” NAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS”, “Legitimidade do emprego de sociedade holding na aquisição de participação societária” – Afirma que “(...) Da análise da legislação aplicável, se extrai claramente que a simples constituição de uma holding no Brasil, à qual a

Fiscalização e a DRJ optam por denominar “empresa veículo”, não é suficiente para descaracterizar as operações praticadas. Inexiste qualquer irregularidade na utilização das chamadas empresas veículo. Ainda assim, as autoridades fiscais se valem de acusações relacionadas ao uso de empresa veículo para demonizar a constituição de empresa cuja finalidade seja viabilizar a amortização de ágio. (...)”, complementa asseverando que “(...) o uso de sociedades de propósito específico, isto é, de empresas veículos, sempre foi uma prática recorrente e possui previsão legal no âmbito das privatizações. Ou seja, ainda que fosse entendido que a Atlântico e a Alterosa configuram empresa veículo, o seu emprego não seria suficiente para descaracterizar as operações implementadas (...)”, e conclui dizendo “(...) fato é que a Atlântico e a Alterosa não são meras empresas-veículo, na medida em que sua existência é plenamente justificada pelas circunstâncias fáticas que permeiam a operação (...)”;

(ii.iii.ii) *“Impropriedade da qualificação da Atlântico e da Alterosa como empresas veículo e a legítima inserção das sociedades no contexto da OPA” – Afirma que “(...) o envolvimento de uma holding na operação para reunião dos recursos da CEMIG GT e do FIP Coliseu e correta aplicação dos fundos era premissa sem a qual não seria possível ao Grupo CEMIG dar seguimento à operação. Dito de outra forma: sem a Atlântico/Alterosa não poderia haver operação, já que o Grupo CEMIG não pretendia efetuar investimento para obter prejuízos financeiros. Embora a decisão recorrida busque afastar esse fato, essa é a verdade que circundou as operações, conforme evidenciado ao longo do presente recurso (...)”, complementa asseverando que “(...) as sociedades holding pura tem como objeto social justamente deter participações em outras sociedades. Não é necessário que haja pessoal alocado no desenvolvimento de quaisquer atividades, na medida em que sua função social é exatamente deter investimentos (...)”, acrescenta que “(...) a Atlântico e a Alterosa, no período em que sobreviveram, efetivamente incorreram em custos e despesas atrelados à aquisição das participações societárias da Recorrente, conforme demonstram os balancetes ora acostados aos autos (doc. 35 da Impugnação). As sociedades arcaram com todas as despesas atinentes aos estudos prévios para realização da aquisição e à própria implementação das operações (e.g., assessores jurídicos e financeiros, taxas bancárias etc.), sendo que todas as decisões tomadas quanto à contratação dos fornecedores e dispêndios incorridos pelas sociedades foram devidamente deliberadas e registradas, no âmbito da Atlântico, pelo Conselho de Administração e pela diretoria devidamente eleitos (doc. 36 da Impugnação) e, na Alterosa, pela diretoria (doc. 37 da Impugnação). (...)”, e conclui dizendo que “(...) A verdade é que a Atlântico e a Alterosa não figuraram como empresa veículo, tendo o registro do ágio e a sua posterior amortização sido feitos de forma válida e em perfeita consonância com os ditames legais (...)”;*

(ii.iii.iii) *“Existência de unificação patrimonial entre investidoras e investida e a ilegítima caracterização da CEMIG GT e do FIP Coliseu como reais adquirentes” – Afirma que “(...) o motivo da constituição da Atlântico e, em momento posterior, da Alterosa decorreu, em larga proporção, do risco de transformação da Recorrente em empresa pública (...)”, complementa asseverando que “(...) foi a Atlântico que, como cessionária do CCVA, figurou como parte responsável pela liquidação financeira das obrigações assumidas no âmbito do CCVA, tendo arcado com os ônus financeiros da aquisição perante a Terna Itália. De igual forma, a Alterosa foi responsável pela liquidação das obrigações oriundas do leilão público das ações da Recorrente no contexto da OPA. O fato de os recursos terem sido obtidos via aumento de capital não altera a natureza jurídica da transação em questão, estando tal fato perfeitamente inserido no papel exercido pelas holdings desde a sua aquisição pelo FIP Coliseu e CEMIG GT (...)”, acrescenta que “(...) Na curiosa linha de pensamento sustentada pela autoridade fiscal, a parte adquirente em um contrato de compra e venda não seria mais aquele que figura no contrato como adquirente e que paga o preço, tornando-se titular dos direitos de propriedade sobre o ativo adquirido, mas sim aquele que teria suportado o ônus financeiro da transação (eventualmente, o banco financiador?!) (...)”, e conclui dizendo “(...) a própria DRJ reconhece que não há questionamentos à validade do registro do ágio realizado pela Atlântico e pela Alterosa. Ora, se o registro do ágio é válido é porque elas foram adquirentes das participações societárias. Caso contrário, pelos princípios que informam a própria contabilidade, não seria possível à Atlântico e à Alterosa registrar investimento na Recorrente (...)”;*

(ii.iv.i) *“SUBSIDIARIAMENTE: DA INDEVIDA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA”, “Da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário” – Afirma que “(...) a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável quando verificada a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. Esta conclusão decorre das próprias regras referentes à sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL (...)”, complementa asseverando que “(...) dentro das sistemáticas de apuração do IRPJ e da CSLL, as estimativas mensais correspondem apenas a uma antecipação do pagamento do valor do imposto que será devido ao final do ano-calendário. Referidas antecipações não possuem natureza de tributo, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no final do ano-calendário (...)”, acrescenta que “(...) Dessa forma, a multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96 é cabível sempre que o Fisco verificar a falta de recolhimento do imposto e da contribuição ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais durante o curso do ano-calendário, ou seja, antes do término do ano-base (...)”, e conclui dizendo “(...) após o encerramento do ano-calendário, perde fundamento a exigência de multa isolada pela suposta falta de recolhimento dos valores de estimativa mensais, uma vez que o contribuinte não*

mais está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada (...);

(ii.iv.ii) *“Da impossibilidade de se exigir cumulação de multas pelo mesmo fato gerador” – Afirma que “(...) ilegítima também a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício para o mesmo suposto fato gerador, isto é, a insuficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL ao longo do ano-calendário (...)”, complementa asseverando que “(...) a suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL ensejou a aplicação de duas penalidades, quais sejam, a multa isolada de 50%, ora combatida, e a multa de ofício de 75%, resultando em uma penalidade no percentual total de 125% (...)”, acrescenta que “(...) tão numerosas são as decisões entendendo pela impossibilidade da cobrança de multa de ofício e multa isolada pela insuficiência no recolhimento dos tributos que foi editada a Súmula CARF nº 105, aprovada pela Primeira Turma da C. CSRF em 08 de dezembro de 2014, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” (...), e conclui dizendo “(...) não há qualquer lógica jurídica em exigir pelo suposto não recolhimento do tributo multa de ofício de 75% e multa isolada de 50%. Nos casos de insuficiência no recolhimento de estimativas, é incabível a aplicação de multa de ofício e de multa isolada, sob pena de cumulação de penalidades para o mesmo fato gerador, devendo ser o Auto de Infração também reformado quanto ao presente item da autuação (...);*

(ii.iv.iii) *“Necessidade de desconto do IRPJ/CSLL devidos nos meses anteriores ao se calcular a base de cálculo de multa isolada na apuração com base em balanços de suspensão e redução” – Afirma que “(...) Ainda que se entenda pela aplicabilidade da multa isolada, há que se observar certas normas para seu cálculo. Mais especificamente, faz-se necessário descontar, dos valores de IRPJ/CSLL devidos a cada mês, o IRPJ/CSLL relativo ao mês anterior (...)”, complementa asseverando que “(...) a Fiscalização não pode simplesmente glosar as despesas que entende serem indevidas e cobrar tributos sobre tais valores. O agente lançador deve recompor totalmente a apuração do contribuinte, levando em consideração mensalmente os valores devidos dos meses anteriores, como se recolhidos fossem, de forma acumulada (...)”, e conclui dizendo que “(...) É ilegal a exigência da multa isolada sobre a mesma base de cálculo várias vezes. Para que isso não aconteça a Fiscalização precisa, quando da apuração da multa isolada, descontar a diferença de tributos identificada em meses anteriores. Nesse sentido, na remota hipótese de se entender pela manutenção da multa, a Recorrente requer seu recálculo com base nesses preceitos (...); e,*

(ii.v.i) “DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA” – Afirma que “(...) não há como pretender a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte (...)”, e conclui dizendo que “(...) o débito decorrente de tributos e contribuições a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito. Essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente (...)”.

5. Por fim, requereu a procedência do recurso interposto, para que seja declarada a nulidade do lançamento, bem assim, alternativamente, o cancelamento ou, subsidiariamente, o recálculo das multas e juros aplicados, nos termos expostos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

6. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 3106, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.

7. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, incidentes sobre adições não computadas na apuração do lucro real e base de cálculo – despesa indedutível de ágio e falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada –, acrescido de multa isolada, multa de ofício e juros sobre a multa, do ano-calendário 2016, no valor total de R\$ 71.196.974,41.

8. A DRJ/PR, ao julgar a impugnação, considerou improcedentes os argumentos da Recorrente, nos seguintes termos:

11. Em preliminar a impugnante alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado pela aplicação do art. 24 da LINDB transcrito abaixo. Declarou que grande parte da jurisprudência do CARF ao tempo das operação que levaram à amortização do ágio reputava legítima a dedutibilidade em circunstâncias em que há emprego de "empresa veículo" na operação envolvendo ágio.

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

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

12. São infundados os argumentos da impugnante.

13. Não se aplica o art. 24 do Lindb ao processo administrativo fiscal, porque lançamento fiscal e o seu julgamento nas instâncias administrativas não configuram revisão de atos administrativos, uma vez que estes não cuidam de "revisar" a validade de atos administrativos. Ademais, o lançamento fiscal não declara a invalidade de "situação plenamente constituída", já que a declaração entregue pelo contribuinte, que é auto-lançamento ou lançamento por homologação, não gera situação plenamente constituída, pois é sempre provisória e precária, sujeita a homologação expressa ou tácita da autoridade fiscal.

14. Portanto, improcedentes as alegações.

Da nulidade por ausência de motivação

15. Também em preliminar, a contribuinte argumentou a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação para glosar as despesas de ágio. Declarou a inexistência de base legal para desconsideração de negócios jurídicos validamente praticados. afirmou que o parágrafo único do art. 116 do CTN, transcrito abaixo, que permite a desconsideração de negócios jurídicos, é de eficácia limitada, e nenhuma lei ordinária foi editada para sua regulamentação.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

16. Não assiste razão à impugnante.

17. O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal descrevem claramente que o motivo do lançamento é a despesa indedutível do ágio e a falta de recolhimento das estimativas mensais.

18. Quanto à alegada desconsideração de negócios jurídicos pela impugnante, verifica-se pela leitura do TVF, que a fiscalização não aplicou a desconsideração de negócios jurídicos prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, mas a teoria do propósito negocial.

19. Portanto, improcedentes as alegações de nulidade do Auto de Infração.

Da decadência

20. Argumentou a contribuinte que o lançamento está decaído em razão do transcurso do prazo decadencial entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a lavratura do Auto de Infração. afirmou que o ágio é oriundo da aquisição de ações pela impugnante nos anos calendários de 2009 e 2010, e a lavratura do Auto de Infração ocorreu apenas em 2020. Citou doutrina e decisão do CARF em seu favor.

21. Não tem razão a contribuinte.

22. Conforme a Súmula Vinculante CARF nº 116, cuja aplicação é obrigatória no âmbito da administração tributária federal, para contagem do prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

23. O fato gerador objeto de lançamento ocorreu em 31/12/2016, e a ciência desse lançamento foi em 04/09/2020, fls. 1576. Como a ciência do lançamento foi dada antes de transcorridos 5 anos do fato gerador, não está decaído o lançamento.

24. Portanto, improcedentes as alegações da contribuinte.

Do Mérito

Da amortização do ágio. IRPJ

25. A impugnante contestou a caracterização das empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA como empresas de papel, alegando que, por serem holding, não é necessário que haja pessoal alocado no desenvolvimento de quaisquer atividade. Declarou que Atlântico e a Alterosa efetivamente incorreram em custos e despesas atrelados à aquisição das participações societárias da Impugnante.

26. Não tem razão a impugnante, pois as empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA não exerceram nenhuma atividade, a não ser a operação de aquisição de ações da TAESA, e após essa operação, elas foram extintas por incorporação às avessas. A autoridade tributária explica muito bem que esse é o modo de atuação das empresas veículos:

Guiados pelo fundamento econômico de rentabilidade futura e voltados à obtenção de economia fiscal forçada, geralmente esse planejamento tributário pode ser descrito da seguinte maneira: a real adquirente capitaliza uma empresa veículo, sem propósito negocial, para dar a entender que esta é a parte compradora na aquisição de participação societária com ágio; num segundo momento, a empresa veículo é então incorporada pela investida que, ato contínuo, passa a amortizar o referido ágio - transferido ao seu patrimônio em decorrência desta incorporação - e a utilizá-lo como despesa na dedução da base de cálculo de seus tributos.

Com a utilização dessa empresa veículo, sem nenhum propósito negocial e receptora de investimentos de curta duração, transporta-se da investidora original para a investida o ágio originado nessa transação. Geralmente, o único substrato econômico que subsiste nesses arranjos societários é o pretense benefício fiscal da amortização do ágio.

Cabe ressaltar que o tipo de empresa veículo comumente utilizado apresenta atividade em um único ano-calendário, registra poucos lançamentos contábeis, nenhum deles relacionado a alguma atividade comercial ou industrial. Os raros lançamentos contábeis por ela registrados dizem respeito a atos de reorganização societária, pagamento de consultoria e registro da participação societária adquirida com ágio. Geralmente não possui empregados registrados nem sede própria.

27. Alegou a contribuinte que o racional adotado pelo TVF no sentido de que a utilização das holdings não seria necessária revela que a Autoridade Fiscal deixou de se atentar aos aspectos financeiros, regulatórios e societários que circundaram a operação. Declarou que toda a estrutura foi cuidadosamente implementada para evitar os riscos relacionados à transformação da impugnante em empresa pública, reduzir ao mínimo possível os montantes a serem investidos pelo FIP COLISEU, bem como observar as determinações expressas da ANEEL, BNDES e CVM.

28. Não assiste razão à impugnante, pois motivos regulatórios não são oponíveis ao Fisco. Ademais, o documento citado pela contribuinte como sendo do BNDES, doc. 4, é na verdade correspondência da CEMIG GT ao governo de Minas Gerais, e quanto às instruções da CVM, elas se referem à contabilização de operações e preceitos societários, os quais não justificam a utilização de empresa veículo. E no caso da ANEEL, a própria agência reguladora ressalta que não adentrou nos requisitos da legalidade das matérias de cunho tributário, confira-se (Processo Administrativo Anel nº 48500.005016/2009-41, item 31 da Nota Técnica nº 380/2009-SFF/ANEEL, fls. 598):

31. Por fim, ressalta-se que a análise da presente operação não adentrou nos requisitos da legalidade das matérias de cunho tributário, cabendo assim, às empresas envolvidas, dar-lhes pleno atendimento, inclusive no que tange aos ritos próprios.

29. Também não justifica a utilização de empresa veículo, sob pretexto de que a parceira de negócio da CEMIG GT, FIP COLISEU, estava financeiramente estressada, pois motivos individuais de contribuintes não são oponíveis às normas tributárias.

30. Além disso, as razões apresentadas pela fiscalizada TAESA em resposta à intimação, no curso da fiscalização, de que ocorreu incorporação às avessas da TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO, TRANSMISSORA ALTEROSA e TRANSMISSORA ALVORADA pela necessidade de redução dos custos operacionais e de controle da estrutura, não justificam as incorporações, diante das despesas irrisórias, pois essas despesas eram limitadas a pagamentos a título de assessoria, pois não tinham empregados, e as sedes eram as mesmas da sede do Banco Modal S/A (administrador do FIP COLISEU). Assim, as incorporações às avessas resta demonstrada a finalidade de transportar o ágio das empresas veículos para a TAESA.

31. A contribuinte argumentou que as empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA não são empresas veículos, pois tiveram função social enquanto existiram, e que não há impedimento para utilização das empresas veículos.

32. São infundados os argumentos da impugnante, pois a única finalidade das empresas TRANSMISSORA DO ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA foi para transportar o ágio na aquisição de ações. Desde que foram criadas, essas empresas não exerceram nenhuma atividade econômica, e todas as despesas registradas na contabilidade estão relacionadas com as operações de aquisição de ações. Ao contrário da alegação da impugnante de que não há impedimento para utilização de empresa-veículo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF tem-se posicionado pela impossibilidade de uso de empresa veículo, confira-se abaixo:

Acórdão nº 9101-004.819 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 3 de março de 2020

Viviane Vidal Wagner – Relatora

[...]

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade negocial ou societária.

[...]

Acórdão nº 9101-004.499 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 06 de novembro de 2019

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

[...]

EMPRESA VEÍCULO. UTILIZAÇÃO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.

EFEITOS NÃO OPONÍVEIS PERANTE O FISCO.

Sendo a empresa veículo aquela cuja existência se justifica pela passagem de patrimônio, sem nenhum outro motivo operacional, constata-se que, na reorganização societária realizada pelo Grupo Econômico, foi utilizada uma empresa veículo num processo de planejamento tributário, o qual não pode produzir efeitos perante o Fisco. Os motivos extra tributários alegados para o emprego da empresa veículo apenas reforçam o entendimento de que, sem a sua utilização, não seria possível compor a situação em que se deu a amortização do ágio.

[...]

Acórdão nº 9101-004.562 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 03 de dezembro de 2019

Livia De Carli Germano – Relatora

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

[...]

PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. EMPRESA VEÍCULO.

O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma mas pelo conteúdo, de maneira que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma "empresa", no sentido de "atividade econômica organizada", e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, deve-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos, se esta tiver sido a distorção produzida.

[...]

33. A impugnante alegou que o ordenamento jurídico brasileiro não contempla a teoria do propósito negocial, e, portanto, é ilegítima a sua aplicação.

34. Sem razão a impugnante, pois o ordenamento jurídico brasileiro define a empresa no sentido de quem exerce atividade econômica organizada. Logo, não pode ser um mero registro de papel.

35. Quanto à questão dos registros contábeis do ágio da aquisição das ações, constata-se da leitura do TVF que a autoridade tributária, apesar de descrever a falta da apresentação dos livros contábeis, não contestou a existência do ágio, apenas considerou não dedutíveis a amortização do ágio.

36. A contribuinte alegou que a TRANSMISSORA ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA são as reais adquirentes da ações da TAESA, porque essas empresas foram responsáveis pela liquidação financeira. Afirmou que na curiosa linha de pensamento da autoridade fiscal, o banco que financia aquisição de ativo seria o titular dos bens em um contrato de compra e venda, e não o adquirente.

37. Não tem razão a impugnante, porque o presente caso não se trata negócio normal de aquisição de ações, mas de negócios efetuados por empresas de papel. Dessa forma, resta evidente que TRANSMISSORA ATLÂNTICO e TRANSMISSORA ALTEROSA não são reais adquirentes, mas meras empresas veículos. O real adquirente é quem aloca recursos nas empresas veículos, que neste caso são: CEMIG GT e FIP COLISEU.

38. Os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 exige a ocorrência da confusão patrimonial entre os reais adquirentes e a investida. Confira-se:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III,

[

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

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

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

39. Portanto, improcedentes as alegações.

40. Dessa forma, como não houve confusão patrimonial entre os reais adquirentes das ações, CEMIG GT e FIP COLISEU e a real investida TAESA, não foram cumpridos os requisitos dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997, e, portanto, fica mantido o lançamento.

Da tributação da CSLL

41. A impugnante alegou que para o IRPJ há lei vedando expressamente a dedução do ágio, que, porém, para CSLL inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

42. Sem razão a impugnante.

43. O caput do art. 57 da Lei 8.981/95 determina a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ para CSLL, confira-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a

base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

[...]

44. O art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, de 30 de janeiro de 2004, por sua vez, esclarece que aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ.

45. Portanto, improcedentes as alegações da contribuinte.

Da multa isolada

46. A impugnante alegou que a multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas não pode ser exigida após o encerramento do ano-calendário. Argumentou também a impossibilidade de se exigir multa isolada cumulada com a multa de ofício pelo mesmo fato gerador. afirmou que como há cobrança da multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e CSLL exigidos, referente ao ano-calendário de 2016, não pode haver a cobrança da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidos, por caracterizar cumulação de penas. Citou decisões administrativas favoráveis a contribuintes e a Súmula CARF nº 105.

47. As alegações da impugnante são infundadas.

48. A multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e CSLL exigidos após o encerramento do exercício financeiro tem previsão no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, enquanto que a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas tem previsão no inciso II do art. 44 da mesma lei. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 80 da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(grifei)

49. A alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe que ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido aplica-se a multa isolada. Portanto, conclui-se que esta multa isolada é exigível mesmo após o encerramento do exercício financeiro.

50. A controvérsia que existia sobre a aplicação da multa isolada após o encerramento da exercício era em razão do texto do antigo caput do art. 44 discorrer que a multa é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

[...]

51. Após alteração do texto do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996 promovida pela Lei 11.488/2007, não há mais que se falar em inaplicabilidade da multa de ofício após o encerramento do exercício.

52. E ao contrário da alegação da contribuinte, o fato gerador da multa isolada e da multa de ofício de 75% é totalmente distinto. A multa isolada é aplicada em razão do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, enquanto que a multa de ofício é pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL exigíveis apurados ao final do exercício. A distinção entre a multa isolada e a multa de ofício fica claro ao reparar que esta multa é aplicada somente ao valor apurado de IRPJ e CSLL ao final do exercício, enquanto que aquela multa é aplicada para cada um dos meses que tenha ocorrido falta de recolhimento.

53. A Súmula CARF nº 105 não vinculante citada pela contribuinte não a socorre, já que essa súmula foi editada baseada em decisões do CARF que julgaram lançamentos enquadrados no antigo caput do art. 44 da Lei 9.430/1996, antes da alteração pela Lei nº 11.488/2007:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

54. As decisões de CARF e de CSRF favoráveis aos contribuintes juntadas pela contribuinte não foram consideradas, pois somente as Súmulas vinculantes do CARF é que obrigam a sua aplicação ao julgador de primeira instância.

55. Portanto, improcedentes as alegações da impugnante.

Da ilegalidade da incidência de juros sobre a multa

56. A contribuinte alegou a ilegalidade da incidência de juros selic sobre a multa. Afirmou que não pode haver incidência de juros sobre a multa, já que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Declarou que não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa, e que o parágrafo 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 determina a incidência de juros de mora apenas sobre ao valor do principal de débitos de tributos e compensações.

57. São infundados os argumentos da impugnante.

58. O parágrafo 1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifei)

59. Por sua vez, o art. 139 do CTN reza que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

60. Da combinação dos dispositivos citados conclui-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, pois ambos são obrigações principais.

61. Por fim, o caput do art. 161 do CTN determina a aplicação de juros de mora para crédito não integralmente pago no seu vencimento, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (grifei)

62. Dessa forma, está explicada a aplicação dos juros de mora para multa de ofício.

63. Ademais existe a Súmula CARF nº 108, que é vinculante para toda administração tributária federal, que entende pela incidência de juros de mora para multas:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

64. Portanto, improcedentes as alegações da impugnante.

Do lançamento reflexo

65. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Da juntada posterior de documentos

66. A juntada de documentos no momento da impugnação é a regra, a menos que o contribuinte comprove alguma das condições que excepcione a regra, conforme parágrafo 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[...]

67. Como a impugnante não comprovou que se trata de motivo de força maior, ou refira-se a fato/direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos/razões posteriormente trazidos aos autos, indefere-se o pedido de juntada posterior de documentos.

CONCLUSÃO.

68. À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e de decadência, e julgar improcedente a impugnação para manter a exigência de IRPJ e CSLL com sua respectiva multa de ofício e juros.

9. Em resumo a Autoridade Fiscal entendeu que:

- (i) “(...) como não houve confusão patrimonial entre os reais adquirentes das ações, CEMIG GT e FIP COLISEU e a real investida TAESA, não foram cumpridos os requisitos dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997, e, portanto, fica mantido o lançamento (...);”
- (ii) “(...) O caput do art. 57 da Lei 8.981/95 determina a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ para CSLL (...)”, bem assim aduziu que “(...) O art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, de 30 de janeiro de 2004, por sua vez, esclarece que aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ. Portanto, improcedentes as alegações da contribuinte (...);”
- (iii) “(...) A multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e CSLL exigidos após o encerramento do exercício financeiro tem previsão no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, enquanto que a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas tem previsão no inciso II do art. 44 da mesma lei (...);”
- (iv) “(...) A alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe que ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido aplica-se a multa isolada. Portanto, conclui-se que esta multa isolada é exigível mesmo após o encerramento do exercício financeiro. A controvérsia que existia sobre a aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício era em razão do texto do antigo caput do art. 44 discorrer que a multa é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (...);”
- (v) “(...) Após alteração do texto do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996 promovida pela Lei 11.488/2007, não há mais que se falar em inaplicabilidade da multa de ofício após o encerramento do exercício (...);”

(vi) “(...) ao contrário da alegação da contribuinte, o fato gerador da multa isolada e da multa de ofício de 75% é totalmente distinto. A multa isolada é aplicada em razão do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, enquanto que a multa de ofício é pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL exigíveis apurados ao final do exercício. A distinção entre a multa isolada e a multa de ofício fica claro ao reparar que esta multa é aplicada somente ao valor apurado de IRPJ e CSLL ao final do exercício, enquanto que aquela multa é aplicada para cada um dos meses que tenha ocorrido falta de recolhimento (...)”;

(vii) “(...) O parágrafo 1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (...)”; e,

(viii) “(...) o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, pois ambos são obrigações principais. (...) o caput do art. 161 do CTN determina a aplicação de juros de mora para crédito não integralmente pago no seu vencimento (...)”, bem assim afirma que “(...) está explicada a aplicação dos juros de mora para multa de ofício. Ademais existe a Súmula CARF nº 108, que é vinculante para toda administração tributária federal, que entende pela incidência de juros de mora para multas (...)”.

10. Neste sentido, a DRJ/PR rejeitou as preliminares de nulidade e de decadência, e julgou improcedente a impugnação para manter a exigência de IRPJ e CSLL, acrescida de multas isolada, de ofício e juros.

11. Em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente reitera os argumentos trazidos na Impugnação, requerendo ao final que seja declarada a nulidade do lançamento.

12. **Das Preliminares de “CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DA ÉPOCA E DO ARTIGO 24 DA LINDB”, de “NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE BASE LEGAL PARA A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS VALIDAMENTE PRATICADOS” e de “DECADÊNCIA DO DIREITO DE QUESTIONAR A FORMAÇÃO DO ÁGIO”.**

12.1 Afirma a Recorrente, em síntese, **na primeira preliminar** que “(...) A norma transcrita acima, que tem a intenção de regular a interpretação de todo o Direito Brasileiro – no qual, por óbvio, se inclui o Direito Tributário –, reforçou a necessidade de observância aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade (SIC). Como efeito, as decisões administrativas e judiciais deverão levar em consideração a interpretação verificada a época dos atos praticados, sendo incabível que modificações interpretativas retroajam em malefício de contribuintes que atuaram de boa-fé (...)”.

12.2 Complementa asseverando que “(...) A DRJ tenta sustentar que esse dispositivo não seria aplicável ao contencioso administrativo tributário, sob o argumento de que o presente processo não trata de procedimento de revisão. Não obstante, tanto o dispositivo é aplicável ao julgamento administrativo que, em verdade, o referido artigo 24 apenas esclarece e reforça o quanto disposto na Lei Federal de Processo Administrativo (...)”.

12.3 E conclui aduzindo que “(...) é bastante razoável que a Recorrente, à luz da jurisprudência da época, sentisse-se segura para proceder com a amortização fiscal do ágio. Diante de jurisprudência administrativa favorável à desconsideração do critério de empresa-veículo e mediante a inclusão do artigo 24 na LINDB, é necessário que este E. CARF, de início, reconheça a validade das operações praticadas pela Recorrente e do registro e amortização dos ágios ora discutidos, “sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas” (...).”

12.4 Com relação a **segunda preliminar**, assevera que “(...) a leitura atenta do TVF permite verificar que não há qualquer indicação sobre quais foram os artigos ou leis violados pela Recorrente de modo a ensejar eventual infração ou impossibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, uma vez que todos os requisitos legais foram devidamente cumpridos (...).”

12.5 Acrescenta “(...) que a mera invocação de dispositivos legais atinentes à amortização fiscal do ágio não socorre o auto de infração lavrado ao arrepio da legalidade tributária, trava de sustentação do sistema constitucional tributário. Embora sejam citadas normas legais, nenhuma delas foi descumprida pela Recorrente e nenhuma delas autoriza a conduta da autoridade fiscal de desconsiderar os efeitos tributários decorrentes das operações implementadas (...).”

12.6 Afirma que “(...) Supostamente com base nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, alega a Autoridade Fiscal que as operações implementadas não se subsumiriam à norma legal, quando é certo que os requisitos legais foram devidamente cumpridos pela Recorrente (...).”

12.7 E conclui aduzindo que “(...) Ao furtar-se do dever legal de fundamentar as infrações apontadas ou fundamentá-las em regras genéricas, sem conexão direta com os fatos discutidos, a Autoridade Lançadora incorreu em verdadeiro vício de motivação (...).”

12.8 Em referência a **terceira preliminar**, afirma a Recorrente que “(...) o termo inicial do prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal modo que as Autoridades Fiscais tenham o prazo de 5 anos (nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN), contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário ou, evitando-se, assim, que o contribuinte fique eternamente sujeito à revisão do lançamento (...).”

12.9 Complementa asseverando “(...) que o ágio é oriundo de aquisição de ações da Recorrente no ano-calendário 2009 e 2010. Ora, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º do CTN), o termo final para a sua revisão se deu, respectivamente, em 2014 e 2015. A lavratura do Auto de Infração, todavia, ocorreu tão-somente em setembro de 2020, mais de cinco anos após o decurso do prazo decadencial! (...).”

12.10 Acrescenta que “(...) por óbvio, não é compatível com os princípios que regem a Administração Pública interpretar as regras de decadência com finalidade de aumentar a base arrecadatória (juros, multa, etc.). Se a RFB teve conhecimento do registro do ágio por meio das declarações referentes ao ano 2009 e seguintes, por que aguardar o início da dedução fiscal para indicar que possui entendimento divergente daquele adotado pelo contribuinte? (...).”

12.11 Por fim, ressaltou que “(...) a Fiscalização não poderia, em qualquer hipótese, rever os fatos atrelados à formação dos ágios em 2009 e 2010. Portanto, o Auto de Infração merece ser

integralmente cancelado para que seja reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário em razão dos efeitos da decadência (...)”.

13. **Com relação às matérias de mérito**, afirmou a Recorrente, em suma, que:

- (i) **“LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS E VALIDADE DO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELA RECORRENTE”** – Afirma que “(...) Na sistemática da legislação tributária, entende-se por ágio a diferença positiva entre o valor de aquisição da participação societária e o respectivo valor patrimonial. Apesar de derivar da legislação societária, a segregação do custo do investimento em valor de equivalência patrimonial e valor de ágio ou deságio foi determinada pela lei fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77) e pela CVM (Instrução CVM nº 1/78). De todo modo, até a edição da Lei nº 9.532/97, as amortizações do ágio eram neutras para fins fiscais, por expressa determinação do artigo 25, parágrafo 2º do Decreto-lei nº 1.598/77 (...)”, complementa asseverando que “(...) O benefício fiscal em exame foi particularmente relevante no âmbito do Plano Nacional de Desestatização (“PND”). Assim, com o objetivo de incentivar as aquisições de participações societárias vinculadas aos planos de privatização das empresas públicas ou de economia mista, foi propiciada a mobilidade do capital por meio do investimento em outras sociedades e evitando sua imobilização em um único investimento, passando-se a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis (...)”, acrescenta que “(...) o próprio legislador determinou que 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 (...)” e conclui dizendo que “(...) A postura que vem sendo adotada pelo Fisco em relação à matéria, em especial, no presente caso, mostra-se incongruente com os atos praticados pelo Governo Federal, já que quando teve oportunidade de alterar a regra da amortização do ágio por meio da recente Lei nº 12.973/14, não a revogou, mas apenas inseriu restrições com vistas a evitar abusos, tais como nos casos dos chamados “ágio internos” (...);
- (ii) **“Devida escrituração contábil do ágio com base em expectativa de rentabilidade futura pela Atlântico e pela Alterosa”** – Afirma que “(...) a legislação não determina que a prova da escrituração contábil deverá ser realizada por meio de livro diário. De forma bastante diversa, a legislação apenas determina como deverá ser realizado o registro do ágio e imputa ao contribuinte o dever de, quando solicitado, apresentar qualquer documento contábil que demonstre a devida escrituração do ágio (...)”, complementa asseverando que “(...) a Atlântico e a Alterosa procederam ao registro do ágio em subconta de investimento, a Recorrente acostou aos autos os balancetes da

Atlântico e da Alterosa (doc. 30 e 32 da Impugnação) e o razão analítico (doc. 31 e 33 da Impugnação) referentes aos períodos relevantes de cada aquisição (...)", acrescenta que "(...) a DRJ expressamente reconhece que não há qualquer questionamento acerca da validade do registro do ágio (...)" e conclui dizendo "(...) que essa discussão resta superada. A validade dos registros de ágio efetuados por ocasião da aquisição de investimento na Recorrente é, portanto, incontroversa nos presentes autos. Nesse sentido, resta demonstrado que os requisitos legais, inclusive quanto ao registro do ágio, foram devidamente cumpridos nas operações de aquisição das participações societárias na Recorrente (...)";

(iii) "Validade das operações implementadas pelo Grupo CEMIG e pelo FIP Coliseu do ponto de vista legal" – Afirma que "(...) nos termos discutidos pela autoridade fiscal e pela DRJ, não se coloca em dúvida a legalidade e a licitude dos atos praticados para aquisição das ações da Recorrente, tampouco a ocorrência do efetivo pagamento dos ágios, não havendo fundamento para classificá-los como ilegais e pretender desconsiderá-los, mesmo que apenas do ponto de vista tributário (...)", complementa asseverando "(...) que a Recorrente, desde os tempos dos fatos ora discutidos, é companhia de capital aberto, com ações listadas em bolsa de valores. Assim, todas as operações envolvendo a Recorrente, além de atender aos requisitos legais, estavam submetidas à rigorosa fiscalização da CVM e às regras de publicidade e governança aplicáveis às companhias abertas (...)", acrescenta que "(...) a Atlântico e a Alterosa figuraram efetivamente como adquirentes das ações da Recorrente e foram responsáveis por arcar com as obrigações decorrentes das aquisições, além de ter assumido parte os custos da operação. Portanto, não resta dúvida de que o regime jurídico dos atos praticados foi observado e suportado pelas partes envolvidas, não havendo fundamento para classificá-los como ilegítimos e pretender desconsiderá-los, mesmo que apenas do ponto de vista tributário (...)" e conclui dizendo "(...) inexistindo vedação legal e inexistindo regime especial para a sua amortização, as despesas relativas à amortização do ágio para os fins da CSLL revelam-se dedutíveis em qualquer hipótese, independentemente da existência de incorporação (...)"

(iv) "IMPOSSIBILIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS COM BASE NA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL", "Ilegitimidade da exigência do requisito de "propósito negocial" à luz do ordenamento jurídico brasileiro" – Afirma que "(...) Apesar da inexistência de norma jurídica que convalide a teoria do propósito negocial, as autoridades fiscais repetidamente se pautam no suposto requisito de finalidade extratributária e de propósito negocial para desconsideração dos negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes (...)", complementa asseverando que "(...) Alargou-se, em alguns casos, o conceito de

simulação, para nele abarcar todos e quaisquer negócios que pudessem “prejudicar” o fisco. Paralelamente, criou-se a exigência do “propósito negocial” atrelada à ideia de “inoponibilidade” dos negócios jurídicos ao fisco, sem qualquer dispositivo legal que pudesse embasar o raciocínio (tal qual sugerido pela DRJ nos presentes autos) (...)”, acrescenta que “(...) A despeito da ausência de base legal, ainda que se entenda sustentável a posição no sentido de se exigir o propósito negocial, não poderia a autoridade fiscal, sob nenhuma circunstância, enxergar o “tudo proibido” naquilo que vê, reputando inválido todo e qualquer negócio jurídico que não implique a incidência da máxima carga tributária possível (...)” e conclui dizendo “(...) a invalidação das operações com base na teoria do propósito negocial não é, em qualquer caso, aplicável ao caso da Recorrente, já que as operações que ensejaram o registro do ágio ora discutido estão imersas em legítimo propósito negocial (...)”;

- (v) ***“A existência de legítimo propósito negocial na formação da Atlântico e da Alterosa e em todos os atos praticados para aquisição das ações da Recorrente”*** – Afirma que “(...) a CEMIG GT e o FIP Coliseu foram obrigados a estruturar a operação a partir de uma holding para evitar a transformação da Recorrente em empresa pública (...)”, complementa asseverando “(...) que os pontos centrais que levaram as operações a serem estruturadas da forma em que implementadas diziam respeito à natureza de empresa pública da CEMIG GT e aos recursos limitados do FIP Coliseu para fazer frente à parcela que precisava adquirir das participações societárias da Recorrente para evitar a sua estatização, tudo isso dentro de um cenário regulatório e societário controlado (...)”, acrescenta que “(...) não era possível saber de antemão o nível de adesão ao leilão, tampouco prever o número e as espécies de ações e units que seriam adquiridas no contexto da OPA, a aquisição direta das ações e units via OPA implicaria em relevantes riscos de a CEMIG GT se tornar controladora da Recorrente, mormente ao se considerar que a CEMIG GT figuraria como maior financiadora da operação. Ainda que se definisse que as ações seriam adquiridas no leilão público de forma proporcional à participação societária já detida pelos acionistas, corria-se o risco de se esgotar os recursos do FIP Coliseu antes de adquiridas todas as ações disponíveis no mercado (...)”, dispõe ainda que “(...) a ausência da holding na operação implicaria na sujeição das partes ao risco de ter a Recorrente, ao final da operação, como empresa pública. E, como visto, tal situação não apenas implicaria potencial perda de valor de mercado das ações recém adquiridas pelas partes, mas também encontrava óbices junto ao BNDES, que já havia sinalizado que, em decorrência do contingenciamento de crédito ao setor público, não concordaria com a transferência do controle da Recorrente para a CEMIG GT (...), e conclui dizendo que “(...) o Grupo CEMIG não tinha interesse em transformar a Recorrente em

empresa pública em razão da potencial desvalorização das ações da companhia no mercado. A discordância do BNDES com a transferência do controle à Recorrente apenas tornou mais relevante o receio. Ou seja: a implementação da operação e o sucesso da aquisição de uma companhia rentável dependia, necessariamente, do envolvimento de uma holding na estrutura. A constituição da Atlântico e, posteriormente, da Alterosa mostrou-se congruente com a necessidade de se viabilizar o controle e o balizamento das participações societárias adquiridas por cada uma das partes (...);

(vi) “LEGITIMIDADE DO EMPREGO DE “EMPRESA VEÍCULO” E A EXISTÊNCIA DE EFETIVA “CONFUSÃO PATRIMONIAL” NAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS”, *“Legitimidade do emprego de sociedade holding na aquisição de participação societária” – Afirma que “(...) Da análise da legislação aplicável, se extrai claramente que a simples constituição de uma holding no Brasil, à qual a Fiscalização e a DRJ optam por denominar “empresa veículo”, não é suficiente para descaracterizar as operações praticadas. Inexiste qualquer irregularidade na utilização das chamadas empresas veículo. Ainda assim, as autoridades fiscais se valem de acusações relacionadas ao uso de empresa veículo para demonizar a constituição de empresa cuja finalidade seja viabilizar a amortização de ágio. (...)”, complementa asseverando que “(...) o uso de sociedades de propósito específico, isto é, de empresas veículos, sempre foi uma prática recorrente e possui previsão legal no âmbito das privatizações. Ou seja, ainda que fosse entendido que a Atlântico e a Alterosa configuram empresa veículo, o seu emprego não seria suficiente para descaracterizar as operações implementadas (...)”, e conclui dizendo “(...) fato é que a Atlântico e a Alterosa não são meras empresas-veículo, na medida em que sua existência é plenamente justificada pelas circunstâncias fáticas que permeiam a operação (...);*

(vii) “Impropriedade da qualificação da Atlântico e da Alterosa como empresas veículo e a legítima inserção das sociedades no contexto da OPA” – Afirma que “(...) o envolvimento de uma holding na operação para reunião dos recursos da CEMIG GT e do FIP Coliseu e correta aplicação dos fundos era premissa sem a qual não seria possível ao Grupo CEMIG dar seguimento à operação. Dito de outra forma: sem a Atlântico/Alterosa não poderia haver operação, já que o Grupo CEMIG não pretendia efetuar investimento para obter prejuízos financeiros. Embora a decisão recorrida busque afastar esse fato, essa é a verdade que circundou as operações, conforme evidenciado ao longo do presente recurso (...)”, complementa asseverando que “(...) as sociedades holding pura tem como objeto social justamente deter participações em outras sociedades. Não é necessário que haja pessoal alocado no desenvolvimento de quaisquer atividades, na medida em que sua função social é exatamente deter

investimentos (...)”, acrescenta que “(...) a Atlântico e a Alterosa, no período em que sobreviveram, efetivamente incorreram em custos e despesas atrelados à aquisição das participações societárias da Recorrente, conforme demonstram os balancetes ora acostados aos autos (doc. 35 da Impugnação). As sociedades arcaram com todos as despesas atinentes aos estudos prévios para realização da aquisição e à própria implementação das operações (e.g., assessores jurídicos e financeiros, taxas bancárias etc.), sendo que todas as decisões tomadas quanto à contratação dos fornecedores e dispêndios incorridos pelas sociedades foram devidamente deliberadas e registradas, no âmbito da Atlântico, pelo Conselho de Administração e pela diretoria devidamente eleitos (doc. 36 da Impugnação) e, na Alterosa, pela diretoria (doc. 37 da Impugnação). (...)”, e conclui dizendo que “(...) A verdade é que a Atlântico e a Alterosa não figuraram como empresa veículo, tendo o registro do ágio e a sua posterior amortização sido feitos de forma válida e em perfeita consonância com os ditames legais (...)”;

- (viii) “Existência de unificação patrimonial entre investidoras e investida e a ilegítima caracterização da CEMIG GT e do FIP Coliseu como reais adquirentes”** – Afirma que “(...) o motivo da constituição da Atlântico e, em momento posterior, da Alterosa decorreu, em larga proporção, do risco de transformação da Recorrente em empresa pública (...)”, complementa asseverando que “(...) foi a Atlântico que, como cessionária do CCVA, figurou como parte responsável pela liquidação financeira das obrigações assumidas no âmbito do CCVA, tendo arcado com os ônus financeiros da aquisição perante a Terna Itália. De igual forma, a Alterosa foi responsável pela liquidação das obrigações oriundas do leilão público das ações da Recorrente no contexto da OPA. O fato de os recursos terem sido obtidos via aumento de capital não altera a natureza jurídica da transação em questão, estando tal fato perfeitamente inserido no papel exercido pelas holdings desde a sua aquisição pelo FIP Coliseu e CEMIG GT (...)”, acrescenta que “(...) Na curiosa linha de pensamento sustentada pela autoridade fiscal, a parte adquirente em um contrato de compra e venda não seria mais aquele que figura no contrato como adquirente e que paga o preço, tornando-se titular dos direitos de propriedade sobre o ativo adquirido, mas sim aquele que teria suportado o ônus financeiro da transação (eventualmente, o banco financiador?!) (...)”, e conclui dizendo “(...) a própria DRJ reconhece que não há questionamentos à validade do registro do ágio realizado pela Atlântico e pela Alterosa. Ora, se o registro do ágio é válido é porque elas foram adquirentes das participações societárias. Caso contrário, pelos princípios que informam a própria contabilidade, não seria possível à Atlântico e à Alterosa registrar investimento na Recorrente (...)”;

- (ix) **“SUBSIDIARIAMENTE: DA INDEVIDA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA”, “Da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário”** – Afirma que “(...) a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável quando verificada a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. Esta conclusão decorre das próprias regras referentes à sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL (...)”, complementa asseverando que “(...) dentro das sistemáticas de apuração do IRPJ e da CSLL, as estimativas mensais correspondem apenas a uma antecipação do pagamento do valor do imposto que será devido ao final do ano-calendário. Referidas antecipações não possuem natureza de tributo, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no final do ano-calendário (...)”, acrescenta que “(...) Dessa forma, a multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96 é cabível sempre que o Fisco verificar a falta de recolhimento do imposto e da contribuição ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais durante o curso do ano-calendário, ou seja, antes do término do ano-base (...)”, e conclui dizendo “(...) após o encerramento do ano-calendário, perde fundamento a exigência de multa isolada pela suposta falta de recolhimento dos valores de estimativa mensais, uma vez que o contribuinte não mais está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada (...)”;
- (x) **“Da impossibilidade de se exigir cumulação de multas pelo mesmo fato gerador”** – Afirma que “(...) ilegítima também a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício para o mesmo suposto fato gerador, isto é, a insuficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL ao longo do ano-calendário (...)”, complementa asseverando que “(...) a suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL ensejou a aplicação de duas penalidades, quais sejam, a multa isolada de 50%, ora combatida, e a multa de ofício de 75%, resultando em uma penalidade no percentual total de 125% (...)”, acrescenta que “(...) tão numerosas são as decisões entendendo pela impossibilidade da cobrança de multa de ofício e multa isolada pela insuficiência no recolhimento dos tributos que foi editada a Súmula CARF nº 105, aprovada pela Primeira Turma da C. CSRF em 08 de dezembro de 2014, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” (...)”, e conclui dizendo “(...) não há qualquer lógica jurídica em exigir pelo suposto não recolhimento do tributo multa de ofício de 75% e multa isolada de 50%. Nos casos de insuficiência no recolhimento de estimativas, é incabível a aplicação de multa de ofício e de multa isolada, sob pena de cumulação de penalidades para o mesmo fato gerador, devendo ser o

Auto de Infração também reformado quanto ao presente item da autuação (...)";

(xi) ***“Necessidade de desconto do IRPJ/CSLL devidos nos meses anteriores ao se calcular a base de cálculo de multa isolada na apuração com base em balanços de suspensão e redução”*** – Afirma que *“(...) Ainda que se entenda pela aplicabilidade da multa isolada, há que se observar certas normas para seu cálculo. Mais especificamente, faz-se necessário descontar, dos valores de IRPJ/CSLL devidos a cada mês, o IRPJ/CSLL relativo ao mês anterior (...)”,* complementa asseverando que *“(...) a Fiscalização não pode simplesmente glosar as despesas que entende serem indevidas e cobrar tributos sobre tais valores. O agente lançador deve recompor totalmente a apuração do contribuinte, levando em consideração mensalmente os valores devidos dos meses anteriores, como se recolhidos fossem, de forma acumulada (...)”,* e conclui dizendo que *“(...) É ilegal a exigência da multa isolada sobre a mesma base de cálculo várias vezes. Para que isso não aconteça a Fiscalização precisa, quando da apuração da multa isolada, descontar a diferença de tributos identificada em meses anteriores. Nesse sentido, na remota hipótese de se entender pela manutenção da multa, a Recorrente requer seu recálculo com base nesses preceitos (...)”*; e,

(xii) ***“DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA”*** – Afirma que *“(...) não há como pretender a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte (...)”,* e conclui dizendo que *“(...) o débito decorrente de tributos e contribuições a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito. Essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente (...)”*.

14. Pois bem.

15. A matéria ainda não está pacificada no âmbito deste Egrégio Conselho, qual seja, a possibilidade de dedução do ágio com a utilização de “empresa veículo”.

16. Assim sendo, a pergunta que se faz é a seguinte: no caso em análise, as *holdings* eram necessárias para a operação ou foram criadas unicamente para “gerar o ágio”? Vejamos.

17. *Ab initio*, importante esclarecer que a opção do contribuinte pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

18. Olhar de maneira pejorativa a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado.

19. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

20. Portanto, entendo que os elementos presentes nos autos são suficientes para apreciação das preliminares e do mérito do recurso.

Dispositivo

21. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário, não sendo necessária a conversão do julgamento em diligência, vez que as preliminares e o mérito do recurso podem ser analisadas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni – Redator designado

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade os quais proporcionaram debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, a turma optou por converter o julgamento em diligência.

Conforme se infere do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.506 e seguintes (“TVF”), a Autoridade Fiscal questionou a validade da dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio pago pela Transmissora do Atlântico de Energia Elétrica S.A. (“Atlântico”) e pela Transmissora Alterosa de Energia S.A. (“Alterosa”) na aquisição de participações societárias na Recorrente, após a incorporação da Atlântico e da Alterosa pela Recorrente.

A Recorrente aduz que demonstrou de forma cabal a legitimidade do aproveitamento fiscal do ágio, diante da suposta validade dos negócios praticados e da existência de efetivo propósito negocial em todas as operações analisadas nestes autos.

Ainda assim, decidiu a DRJ pela manutenção da autuação, sustentando que a Atlântico e a Alterosa seria meras “empresas de papel”, sem substância e que os “reais adquirentes” da Recorrente seriam a CEMIG GT e o FIP Coliseu. Assim, concluiu a DRJ que “como

não houve confusão patrimonial entre os reais adquirentes das ações, CEMIG GT e FIP COLISEU e a real investida TAESA, não foram cumpridos os requisitos dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997, e, portanto, manteve o lançamento.

Afirmou a Recorrente que o relato da sequência de fatos ocorridos no presente caso, com destaque para as transações relacionadas à celebração do CCVA e à OPA, verificou-se que houve efetiva aquisição das ações da Recorrente pela Atlântico e pela Alterosa e que todas as etapas da reestruturação foram legitimamente implementadas para viabilizar a aquisição, pelo Grupo CEMIG, de participação no bloco de controle da Recorrente sem que esta deixasse de ser empresa privada, ressaltando que um dos mais sólidos e importantes grupos do segmento de energia elétrica do Brasil, é consolidado pela Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG (“CEMIG”), empresa pública controlada pelo Estado de Minas Gerais.

Relatou ainda a Recorrente que em 2009, o Grupo CEMIG se viu diante da oportunidade de expandir os seus negócios e consolidar a sua presença na área de transmissão de energia elétrica a partir da aquisição de participações societárias na Recorrente, sociedade holding que, à época, atuava no segmento de transmissão de energia elétrica em onze estados brasileiros por meio de concessionárias investidas e controladas e que foi nesse contexto que, em 23 de abril de 2009, a CEMIG GT, subsidiária integral da CEMIG e, por consequência, empresa pública, celebrou o CCVA com a Terna Itália para aquisição de participações societárias na Recorrente representativas de aproximadamente 65,87% do capital social.

Ato contínuo, relatou a Recorrente que diante da natureza da CEMIG GT, a aquisição do controle da Recorrente tendo a CEMIG GT como única adquirente culminaria na sua transformação em empresa pública e que, ciente de que a estatização da Recorrente implicaria na desvalorização das suas ações na Bolsa de Valores, foi incluída no CCVA previsão de que a CEMIG GT poderia, a seu exclusivo critério, ceder os direitos e obrigações contratuais a terceiros, desde que estas fossem garantidas pela CEMIG nos mesmos termos acordados no CCVA, afirmando ainda que essa previsão tinha por intuito viabilizar que a aquisição fosse compartilhada com outro potencial investidor, na medida em que não era interesse do Grupo CEMIG que a Recorrente passasse ao controle do poder público.

Esclareceu a Recorrente que essa previsão tinha por intuito viabilizar que a aquisição fosse compartilhada com outro potencial investidor, na medida em que não era interesse do Grupo CEMIG que a Recorrente passasse ao controle do poder público.

Argumentou a Recorrente no sentido de que receio da estatização se tornou ainda mais relevante com a discordância do BNDES com a operação. Em razão do contingenciamento de crédito ao setor público, **o BNDES, credor de algumas concessionárias de transmissão de energia elétrica controladas pela Recorrente, sinalizou que não anuiria com a transferência do controle da Recorrente para uma empresa pública.** Como consequência, eventual transferência do controle da Recorrente para a CEMIG GT implicaria no vencimento antecipado de dívidas com o

BNDES e outros bancos no valor aproximado de R\$1,1 bilhão. Um risco gravíssimo e que, por si só, justifica a estrutura adotada.

Ocorre que, antes de proferir o julgamento, a Turma 1402 entendeu que seria prudente confirmar a posicionamento do BNDES na operação descrita.

Assim, especificamente, a maioria da turma votou no sentido de converter o julgamento em diligência, de forma que os Autos sejam remetidos à Unidade de origem, para que a autoridade fiscal proceda o seguinte:

1) Oficie o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (“BNDES”) a fim de que esse se manifeste sobre a operação descrito no presente processo, bem como informe se era de fato credor de algumas concessionárias de transmissão de energia elétrica controladas pela Recorrente e principalmente se sinalizou que não anuiria com a transferência do controle da Recorrente para uma empresa pública; Oficie o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (“BNDES”) a fim de que esse se manifeste a operação relata no presente processo, em razão potencial desvalorização das ações da Recorrente, violaria as diretrizes do BNDES, que, em razão de contingenciamento de crédito ao setor público, teria sinalizado que a transferência do controle da Recorrente para uma empresa pública implicaria o vencimento antecipado das dívidas assumidas pelas concessionárias de transmissão de energia elétrica controladas pela Recorrente; Oficie a Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”), o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (“BNDES”) e Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) a fim de estes apontem eventuais riscos/cauteladas relacionados à transformação da Recorrente em empresa pública; Oficie a CVM e a ANEEL a fim de que estar esclareça se suas respectivas regulamentações impediam que as dívidas assumidas pela CEMIG GT para levantamento dos recursos necessários à aquisição das participações fossem levadas para dentro da Recorrente, ao mesmo tempo em que a ANEEL exigia que, uma vez concluída a operação de aquisição, fosse implementada reestruturação societária para a incorporação da sociedade adquirente das ações da OPA pela Recorrente. Antes de enviar os respectivos ofícios, a autoridade fiscal deve intimar a Recorrente e disponibilizar a respectivas minutas para que esta, se desejar, faça sugestões de seu teor.

Ressalta-se que para a elaboração do Relatório de diligência, o qual deve ser circunstanciado e conclusivo, pode a Autoridade fiscal utilizar toda a documentação que entender necessária, sem prejuízo de intimar a Requerente para que apresente documentos adicionais ou preste explicações. Deve ainda a Autoridade fiscal juntar aos presentes Autos todos os documentos que entender importantes ao esclarecimento dos fatos e das alegações.

Após a elaboração do parecer, deve a Recorrente ser intimada a se manifestar, se assim entender, no prazo de 30 dias.

Em seguida retornem os Autos para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni