



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

Processo n° 10467.720529/2011-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.548 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. IMPROCEDÊNCIA.

Insubsistente o lançamento em face da glosa de despesas com amortização de ágio quando comprovado pelo sujeito passivo o atendimento aos pressupostos legais para sua dedutibilidade.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. CANCELAMENTO PARCIAL DE GLOSAS DE CUSTOS E DESPESAS EM OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECORRÊNCIA.

Tendo sido canceladas parcialmente as glosas de custos e despesas em efetuadas por meio de lançamento em processo administrativo fiscal e sendo as glosas de compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo delas decorrentes, impõe-se o restabelecimento parcial dos saldos de prejuízos e bases de cálculo negativa e seu aproveitamento para a compensação objeto da glosa.

IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a glosa de amortização de ágio, vencido os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Lizandro Rodrigues de Sousa; e, para cancelar a multa isolada sobre as estimativas da CSLL dos anos 2006 e 2007 (integral) e 2008 (parcial), vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral nesta parte; por unanimidade de votos, em cancelar parcialmente a glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa da CSLL do ano 2008, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A, já qualificada nos autos interpõe recurso voluntário em face do Acórdão nº 11-36.570, de 09 de abril de 2012, proferido pelas 4ª Turma da DRJ-REcife-PE, que julgou improcedente a impugnação de lançamento, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PELA INCORPORADORA.

A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, não permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que não se extinguiu o investimento anteriormente realizado.

O ágio pago com fundamento em expectativa futura de lucro pode ser amortizado pela investidora quando ela absorve o patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão desta última, a teor do disposto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999. Também a investida pode amortizar o referido ágio quando absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento, ou o recolhimento a menor do tributo, sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSSL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PELA INCORPORADORA.

A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, não permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que não se extinguiu o investimento anteriormente realizado.

O ágio pago com fundamento em expectativa futura de lucro pode ser amortizado pela investidora quando ela absorve o patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão desta última, a teor do disposto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999. Também a investida pode amortizar o referido ágio quando

absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento, ou o recolhimento a menor do tributo, sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os lançamentos efetuados referem-se ao IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, decorrentes das seguintes infrações:

1 - Adições não computadas na apuração do lucro real: Despesa indedutível com amortização de ágio” - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008);

2- Saldo insuficiente. compensação indevida de prejuízo operacional/base de cálculo negativa com resultado da atividade geral” - (ano-calendário de 2008);

3 - Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

A infração principal apontada pela autoridade fiscal refere-se a despesas indedutíveis com amortização de ágio que teriam sido geradas em operações societárias realizadas internamente ao grupo econômico ao qual se encontra sob controle a empresa interessada. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 41/82), o seguinte detalhamento das operações realizadas até o início do aproveitamento do ágio pela interessada, *verbis*:

[...]

1.1.2.5. Estrutura em 2000

39. No início do ano de 2000, o **GRUPO ENERGISA** fechou acordo com a empresa americana **ALLIANT ENERGY**, com vistas na participação da mesma em diversas empresas do **GRUPO**.

40. Dando prosseguimento ao processo de aquisições de distribuidoras de energia, o **GRUPO ENERGISA** adquiriu a **SAELPA** (Atual **ENERGISA PARAÍBA**), seguindo as etapas já adotadas na aquisição da **CELB** e **ENERGIPE**, a saber:

a) Constituição das empresas de propósito específico (empresas veículo) **PBPART-SE 1** e **PBPART-SE 2**, em 31/10/2000, com capital social de R\$ 1.000,00;

b) Aquisição de 74,30% do capital social da **SAELPA**, através da **PBPART-SE 2**, em 30/11/2000, com pagamento de ágio no valor de **R\$ 289.623 mil**;

c) Incorporação da PBPART-SE 2 pela **SAELPA**, em 28/12/2006 - evento societário com o qual entendeu possibilitar que as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da **SAELPA** passassem a ser aproveitadas pela própria empresa adquirenta, como despesas dedutível do IRPJ e CSLL.

41. Diferentemente do “esquema de reorganizações” adotado quando da compra da **ENERGIPE** pelo **GRUPO**, onde todo o processo foi executado em pouco mais de seis meses; as incorporações das empresas veículo que formalizaram as aquisições da **ENERGISA BORBOREMA (CELB)** e da **ENERGISA PARAÍBA (SAELPA)** só ocorreram no final do ano de 2006, após autorização da ANEEL, em processo administrativo iniciado em 2004, para cumprimento das exigências da Lei nr. 10.848/2004.

42. O principal motivo para a “falta de interesse” do **GRUPO ENERGISA** em concluir o processo de reorganização societária foi apresentado à ANEEL em 21/03/2005, na solicitação de prorrogação do prazo para segregação de atividades, justificada através da “*complexa situação atual que envolve os principais acionistas da CFLCL e as conseqüências societárias que a segregação acarretará*”.

43. De fato, notícias de desentendimentos entre o **GRUPO ENERGISA** e a **ALLIANT** remontam pelo menos desde 2003, exteriorizadas pela “Reclamação por Quebra de Acordo” proposta pela **ALLIANT** junto à Corte de Arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, que inclusive resultou na condenação do **GRUPO ENERGISA**.

[...]

44. Esta estrutura permaneceu até o ano de 2006, enquanto a **ALLIANT** ainda mantinha participação nas empresas do **GRUPO ENERGISA**.

1.1.2.6. Estrutura em 2006

45. Já sem a participação da **ALLIANT** nas empresas do **GRUPO ENERGISA**, foram aprovadas as incorporações da PBPART pela **CELB** e da PBPART-SE 2 pela **SAELPA**, passando a **ENERGIPE** a deter o controle acionário das empresas.

46. Em evento subsequente, em 30/12/2006, a **ENERGIPE** reduz o seu capital social e transfere as ações da **CELB** e da **SAELPA** aos seus acionistas (a **ENERGISA S/A**), tornando-se a **ENERGISA** os seus controladores diretos.

47. A operação de incorporação reversa da PBPART-SE 2 pela **SAELPA** resultou na constituição de um ativo diferido amortizável no valor de **R\$ 294.047.563,47**, equivalente ao montante do ágio pago pelo **GRUPO** na aquisição das ações, constante na contabilidade da PBPART-SE 2 na data da sua incorporação, em contrapartida de um passivo (ou conta redutora do ativo) titulado como Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido, no valor de R\$ 194.071.391,89, e de um Patrimônio Líquido, na conta de Reserva Especial de Ágio, correspondente a diferença entre o ágio e a provisão constituída de R\$ 99.976.171,58.

48. Assim procedendo, o **GRUPO ENERGISA** alcança o objetivo inicialmente previsto de obter o benefício fiscal previsto no artigo art. 386 do RIR/99, passando a reduzir (indevidamente) a sua carga fiscal do IRPJ e CSLL dos exercícios futuros com as despesas de amortização do ágio.

49. Do exposto, demonstra-se que a seqüência de “reestruturações societárias” procedida deságua na transferência para a **ENERGISA PARAÍBA** do ágio com que o **GRUPO ENERGISA** adquiriu o seu investimento nela, sem que, com isso, desaparecesse qualquer empresa do **GRUPO**, ou mesmo a empresa investida, ou o investimento; isso posto, engendrando-se o artifício jurídico de se utilizar de uma empresa de propósito específico (a PBPART-SE 2) que entra no processo apenas para a formalização da aquisição, registro do ágio e posterior incorporação pela investida.

50. Ou seja, ao final do enredo, não houve qualquer modificação na estrutura societária do **GRUPOENERGISA** (tudo está como era antes); apenas que a empresa adquirida - **ENERGISA PARAÍBA** “restou” com o seu Ativo e Patrimônio Líquido majorados do valor do saldo do ágio pago pelo **GRUPO** na sua aquisição; passando a deduzir (indevidamente) dos seus resultados tributáveis do IRPJ e CSLL a despesa de amortização de ágio.

[...]

51. De todo o exposto, fica evidente que a “reorganização societária” promovida pelo **GRUPO ENERGISA** objetivou unicamente o aproveitamento do benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Objetivo esse que se encontra explícito nos diversos documentos produzidos que buscaram justificar o processo de “reestruturação” (vide: Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras publicadas pelas empresas envolvidas, referentes aos períodos dos atos praticados e seguintes).

[...]

Com relação a infração relativa à compensação indevida por saldo insuficiente de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, o TVF descreve, *verbis*:

2. SALDO INSUFICIENTE DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES PARA COMPENSAÇÃO

2.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

99. As infrações aqui tributadas alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração abrangidos pela fiscalização (anos calendário de 2006 a 2008), acarretando aumento do lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

100. O sistema de controle interno da RFB - SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Cálculo Negativa da CSLL), para controlar os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa dos contribuintes é alimentado com as informações das DIPJ apresentadas e pelos ajustes de revisão de declaração ou fiscalização efetuados em procedimentos de ofício. E, nos seus demonstrativos de: “Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais” e “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais”⁶¹, dos anos de 2006, 2007 e 2008, demonstra a seguinte situação quanto ao saldo de prejuízos fiscais da fiscalizada:

Ano	Saldo Inicial de Prejuízos Fiscais a Compensar conf. sistema SAPLI - da RFB	Prejuízo Fiscal Compensado pelo contribuinte no período -Conforme informado na DIPJ	Compensação Indevida ou a maior
2006	R\$ 14.156.552,04	R\$ 43.468.130,91	R\$ 29.311.578,87

2007	R\$ 0,00	R\$ 37.511.528,59	R\$ 37.511.528,59
2008	R\$ 0,00	R\$ 32.129.064,17	R\$ 32.129.064,17

101. As diferenças relativas aos anos de **2006 e 2007** foram objeto de tributação através de procedimentos de revisão interna (malhas fiscais), já formalizados pelos processos 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, respectivamente.

102. Por isso, em 16/05/2011, intimamos a empresa a justificar as divergências apuradas na utilização de saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, no ano-calendário de **2008**, através do **Termo de Intimação Fiscal 009**.

103. Em 02/06/2011, a fiscalizada vem atender nossa solicitação, apresentando as seguintes justificativas:

[...]

104. De fato, o processo 14751.000142/2005-10 foi formalizado em decorrência de ação fiscal no contribuinte, resultando na lavratura dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, em relação aos anos de 2000 e 2001, através dos quais foram alterados os resultados tributáveis no período e conseqüentemente modificação dos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, tendo em vista as glosas de despesas efetuadas no procedimento fiscal supracitado.

105. Em sua resposta, a auditada requer a suspensão do procedimento de homologação da compensação efetuada em 2008 até o julgamento final do processo administrativo que deu origem à redução do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL nos anos de 2000 e 2001.

106. Tal pedido não poderá ser atendido, pois a decisão de primeira instância do processo acima referido em nada alterou o saldo de prejuízos fiscais anteriores, passíveis de compensação no ano-calendário de 2008.

107. Assim é que, a compensação efetuada pela **ENERGISA PARAÍBA** no **ano calendário de 2008**, no valor de **R\$ 32.129.064,17**, é indevida por inexistência de saldo.

[...]

3. SALDO INSUFICIENTE DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAÇÃO

3.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

110. Da mesma forma que com relação ao IRPJ, as infrações aqui mencionadas alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração abrangidos pela fiscalização (anos calendário de 2006 a 2008), com relação à base de cálculo da CSLL.

111. O sistema de controle interno da RFB – SAPLI, nos seus “Demonstrativos da Base de Cálculo Negativa da CSLL”⁶⁷ e “Histórico da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”, dos anos de 2006, 2007 e 2008, demonstra a seguinte situação quanto ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL da fiscalizada:

Ano	Saldo Inicial de Base de Cálculo Negativa da CSLL a Compensar Conf. Sistema SAPLI	Base de Cálculo Negativa Compensada pelo contribuinte no período - Conf. Informado na DIPJ	Compensação Indevida ou a maior
2006	R\$ 0,00	R\$ 43.060.859,18	R\$ 43.060.859,18
2007	R\$ 0,00	R\$ 37.438.720,76	R\$ 37.438.720,59
2008	R\$ 0,00	R\$ 26.296.435,30	R\$ 26.296.435,30

112. As diferenças relativas aos anos de **2006 e 2007** foram objeto de tributação através de procedimentos de revisão interna (malhas fiscais), formalizados através dos processos fiscais 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, respectivamente.

113. Como conseqüência, restou que a compensação efetuada pela **ENERGISA PARAÍBA** no **ano calendário de 2008**, no valor de **R\$ 26.296.435,30**, tornou-se indevida por inexistência de saldo.

A multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada, lançada, decorre diretamente da infração relativa a glosa de despesas com amortização de ágio.

Cientificada em 14/06/2012 (AR - e-fls. 1289), a recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 1290/1389), em 16/07/2012, no qual refutas os fundamentos da decisão recorrida e traz as seguintes alegações:

a) que o GRUPO ENERGISA em um primeiro momento decidiu investir na aquisição de ações da Recorrente, tendo, para tanto, criado sociedades de propósito específico, que tiveram duração de mais de 6 anos. Posteriormente, quando as razões econômicas para a manutenção dessa estrutura não mais existiam, bem como a legislação impôs a necessidade de desverticalização das atividades desenvolvidas pelo GRUPO ENERGISA, houve a incorporação das sociedades de propósito específico;

b) que a aquisição da SAELPA foi realizada diretamente pela PBPART SE 2, criada antes do leilão, sendo certo que, quando da incorporação da SAELPA (investida) pela PBPART SE 2 (investidora), houve a amortização do ágio pago nessa aquisição, não tendo havido qualquer transferência do referido ágio para uma terceira pessoa jurídica;

c) que a decisão recorrida buscou manter a glosa das despesas com a amortização do ágio em questão, sem, contudo, demonstrar o que teria sido descumprido em relação ao disposto no artigo 386, do RIR/99, desconsiderando os argumentos e documentos apresentados na impugnação, e insistindo na alegação de que o GRUPO ENERGISA teria praticado uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica, com o artifício da criação de empresa, sem qualquer propósito comercial, para mais adiante ser incorporada pela sua controlada, a fim de criar o benefício fiscal em questão (dedutibilidade da despesa de amortização do ágio).

d) que o caso em análise não se trata de uma "reestruturação societária" do GRUPO ENERGISA, que culminou na dedutibilidade do ágio pago na aquisição pela PBPART SE 2 de ações da Recorrente, então denominada SAELPA - Sociedade Anônima de Eletrificação da Paraíba, como sustenta a atuação e o acórdão recorrido;

e) que, com a absorção do patrimônio da investidora (PBPART SE 2) pela investida (SAELPA), o ágio registrado contabilmente por aquela primeira (PBPART SE 2) foi

transferido, por sucessão, para esta última e com base nos art. 385 e 386 do RIR/1999 a investida passou a amortizar em sua escrituração contábil e, conseqüentemente, a deduzir na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o ágio que fora pago na aquisição de suas próprias ações;

f) que, não houve qualquer questionamento acerca do atendimento de **todos** os requisitos para aplicação dos artigos 385 e 386, ambos do RIR/99, conforme amplamente demonstrado na impugnação apresentada, quais sejam: **(i) aquisição de investimento; (ii) efetivo pagamento do ágio, ao Estado da Paraíba, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente; e (iii) ocorrência de incorporação envolvendo a sociedade investida e a investidora;**

g) que o contexto histórico e econômico em que se inserem as operações realizadas pelo GRUPO ENERGISA, demonstram que tais operações não levaram à criação de um benefício fiscal, mas sim ao aproveitamento de tal benefício criado pelo legislador ordinário justamente para incentivar o processo de desestatização, implementado por meio do Programa Nacional de Desestatização, instituído pela Lei nº 8.031/90, a qual foi posteriormente revogada pela Lei nº 9.491/97, que passou a dispor sobre os procedimentos relativos a tal Programa;

h) que o parágrafo primeiro do referido artigo 4º da Lei nº 9.491/97, estabelecia que, a fim de implementar a modalidade operacional escolhida, poderia haver operações societárias, bem como a criação de subsidiárias integrais;

i) que a respeito da desestatização das concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica não houve a edição de um decreto específico, ficando essas empresas submetidas às regras implementadas no PND e às normas previstas na Lei nº 8.987/95, que permitiam que o vencedor do leilão adquirisse o investimento nas empresas privatizadas por meio de uma empresa subsidiária integral (ou empresa veículo) com o propósito específico de atuação como holding;

j) que por meio dos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que regulamentam a amortização do ágio, o legislador ordinário buscou incentivar diretamente os investidores do processo de privatização a aumentar as suas ofertas no momento da participação nos leilões das empresas que seriam desestatizadas;

k) que se o próprio Governo, a fim de incentivar o processo de desestatização, previa a possibilidade de realização de operações com a utilização de empresas veículo, assim como incentivou reestruturações societárias com o objetivo de garantir o aproveitamento do ágio pago na aquisição de ações das empresas privatizadas, as operações realizadas nesse contexto devem ser consideradas plenamente válidas e admissíveis e não ilícitas, como mencionado na decisão recorrida;

l) que não há qualquer abusividade ou ilicitude na conduta da recorrente, como alegado na decisão recorrida, na medida em que tal conduta foi induzida pela própria lei fiscal;

m) que, assim, tendo havido a aquisição, por meio de sociedade de propósito específico, no caso a PBPART SE 2, de participação societária com o pagamento de ágio ao Governo do Estado da Paraíba, em razão da perspectiva de rentabilidade futura da empresa investida (SAELPA), ora recorrente, qualquer empresa investidora teria direito ao registro

contábil desse ágio e, tendo havido a posterior incorporação do patrimônio da Investidora (PBPART, SE 2) pela Investida (SAELPA), a despesa com a amortização desse ágio é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo do CSLL, uma vez que restou atendido o disposto nos artigos 385 e 386, do RIR/99.

n) que não foi a realização de uma suposta reestruturação societária do GRUPO ENERGISA que levou ao aproveitamento do benefício fiscal da dedutibilidade da despesa de amortização do ágio, mas sim a aplicação da norma fiscal

o) que, em resumo, não houve a criação de uma despesa dedutível de amortização do ágio, mas simplesmente a aplicação da legislação que expressamente permite tal dedutibilidade.

p) que o GRUPO ENERGISA possuía diversas razões para efetivar a sua participação na Recorrente por meio da PBPART SE 2 (sociedade de propósito específico), cuja existência não era e nem foi efêmera (durou 6 anos), possuindo claros propósitos negociais, diversos de qualquer benefício fiscal e que havia outras diversas razões que justificaram a incorporação da PBPART SE 2 pela recorrente.

q) que a PBPART SE 2 não foi constituída como uma empresa veículo, mas sim como uma empresa de propósito específico, dentro de um modelo de organização empresarial, para realização de um objetivo específico, qual seja, a aquisição de investimento em empresa de energia elétrica, objeto de leilão público.

r) que as sociedades de propósito específico são sociedades revestidas de personalidade jurídica, nas quais a responsabilidade de seus sócios estaria limitada ao capital nela investido, de modo que servem como barreira, isolando potenciais riscos.

s) que a aquisição de um investimento por meio da adoção dessa estrutura (criação de uma SPE) tem como vantagem isolar o risco financeiro da atividade desenvolvida pela empresa investida, permitindo um perfeito isolamento das outras atividades comerciais dos acionistas controladores e um acesso direto e menos complicado aos ativos e recebíveis do empreendimento pelos agentes financiadores, nos casos de inadimplência.

t) que a utilização de sociedade de propósito específico é uma técnica societária de limitação de responsabilidades amplamente utilizada, que tem como objetivo proteger o patrimônio social das empresas, sejam elas sociedades limitadas ou anônimas.

u) que a SPE é, uma sociedade comumente utilizada em grandes projetos, com ou sem a participação estatal, como, por exemplo, em casos de recuperação judicial de empresas e de Parcerias Público Privadas ("PPP") que inclusive, a própria Lei nº 11.079/2004, que trata das PPPs, prevê, em seu artigo 9º, que, antes da celebração do contrato, deverá ser constituída uma SPE, incumbida de implantar e gerir o objeto da parceria.

v) que GRUPO ENERGISA, interessado no processo de privatizações, que envolveu o setor de energia elétrica, buscou adotar uma estrutura eficiente para atingir o seu objetivo, que era sair vencedor em leilões públicos para aquisição de ações de empresas de distribuição de energia elétrica, como o da (SAELPA), ora recorrente.

x) que a constituição da PBPART SE 2, como SPE, era vantajosa já que ao utilizar outra sociedade para a aquisição do investimento na SAELPA, a ENERGIPE

(controladora da PBPART SE 2) pretendeu não expor todo seu patrimônio ao risco desse investimento, limitando seu risco ao capital investido, mas também para permitir a obtenção de financiamentos diretamente por essa empresa.

z) que por meio da SPE, além de não haver o registro de novas dívidas no passivo da ENERGIPE, poderiam ser celebrados acordos com novos investidores exclusivamente para participação em um projeto específico de aquisição de ações de uma determinada companhia distribuidora de energia elétrica, de modo que não houvesse envolvimento desse investidor nos demais negócios desenvolvidos pelo GRUPO.

aa) que isso se verificou no caso concreto, na medida em que uma parcela significativa dos recursos financeiros obtidos pelo GRUPO ENERGISA decorreu da participação direta da ALLIANT na PBPART SE 1 (empresa que detinha o controle da PBPART SE 2, conforme organograma anteriormente exposto), por meio da integralização e subscrição de ações daquela empresa (doc. 11 da impugnação- Ata da Assembléia Geral Extraordinária da PBPART SE 1, realizada em 31.01.2001).

bb) que a participação da ALLIANT na PBPART SE 1 pode ser confirmada também pelo acordo de acionista celebrado com a ENERGIPE, em 31 de janeiro de 2001. Nesse acordo de acionistas, considerando que, em 30 de novembro de 2000, a PBPART SE 2 foi declarada a licitante vencedora no leilão público das ações da Recorrente, restou definido a política geral a ser adotada pela PBPART SE 1 e os princípios gerais que deveriam nortear a conduta dos seus negócios (doc. 3 da impugnação), já considerando a participação direta da ALLIANT na PBPART SE 1.

cc) que ao investir uma parcela dos seus recursos diretamente na PBPART SE 1, a ALLIANT estava deixando de investir no GRUPO ENERGISA como um todo, restringindo os seus riscos ao propósito específico da SPE, qual seja, o investimento na ora Recorrente, não havendo o envolvimento dessa parcela de recursos investida nos demais negócios e atividades do GRUPO.

dd) que o investimento da ALLIANT diretamente na PBPART SE 1, que detinha o controle da PBPART SE 2, para aquisição das ações da Recorrente, confirma o propósito comercial existente para constituição da referida SPE.

ee) que, com vistas a obtenção de recursos, a constituição da SPE permitiria ao GRUPO ENERGISA, se fosse necessária, a captação de financiamentos junto a instituições financeiras de forma mais ágil e descomplicada, uma vez que esses agentes financiadores teriam acesso direto e menos complicado aos ativos e recebíveis do empreendimento desenvolvido pela SPE.

ff) que, como regra para fins de licitação, o participante deve comprovar a sua regularidade jurídica, fiscal e previdenciária, através de certidões negativas. Como se sabe, em uma empresa operacional, que já desenvolve atividades há um certo tempo, como era o caso da ENERGIPE, existia o risco potencial de que não fosse possível obter certidões negativas de tributos, em especial do INSS, em tempo hábil para a habilitação no leilão.

gg) que em uma situação competitiva como eram os leilões de privatização, a possibilidade de não ser habilitado em decorrência de problemas na comprovação da regularidade fiscal era inadmissível. Desta forma, a utilização de uma sociedade nova, sem vícios, nem empregados, facilitava a obtenção da prova de sua regularidade fiscal e. afastava

definitivamente o fantasma da inabilitação ao processo de privatização, garantindo o cumprimento das regras estabelecidas no Edital do Leilão, no caso o Edital PMCG nº 002/98 (doc. 10 da impugnação).

hh) que a criação da PBPART SE 2 não visava a sua imediata extinção, já que o fim almejado pelo GRUPO ENERGISA era efetivamente de um investimento de longo prazo em uma empresa distribuidora de energia elétrica, no caso a Recorrente, o que se atesta na prática, uma vez que, após a aquisição das ações pela PBPART SE 2, esta empresa passou a gerir a Recorrente, tendo como objetivo a manutenção desse investimento, que perdurou por 6 (seis) anos

ii) que, portanto, não se pode dizer que o GRUPO ENERGISA utilizou o artifício jurídico de criação de empresa efêmera, sem qualquer propósito negocial.

jj) que o GRUPO ENERGISA manteve, por meio da PBPART SE 2, durante 6 (seis) anos o investimento por ela detido na recorrente e que sua intenção, inclusive, era a manutenção dessa estrutura de investimento por muito mais tempo.

kk) que, todavia, em 15 de março de 2004, foi editada a Lei nº 10.848 (conversão da Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003), que promoveu uma significativa alteração no parágrafo 5º, do artigo 4 da Lei nº 9.074/95, impondo a segregação das atividades exercidas pelas concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica, assim como a vedação de participarem em outras sociedades de forma direta ou indireta.

ll) que nessa época, o GRUPO ENERGISA possuía na sua estrutura as empresas Companhia Força e Luz Cataguazes-Leopoldina ("CFLCL") e ENERGIPE, que eram sociedades diretamente afetadas pela referida legislação, sendo a elas imposto o processo de segregação de atividades no âmbito do setor de energia elétrica.

mm) que em razão disso e visando o cumprimento da legislação acima citada, a Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira ("SFF") da Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL") expediu o Ofício Circular nº 1078/2004- SFF/ANEEL, de 5 de julho de 2004, no qual solicitou às distribuidoras de energia elétrica uma agenda de providências para andamento e conclusão dos processos de segregação de suas atividades, cronograma esse a ser apresentado a ANEEL até 15 de agosto de 2004.

nn) que em resposta a esse Ofício, que era objeto do processo da ANEEL nº 48500.002818/04-31, a CFLCL e a ENERGIPE solicitaram à ANEEL uma prorrogação do prazo para efetivação da segregação de suas atividades, conforme determinado pela Lei nº 10.848/2004, por dezoito meses, esclarecendo a *"complexa situação atual que envolve os principais acionistas da CFLCL e as conseqüências societárias que a segregação acarretará"*.

oo) que desde 2003, o GRUPO ENERGISA e a ALLIANT iniciaram um processo de desentendimentos, exteriorizado pela Reclamação por Quebra de Acordo, proposta pela ALLIANT em 19.01.2004, junto à Corte de Arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, conforme, inclusive, reconhecido pela fiscalização às fls. 12 do Relatório de Auditoria Fiscal e, paralelamente, foi travado um intenso conflito perante a Justiça Brasileira, que importou no ajuizamento de diversas ações judiciais.

pp) que a Reclamação perante a Corte de Arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, acabou resultando em decisão proferida por aquele Órgão, da qual a CFLCL tomou conhecimento em 26.09.2005.

qq) a CFLCL e a ENERGIPE foram comunicadas de que a empresa SOBRAPAR SOCIEDADE BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTD A. e seu controlador, ANTÔNIO JOSÉ DE ALMEIDA CARNEIRO ("Compradores"), realizaram oferta à Alliant Energy International Inc. e Alliant Energy Resources Inc. para aquisição de 100% das quotas representativas do capital social da ALLIANT, que detinha as seguintes participações nas subsidiárias da CFLCL, empresa do GRUPO ENERGISA:

- a. 45,6% no capital social da ENERGIPE;
- b. 49,9% do capital social da PBPART SE 1 ; e
- c. 50,0% do capital social da USINA TERMELÉTRICA DE JUIZ DE FORA S/A.

rr) que foi-lhes informado que os Compradores não teriam interesse em dar seguimento às controvérsias iniciadas pela ALLIANT em face dos acionistas controladores do GRUPO ENERGISA e suas subsidiárias, buscando extinguir, de forma definitiva, as ações judiciais existentes, efetuando comunicação aos devidos Órgãos, conforme consta em Fato Relevante divulgado pela empresa ENERGIPE em 19 de janeiro de 2006 (doc. 13 da impugnação).

ss) que diferente do alegado pela fiscalização, não havia qualquer desinteresse em concluir o seu processo de reorganização societária por parte do GRUPO ENERGISA, em razão de disputas societárias, até porque esse processo não dependia do seu interesse/vontade, mas sim de imposição legal.

tt) que encerrada a disputa societária, com a saída da ALLIANT, o GRUPO ENERGISA se viu em um cenário capaz de implementar o processo de desverticalização de suas atividades imposto pela Lei nº 10.864/2004, o qual estava sendo discutido perante a ANEEL nos autos do processo administrativo nº 48500.002818/04-13.

uu) em 12 de junho de 2006, mediante a Carta nº 10.1/40, foi solicitada à ANEEL anuência para a reestruturação societária da ENERGIPE, no âmbito do processo de desverticalização das participações por ela detidas, e para descruzamento acionário das participações por ela detidas, por meio de sociedades de propósito específico, nas distribuidoras Companhia Energética da Borborema - CELB (atualmente denominada Energisa Borborema) e Sociedade Anônima de Eletrificação da Paraíba - SAELPA (atualmente denominada Energisa Paraíba).

vv) que A ENERGIPE, então, solicitou a análise prioritária da fase de descruzamento acionário das participações detidas na SAELPA, ora Recorrente, e na CELB, como estágio preparatório para os demais atos, que permitiriam a completa desverticalização da CFLCL e de suas controladas, cuja finalização do processo estava prevista para dezembro de 2006.

xx) que nesse momento, a reestruturação proposta contemplava os seguintes passos:

(i) incorporação pela CELB da sua atual controladora direta, PBPART Ltda., e pela SAELPA (ora Recorrente), da sua atual controlada direta, PBPART SE 2; e

(ii) transferência para a holding ENERGISA S/A dos investimentos da ENERGIPE na CELB e na SAELPA (ora Recorrente), mediante redução equivalente do capital da ENERGIPE, ficando o controle societário direto das concessionárias detido pela holding.

zz) Uma das medidas iniciais proposta, foi a incorporação da empresa PBPART SE 2 pela Recorrente. Nesse momento, como não havia mais os desentendimentos entre o GRUPO ENERGISA e a ALLIANT, tendo havido a transferência do seu investimento, não havia impedimento para essa incorporação que permitiria a reestruturação societária do GRUPO como um todo.

aaa) que, considerando que a SAELPA e a CELB possuíam concessão federal para exploração das atividades de distribuição de energia elétrica, apesar de se tratarem de empresas investidas, o mais natural e prático nesse caso, era a incorporação por elas de suas investidoras, pois a incorporação no sentido inverso seria demasiadamente burocrática, já que demandaria uma série de autorizações vinculadas às concessões federais que as Investidas (SAELPA e CELB) já possuíam.

bbb) que após a autorização da ANEEL, a Recorrente procedeu à incorporação de sua controladora PBPART SE 2, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária datada de 28 de dezembro de 2006, sendo certo que no Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação da PBPART SE 2 Ltda. pela SAELPA, anexo à referida Ata (doc. 8 da impugnação), constou exatamente a informação acerca do propósito comercial dessa incorporação, que visava a simplificação da estrutura do GRUPO ENERGISA, consubstanciando-se em uma das etapas do plano de desverticalização exigido nos termos da Lei nº 10.848/2004.

ccc) que todos os fatos acima narrados encontram-se devidamente relatados no Relatório elaborado nos autos do processo administrativo nº 485000.002818/04-31, que corre perante a ANEEL e do qual a fiscalização teve pleno conhecimento (doc. 15 da impugnação).

ddd) que diante da alteração do cenário legislativo relacionado às empresas de distribuição de energia elétrica, o GRUPO ENERGISA não mais poderia manter a estrutura societária até então adotada.

eee) que somente a partir de 2004 é que se iniciou, de fato, um processo de reestruturação societária do GRUPO ENERGISA, que decorreu não da vontade de seus acionistas, nem de qualquer intenção de aproveitamento de benefício fiscal, mas sim em decorrência exclusiva de imposição legal, sendo o GRUPO ENERGISA pressionado pela ANEEL para o cumprimento de todos os prazos para desverticalização de suas atividades, conforme imposto pela Lei nº 10.864/2004.

fff) que ainda que não houvesse interesse direto para a SAELPA, ora Recorrente, ou obrigatoriedade imposta pelas referidas Leis, na incorporação da PBPART SE 2, essa medida se fazia necessária/obrigatória dentro de um contexto estrutural do GRUPO ENERGISA.

ggg) que resta evidente que o GRUPO ENERGISA tinha claros propósitos negociais, conforme previsto nos atos formalizados, absolutamente diversos do aproveitamento do benefício fiscal da dedutibilidade da despesa de amortização do ágio em questão, para extinção da PBPART SE 2 por incorporação pela recorrente.

hhh) que diante da imposição dessa reestruturação societária, o GRUPO ENERGISA a realizou nos termos em que aprovada pela ANEEL e pelo CADE, o que demonstra a inexistência de qualquer impedimento na adoção de uma forma que importe em aproveitamento de benefício fiscal.

iii) que não há que se falar em abuso de direito; pelo contrário, no presente caso, foram praticados os atos que efetivamente refletiram a vontade querida pelas partes: aquisição das ações da SAELPA indiretamente pela ENERGIPE, por meio da PBPART SE 2, por questões societárias e econômicas, bem como para o melhor aproveitamento do benefício fiscal relacionado ao ágio pago na aquisição das referidas ações.

jjj) que diante de todos esses propósitos que levaram a adoção dessa estrutura, não há mal algum na intenção de aproveitamento do benefício fiscal referente à dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio efetivamente pago, com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura, na aquisição de ações da SAELPA, pois nada mais natural que uma empresa que estava participando desse processo das privatizações quisesse se beneficiar de redução da carga tributária, conforme permitido em Lei.

kkk) que as operações realizadas foram submetidas ao órgão regulador, no caso a Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"), tendo sido por ela validadas e os atos relacionados às operações analisadas no presente processo foram devidamente registrados e muitos deles contaram com a participação dos órgãos competentes, sendo devidamente registrados na Junta Comercial, e respeitaram os termos do Edital de Privatização da SAELPA, bem como o Contrato de Compra e Venda de Ações celebrado com o Governo do Estado da Paraíba.

lll) que admitir que tivesse havido um ato ilícito seria o mesmo que dizer que diversos órgãos competentes estariam envolvidos nessa ilicitude, inclusive, o Governo do Estado da Paraíba;

mmm) que não resta a menor dúvida de que, no caso ora analisado, as operações societárias, de capitalização da PBPART SE 2 pela ENERGIPE, a aquisição de ações da SAELPA pela PBPART SE 2 e a sua posterior incorporação pela investida, *"foram aquelas declaradas e realizadas de acordo com a legislação que regula estes tipos de operações, e os fins e os meios foram aqueles também expressados nos (...) e nos documentos societários"*, não restando caracterizado qualquer abuso de direito ou ilicitude.

nnn) que as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais citadas na decisão recorrida, para tentar justificar o seu posicionamento, não se aplicam ao presente caso, já que os elementos utilizados nessas decisões para caracterizar o planejamento fiscal abusivo não estão presentes nas operações realizadas pelo GRUPO ENERGISA.

ooo) que a suposta compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2008 se deu não apenas em decorrência da infração 1 do auto de infração ora impugnado, mas também das infrações (glosa de despesas) .

relativas aos anos-calendário de 2000 e .2001, que originaram o lançamento objeto do processo administrativo nº 14751.000142/2005-10.

ppp) que, apesar de a decisão recorrida não ter mencionado a relação da infração referente ao processo administrativo nº 14751.000142/2005-10 com a infração 2 do presente processo, não resta qualquer dúvida de que a suposta insuficiência dos referidos saldos apurada pela fiscalização somente restará concretizada após decisão definitiva confirmando todas as infrações que a fundamentaram, suportando, assim, os ajustes nos resultados fiscais dos períodos envolvidos, o que, conforme mencionado, ainda não se verificou.

qqq) que as infrações alegadas simplesmente não ocorreram, seja no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10 ou no presente processo, não há que se falar em compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL decorrentes de tal fato.

rrr) que o auto de infração objeto do processo administrativo nº 14751.000142/2005-10 ainda está sendo discutido administrativamente, sendo certo que, apesar de ter sido proferida decisão de primeira instância desfavorável aos seus interesses, foi tempestivamente interposto recurso voluntário (doe. 16 da impugnação), tendo sido o julgamento de tal recurso convertido em diligência, conforme determinado pela 2ª Turma, da 3ª Câmara, deste Egrégio Conselho, em 14.03.2012, para que a DRJ reexamine a documentação apresentada pelo contribuinte nos autos daquele processo.

sss) que restando comprovada a conexão da infração 2 do auto de infração em questão com a infração 1 do referido lançamento e com a infração apurada nos autos do processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, deve ser, ao menos, sobrestado o julgamento desse item da autuação fiscal até que seja proferida decisão definitiva sobre a infração que o fundamentou.

ttt) que em decorrência das infrações 1 e 2 apuradas no lançamento em questão (indevida dedutibilidade de despesas com a amortização de ágio e compensação indevida de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL), bem como das infrações apuradas no lançamento formalizado nos autos dos processos administrativos nºs 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, a fiscalização considerou que não foram realizados pagamentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, nos anos-calendário de 2006 a 2008, pretendendo a exigência de multa isolada.

uuu) que em sua impugnação, a Recorrente demonstrou que o crédito tributário de IRPJ e de CSLL decorrente das infrações 1 e 2, para os anos-calendário de 2006 a 2008, bem como decorrente das infrações apuradas nos autos dos processos administrativos nºs 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, já estava sendo exigido devidamente acrescido da multa de ofício correspondente a 75% do tributo devido, com fundamento no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96. Ou seja, a Recorrente já havia sido apenada com multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL devidos em relação às referidas infrações.

vvv) que, deste modo, a imposição da multa isolada em razão dos efeitos dessas infrações na reapuração das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2006 a 2008, unicamente em razão do suposto não recolhimento mensal por estimativa, importaria em duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o não recolhimento de valores devidos a título de IRPJ e de CSLL em razão da dedutibilidade das

despesas de amortização do ágio em questão, verificando-se de forma cristalina o tão temido e repudiado *bis in idem*.

xxx) que apesar de a Lei nº 9.430/96 prever a aplicação da multa isolada de 50% pelo não pagamento ou pagamento a menor do IRPJ e da CSLL apurados mensalmente por estimativa, não autoriza a sua exigência de forma cumulativa com a multa de ofício de 75%.

zzz) que a multa isolada, de acordo com a sua previsão legal, deve ser aplicada nos casos em que o próprio contribuinte apura, por estimativa, determinado valor a ser recolhido a título de IRPJ e de CSLL, mas não promove o devido recolhimento do valor apurado por omissão, mas no caso de lançamento de ofício em face de eventual infração apurada pelo Fisco, este deve promover o lançamento dos tributos devidos, acrescidos da multa de ofício e juros moratórios, porém, não há mais o cabimento da multa isolada, sob pena de dupla penalização pela mesma infração.

aaaa) que a imposição tanto da multa de ofício quanto da multa isolada advém do não pagamento do IRPJ e da CSLL decorrentes das infrações 1 e 2 objeto do auto de infração ora questionado, bem como decorrentes das infrações apuradas nos autos dos processos administrativos nºs 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72. Ou seja, ambas as multas tem origem nos mesmos fatos, nas mesmas infrações.

bbbb) que não houve qualquer ausência no recolhimento das estimativas apuradas por omissão da Recorrente, ao passo que, esta apurou o valor de IRPJ e de CSLL devidos e efetuou seus respectivos recolhimentos. Tão somente após as glosas decorrentes do procedimento fiscal, que importou em alterações nas DIPJs transmitidas pela Recorrente, é que se verificou a suposta ausência dos recolhimentos das estimativas mensais em questão.

cccc) que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu pela impossibilidade da imposição cumulativa das multas de ofício e isolada.

ddd) que, apenas para fins de argumentação, possa ser admitida a procedência da multa isolada aplicada em duplicidade, deve ser observado que, sendo essa multa decorrente das infrações 1 e 2 apuradas no auto de infração ora questionado, bem como da infração objeto de tributação nos lançamentos formalizados nos autos dos processos administrativos nº 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, somente será devida em caso de decisão definitiva acerca da manutenção dessas infrações.

eeee) que os créditos tributários decorrentes das infrações que fundamentaram as infrações 2 e 3 do presente processo encontram-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, não havendo qualquer decisão definitiva que confirme a liquidez e certeza dessas infrações.

ffff) que é indevida a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, caso mantidas as infrações, por ausência de previsão legal.

Ao final, requer que seja reformada a decisão recorrida e que seja julgado integralmente improcedente o lançamento tributário.

Trazido o recurso a julgamento em 11 de junho de 2013, este colegiado resolveu, por meio a Resolução nº 1302-000.238, decidiu sobrestar o julgamento deste

Processo nº 10467.720529/2011-81
Acórdão n.º **1302-002.548**

S1-C3T2
Fl. 1.540

processo até o deslinde do Processo nº 14751.000142/2005-10 para evitar o conflito entre as decisões.

Tendo o Processo nº 14751.000142/2005-10 sido distribuído, por sorteio, a este relator, para analisar o recurso voluntário da interessada naquele processo, o presente feito foi redistribuído para minha relatoria em face da conexão entre ambos.

Por meio da Resolução nº 1302-000.452, na sessão de 05 de outubro de 2016, resolveu este colegiado determinar a vinculação deste processo ao PA. 14751.000142/2005-10 e o sobrestamento do julgamento do processo nesta 3ª Câmara, para aguardar a conclusão das diligências determinadas naquele processo.

Concluídas as diligências determinadas no PA. 14751.000142/2005-10 e devolvidas à 3ª Câmara, este processo retornou a este relator, junto com aquele, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

São três as matérias em discussão nos presentes autos:

1 - Adições não computadas na apuração do lucro real: Despesa indedutível com amortização de ágio” - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008);

2- Saldo insuficiente. compensação indevida de prejuízo operacional/base de cálculo negativa com resultado da atividade geral” - (ano-calendário de 2008);

3 - Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

Aprecio inicialmente a questão relacionada à glosa de amortização de ágio.

1 - Adições não computadas na apuração do lucro real: Despesa indedutível com amortização de ágio” - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008)

A autoridade fiscal efetuou a glosa de amortização de ágio verificada na aquisição da empresa de energia SAELPA por meio do leilão de privatização do Estado da Paraíba, no ano de 2000, utilizando-se de uma empresa de propósito específico (PBPARTSE2). A amortização fiscal do referido ágio começou a ser feita a partir do ano-calendário 2006, quando houve a incorporação reversa da empresa PBPARTSE2 pela SAELPA.

A fiscalização aponta falta de propósito comercial nas operações realizadas e a utilização de uma empresa veículo (de propósito específico) que teria sido realizada com o único objetivo do aproveitamento fiscal do ágio, conforme se extrai das conclusões do TVF, *verbis*:

49. Do exposto, demonstra-se que a seqüência de “reestruturações societárias” procedida deságua na transferência para a **ENERGISA PARAÍBA** do ágio com que o **GRUPO ENERGISA** adquiriu o seu investimento nela, sem que, com isso, desaparecesse qualquer empresa do **GRUPO**, ou mesmo a empresa investida, ou o investimento; isso posto, engendrando-se o artifício jurídico de se utilizar de uma empresa de propósito específico (a PBPART-SE 2) que entra no processo apenas para a formalização da aquisição, registro do ágio e posterior incorporação pela investida.

50. Ou seja, ao final do enredo, não houve qualquer modificação na estrutura societária do **GRUPOENERGISA** (tudo está como era antes); apenas que a empresa adquirida - **ENERGISA PARAÍBA** “restou” com o seu Ativo e Patrimônio Líquido majorados do valor do saldo do ágio pago pelo **GRUPO** na sua aquisição; passando a deduzir (indevidamente) dos seus resultados tributáveis do IRPJ e CSLL a despesa de amortização de ágio.

[...]

51. De todo o exposto, fica evidente que a “reorganização societária” promovida pelo **GRUPO ENERGISA** objetivou unicamente o aproveitamento do benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Objetivo esse que se encontra explícito nos diversos documentos produzidos que buscaram justificar o processo de “reestruturação” (vide: Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras publicadas pelas empresas envolvidas, referentes aos períodos dos atos praticados e seguintes).

De outra parte, a recorrente alega, em síntese, a legalidade de toda a operação e o atendimento aos requisitos legais para a dedutibilidade do ágio previstos nos arts. 385 e 386 do RIR/1999, em especial: - a efetiva aquisição do investimento, mediante pagamento à parte não relacionada (Estado da Paraíba); - fundamentação econômica baseada na expectativa de rentabilidade futura do investimento; e - a incorporação envolvendo a sociedade investida e a investidora.

Defende a estrutura societária utilizada, aduzindo que o próprio governo federal, no âmbito do processo de privatização em meados da década de 1990, induziu, por meio de lei, a utilização de subsidiárias integrais com o propósito específico de atuação como holding, com vistas a aquisição das empresas privatizadas.

Ressalta o interesse na manutenção de estrutura societária separada da empresa controladora para a aquisição do investimento, de forma a facilitar o processo de aquisição e isolar eventuais riscos do negócio. E, ainda, a existência de uma terceira empresa envolvida na aquisição (ALLIANT), por meio do investimento realizado por esta na empresa PBPARTSE 1 (empresa que detinha o controle da PBPART SE 2).

Por fim aponta que a empresa PBPART SE 2, controlada pelo grupo Energisa, manteve o investimento por cerca de seis anos, e que a alteração da estrutura societária se deu, principalmente, em decorrência do processo de desverticalização do setor elétrico, uma vez que, em 15 de março de 2004, foi editada a Lei nº 10.848 (conversão da Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003), que promoveu uma significativa alteração no parágrafo 5º, do artigo 4º da Lei nº 9.074/95 e impôs a segregação das atividades exercidas pelas concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica, assim como a vedação de participarem em outras sociedades de forma direta ou indireta.

As discussões sobre a dedutibilidade do ágio, em face da aquisição de investimentos, lastreados na rentabilidade futura da empresa adquirida, têm sido intensas no âmbito deste tribunal administrativo, sedimentando algumas teses e, por certo, a convicção dos julgadores que dela tem participado.

Assim, pouco há a inovar, a esta altura, em termos de embasamento teórico, quanto ao alcance das disposições legais atinentes ao tema, de modo que, preambularmente, trago como embasamento de meus posicionamentos quanto à matéria, os conceitos que proferi no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.950, os quais peço vênias aos meus pares para reproduzir, como segue:

Considerações sobre a amortização do ágio

Antes de adentrar o mérito da exigência fiscal, entendo ser necessário tecer algumas considerações acerca da questão da amortização do ágio em face de

reorganizações societárias, que vem sendo largamente utilizado e discutido enquanto mecanismo de planejamento tributário das empresas.

Tal discussão é bastante tormentosa, o que se revela na própria jurisprudência administrativa, e não está imune a algum grau de subjetividade por parte dos intérpretes e aplicadores do direito.

Da liberdade de auto-organização do contribuinte

A primeira questão a ser analisada refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “*o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita*” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Um dos poucos doutrinadores a tratar do tema sem o viés estritamente liberal, Marco Aurélio Greco leciona que “*não há dúvida de que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, fraude à lei*”¹.

Nesse sentido, observa que “*a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal*”².

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios serem subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. “*A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo*”³. E, “*na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um*

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p 228

² GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 211

³ GRECO, Marco Aurélio. Op cit. p.209.

tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtrar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º)”⁴.

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois “*a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir uma redução do tributo)”⁵.*

Se o contribuinte que pratica atos, abusando do direito de auto-organização, não pode ter reconhecido os efeitos tributários os quais buscou beneficiar-se, aquele que simula a prática de atos com vistas unicamente a redução de tributos menos ainda pode usufruir do benefício fiscal almejado.

Primeira conclusão: a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

Os fundamentos da existência ágio e das condições para sua amortização.

A questão do ágio com fundamento econômico na rentabilidade futura da empresa investida, ganhou relevância em meados da década de 1990 no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, mais especificamente dos seus artigos com base nos artigos 7º, inciso III, e 8º⁶.

Antes da edição da Lei nº 9.532/1997, o ágio na aquisição de investimento somente tinha efeitos fiscais na tributação do ganho ou perda de capital quando de sua alienação (DL nº 1.598/77, art. 33), sendo sua amortização fiscalmente neutra (era adicionada no LALUR).

Muitos doutrinadores e estudiosos do direito enxergam os dispositivos da Lei nº 9.532/97 como um incentivo fiscal às privatizações, visando a aumentar a participação nos leilões de privatização de estatais.

Em sentido contrário, Luiz Eduardo Shoueri enxerga a norma como uma restrição “*da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição*

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Op cit. p.210.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p.246

⁶ 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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

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)

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.

de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados feitos econômico-tributários que o justificassem”⁷

Qualquer que fosse o objetivo, é certo que o legislador baseou-se em um motivo econômico da maior relevância quando tratou da possibilidade fiscal de dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, na Lei nº 9.532/1997.

Independente da premissa ou pressuposto para a instituição da previsão legal de dedução do ágio, verifica-se que a lei não cuidou de restringir o seu alcance apenas para as operações de aquisições de participações visando o programa nacional de desestatização, de sorte que é correta a sua extensão a toda e qualquer operação de aquisição de investimentos, inclusive naquelas ocorridas entre particulares, desde que seja equivalente às da previsão legal.

Assim é que, em uma operação de aquisição de investimentos entre duas empresas independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses, havendo o pagamento de ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura e, cumpridos os requisitos legais, o Fisco não pode opor qualquer óbice à sua amortização.

Por outro lado, a lei não ampara as reorganizações societárias em que não existe uma efetiva aquisição de investimentos; quando há uma mera simulação de negócios societários visando unicamente a criar um ágio artificial para reduzir a carga tributária do contribuinte.

São os casos em que ainda que formalmente regulares, os negócios societários não tem substância ou existência real.

As principais características desses arranjos societários artificiais são: - reorganização societária dentro de um grupo de empresa sob controle comum: - a aquisição ou criação de empresas sem atividade econômica real (empresas veículos); - subscrição de capital na empresa veículo, integralizada com quotas ou ações da empresa operacional do grupo (ou outra holding intermediária), avaliadas “a valor de mercado” com base na expectativa de rentabilidade futura; - ausência de pagamento efetivo (não há qualquer dispêndio ou sacrifício patrimonial); - inexistência de outra finalidade nas operações, que não a geração/aproveitamento do ágio, ou preponderância desta última; - operações formais realizadas em curto espaço de tempo; - incorporação reversa da investidora pela investida, que passa a adotar a razão social ou marca daquela; - o controle societário da empresa operacional (direto ou indireto) resulta inalterado ao final da reorganização societária.

Nem todas as variáveis acima elencadas deverão estar presentes, ao mesmo tempo, para se constatar a geração artificial de um ágio na operação societária.

No exame das operações societárias visando a aferir a efetividade da existência do ágio há que se levar em consideração, fundamentalmente: - a existência de motivação econômica para a operação; - a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação; - a existência de efetivo pagamento (dispêndio ou sacrifício patrimonial); modificação da participação no controle (direto ou indireto) da empresa operacional após a reorganização.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *ÁGIO EM REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS (ASPECTOS TRIBUTÁRIOS)*. São Paulo: Dialétic, 2012, p. 67.

Ainda deve ser observado que a lei exige que o contribuinte demonstre documentalmente os fundamentos do ágio pago, valendo-se os interessados, geralmente, de laudos técnicos de empresas especializadas que avaliam o investimento a preço de mercado.

Quanto a esse aspecto destaquei, ao proferir o voto vencedor no Acórdão nº 1302-001.108, que é praticamente inviável o desafio do Fisco contrapor-se aos "laudos" de avaliação elaborados pela empresas de consultoria contratadas pelo próprio contribuinte que engendra tais reorganizações societárias intragrupo. Além da natural precariedade e incerteza quanto à "expectativa de rentabilidade futura" estimada, agregam-se à projeções dados empíricos e subjetividades não passíveis de serem questionados. O único mecanismo de aferição do valor real do negócio em uma operação de aquisição de investimento por uma sociedade em outra, é o efetivo pagamento pelo preço fixado. Neste caso, o ágio surge límpido, bastando comparar o valor efetivamente pago com o valor patrimonial da investida na data do negócio.

De se observar que na avaliação do investimento a valor de mercado pode estar embutido no ágio pago o preço atualizado de outros bens ou intangíveis e não apenas a rentabilidade futura da investida, mas para o Fisco desqualificar o laudo, se o mesmo atribuir o fundamento de rentabilidade futura ao total do ágio pago, necessitará de outros elementos concretos, como documentos contendo outras avaliações realizadas pelos próprios envolvidos na operação apontando noutro sentido.

O ágio sob a perspectiva do reconhecimento contábil

Por fim, examino a questão do ágio sob a perspectiva de sua apuração e reconhecimento na contabilidade.

Essa discussão ganha sua relevância em face do argumento utilizado quando se discute a questão do ágio no âmbito das operações societárias no sentido de que o regime contábil dado ao instituto seria diferente daquele previsto na legislação tributária.

Tal entendimento deriva do fato do legislador ter disciplinado o instituto no âmbito de uma lei que tratava Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E esta, de fato, disciplinou a matéria por meio do art. 20 do DL. 1598/77⁸.

⁸ Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

Com a devida vênia, ainda que a legislação tributária tenha regulado procedimentos contábeis no seu bojo, até pela falta de maior detalhamento pela lei societária, não autoriza a conclusão de que existam dois tipos de ágios para um mesmo fato econômico: um jurídico-tributário e outro contábil.

Em que pese a contabilidade e direito tributário tenham seus campos próprios de conhecimento e ciência, é inegável a interseção entre ambos no âmbito das relações jurídico-tributárias.

Não se deve olvidar que o lucro tributável é definido pela legislação do Imposto de Renda a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, tendo o próprio Decreto-Lei nº 1.598/77, no inc. X do seu art. 67, estabelecido expressamente que o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

Desta forma, as normas contábeis exaradas pelas entidades responsáveis pela normatização e regulamentação da contabilidade não são elementos estranhos à aplicação da legislação tributária, pelo contrário, fazem parte do arcabouço de mensuração do resultado tributável obtido pelas sociedades empresariais.

E aí provavelmente reside um dos pontos nodais nesta discussão, concernente ao reconhecimento do ágio sob a perspectiva de sua apuração contábil.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) dispõe extensamente sobre o registro e amortização do ágio na contabilidade da pessoa jurídica, *in verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio **deverá indicar**, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º **O lançamento** com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso III do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso II do § 2º do artigo anterior, **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;*

*IV - **deverá amortizar o valor do deságio** cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, **nos balanços correspondentes** à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - 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;

II - 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 do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Como se vê, tanto o registro da ocorrência do ágio quanto os de sua amortização, de acordo com a legislação tributária devem ser feitos na contabilidade do sujeito passivo, que por sua vez deve seguir as normas de escrituração da legislação comercial.

Ora, o art. 20 do DL. 1598/77 define a existência de ágio ou deságio como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. Deste conceito emanam duas grandezas a serem determinadas com vistas à apuração da existência de ágio (ou deságio). A primeira é o custo de aquisição e a segunda é o valor do patrimônio líquido. Quanto a este último não há dúvidas de que se trata do valor patrimonial da empresa investida na data do investimento. Quanto à primeira é que surgem controvérsias quando se trata de operações societárias realizadas internamente num grupo econômico: qual é o custo de aquisição?

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/93⁹, que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art 7º:

*Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das **transações com o mundo exterior**, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*

⁹ Essa redação foi Alterada pela Resolução CFC nº 1282/2010, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

[...]

(grifo nosso)

Fundada nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais prego ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

***Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.** Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável*

independência entre as partes para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).

Resta evidente a convergência Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 com o princípio emanado do CFC quando se trata da definição do custo de aquisição de um componente patrimonial.

Não obstante, respeitáveis vozes têm se insurgido contra a invocação desta norma da CVM para fins de interpretação da lei tributária, alegando que a mesma não teria o condão de modificar os conceitos legais do ágio ou mesmo ser utilizada na interpretação da legislação tributária, pois abrigaria conceitos de caráter meramente econômicos ou contábeis.

Com a devida vênia aos que assim pensam, entendo que a nota da CVM apenas proclama o óbvio, seja em termos jurídicos, contábeis ou econômicos, deixando nua a falta de substância das operações societárias realizadas com o intuito de gerar ágios artificialmente, unicamente com vistas à redução da carga tributária, situação não amparada pela lei, conforme já examinamos. Ora, se não se concebe a ocorrência de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios, como se justificaria a existência de um ágio nestes casos? Afinal, qual a finalidade da lei tributária (do imposto de renda, em especial), senão estabelecer a carga tributária conforme a capacidade econômica do contribuinte?

No voto que restou vencido, no Acórdão nº 1101-00.708, a ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, cita o exame do conceito de ágio pela doutrina contábil, *in verbis*:

[...]

“[...]o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela referida FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), e citado pela Fiscalização nos termos de sua edição de 2008, afirma o mesmo entendimento no âmbito doutrinário, expondo com clareza o conceito contábil de ágio nos termos a seguir transcritos:

11.7.1 — Introdução e Conceito

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

*Todavia, no caso de uma companhia **adquirir** ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

*Ao **comprar** ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em*

duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e, o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta (...)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da **aquisição das ações**, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se **compraram as ações**, referencialmente na mesma data-base da **compra** das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a **aquisição** for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, As vezes, a meses de debates até a conclusão das **negociações**. A data-base da contabilização da compra é a da **efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas** a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.()

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Destigio

(...)

c) ÁGIO FOR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) **ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor)** que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Destigio

a) CONTABILIZAÇÃO

I - Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. **O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente** devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos

lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(..)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (..).

[..]

(destaques cfe original)

Como se observa, tanto as normas contábeis quanto a doutrina são convergentes em não reconhecer a existência de ágio quando não há negociação, ainda que indireta, com terceiros e efetivo pagamento pelas participações subscritas.

A utilização dos princípios contábeis para dar uma resposta satisfatória ao desafio de mensuração do resultado das pessoas jurídicas, foi bem observado por Schoueri, que aborda a solução encontrada pelo legislador pátrio para a questão da dedutibilidade do ágio, *in verbis*:

“Conforme já referido, pelo princípio contábil do confronto das despesas com as receitas (*o matching principle*), as despesas que sejam diretamente relacionadas a receitas de determinado período devem ser com estas confrontadas, a fim de que não sejam geradas quaisquer distorções. Não seria razoável que se contabilizasse uma receita sem que a despesa que a originou fosse a essa contraposta; caso contrário, se verificariam valores absolutamente fictícios, com resultados negativos no período em que se contabilizasse a despesa e positivos no período que se escriturasse a receita, quando, em verdade, esses valores contrapostos acarretariam um resultado global neutro.

Segundo explana Sérgio de Iudcibus, os princípios dão as grandes linhas filosóficas da resposta contábil aos desafios do sistema de informação da Contabilidade, operando num cenário complexo, no nível dos postulados, formando, pois, o núcleo da doutrina contábil.

Muito além de influenciar as ciências contábeis, é de se notar que os princípios influenciam todos os demais âmbitos de estudo dotado de cientificidade, dentre esses o Direito. Um princípio que fornece respostas satisfatórias a uma ciência pode perfeitamente oferecer respostas também satisfatória a outros âmbitos científicos. E ocorreu justamente isso em matéria de amortização de ágio. Além de fornecer resposta aos desafios contábeis, o princípio do confronto das despesas com as receitas também foi utilizado pelo legislador para fornecer respostas satisfatórias aos desafios fiscais de amortização do ágio.

Foi de rara felicidade a introdução desse princípio, de natureza primordialmente contábil, na apuração do lucro real das pessoas jurídicas nacionais, por parte do Poder Executivo quando formulou o tratamento do ágio na incorporação que atualmente observamos em nosso ordenamento jurídico. Entendeu-se que o momento de dedutibilidade fiscal do ágio deveria estar estritamente vinculado ao momento em que as receitas que acarretaram o seu pagamento fossem auferidas, isto é, o momento em que o ágio fosse considerado realizado.

Ora, qual o motivo de se ter pago um montante superior ao valor do patrimônio líquido de uma pessoa jurídica para adquiri-la? A expectativa de auferir resultados positivos futuros em decorrência desse ágio pago é a resposta. Se

os resultados positivos futuros tiveram sua origem em dispêndio com ágio ocorrido no passado, nada mais correto que registrar esse ágio em ativo para que apenas seja considerado em conta de resultado quando os referidos resultados positivos futuros foram auferidos. Eis onde o legislador acertou ao edificar a regulamentação do ágio ora em vigor.”¹⁰ (grifos nosso)

Muito feliz a observação de Schoueri de que o legislador buscou na ciência contábil a solução para a questão da amortização do ágio. E o fez tanto com relação à adoção do princípio do confronto entre despesas e receitas como também ao já citado princípio do registro pelo valor original, resultante do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, pois ambos se complementam neste caso.

Senão, como se pode falar em dispêndio com ágio pago numa transação que não envolve terceiros? Como se admitir a dedução de um dispêndio que não existiu sobre uma receita que dele não decorreu?

Seria absolutamente contraditório aceitar um princípio e negar o outro.

As conclusões de Luis Eduardo Schoueri¹¹, acerca da previsão legal de dedutibilidade do ágio formado com base na expectativa de rentabilidade futura, reforçam meu entendimento nesse sentido:

“Já na hipótese do dispêndio antes contabilizado como ágio concernente a rentabilidade futura, o auferimento de lucros tributáveis na empresa A é per se suficiente para traduzir a realização do dispêndio com o ágio antes incorrido, que deverá ser realizado para compensar os resultados positivos, à medida em que forem ocorrendo.

Daí o porque de após a incorporação o ágio passar a ser ativo intangível, amortizável, uma vez que apenas a partir desse momento os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável.

Dessa forma, para que se possa considerar os lucros auferidos pela Empresa B como real resultado global positivo na Empresa A, faz-se essencial primeiramente baixar o valor originalmente pago a título de ágio contra esses lucros. Isso porque os lucros passarão a ser tributados na Empresa A, e se não forem baixados os dispêndios anteriormente efetuados, contra as receitas que o fundamentaram, proceder-se-á a tributação de uma não renda.

Essa é a lógica que informa o art. 7º da Lei nº 9.532/1997: a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio, deverá lançar o valor correspondente ao ágio cujo fundamento seja o de rentabilidade futura da coligada ou controlada incorporada no ativo intangível.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, a amortização do ativo diferido, oriundo do ágio fundamentado em rentabilidade futura poderá ocorrer à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração, o que corresponde a um período mínimo de amortização de cinco anos.

Ou seja: após a incorporação, a cada mês será lançada uma parcela de 1/60 do valor originariamente pago a título de ágio, a título de despesa de amortização do ativo diferido surgido com a incorporação. Essa amortização não é qualquer favor ou benefício, já que o legislador pressupõe que, com a incorporação, o empreendimento lucrativo passe a comprar o resultado da incorporadora.

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. op cit, p. 71 e 72

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op cit, p. 79 e 80

Terá, pois, a incorporadora mensalmente, dois efeitos:

- um valor, lançado a despesa, relativo à amortização do ativo diferido correspondente ao que, antes da incorporação era ágio; e
- um ganho correspondente a lucratividade do empreendimento incorporado.

E por que não se trata de benefício?

Exatamente porque a incorporadora pagou aquele ágio. Ou seja: não há como falar em renda se o suposto ganho não corresponde a qualquer riqueza nova. É verdade que o empreendimento é lucrativo; o contribuinte (incorporadora), entretanto, não tem qualquer ganho, até que recupere o ágio que pagou. “

(destaques nossos)

Ora se é lógico não haver a tributação do resultado antes de deduzido o ágio efetivamente pago em face da expectativa de lucratividade futura, da mesma forma não faz sentido deduzir do lucro, como despesa, um valor que não foi efetivamente despendido. O lucro, neste último caso, é o mesmo que a empresa já teria antes da suposta reorganização societária e não ocorreu nenhum dispêndio que justifique a sua redução.

Observe-se ainda que, quando se fala em ágio pago, não se está discutindo a possibilidade do pagamento de uma subscrição ser feita por outros meios que não o pagamento em dinheiro, tais como a dação em pagamento de bens ou direitos.

Não há dúvidas de que o pagamento de uma subscrição possa ser feito sob diversas formas ou meios, como a dação em pagamento de bens ou direitos, p.ex.

A questão que se coloca é que para que se admita a existência do pagamento de ágio é que haja um efetivo sacrifício patrimonial por parte da adquirente.

Não caracteriza qualquer desembolso a mera transferência escritural das ações registrados pela investidora em seu patrimônio (indevidamente reavaliados) para o da investida. Mormente, se, ato contínuo, é feita a reversão do investimento, mediante a incorporação reversa, apenas para cumprir um requisito legal, sem qualquer modificação do seu controle direto ou indireto, seja quantitativa, seja qualitativamente.

A ausência de um efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) por parte da investidora pelas participações subscritas em operações com empresas controladas revela a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

Ora, como já visto, os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977.

O ágio na subscrição de investimentos é um fato econômico captado pela ciência contábil e regulado pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis.

É nessa perspectiva que a orientação normativa da CVM e demais normas contábeis devem ser vistas. Não como fonte normativa tributária, mas como elementos para a adequada interpretação da lei quanto aos efeitos do fato econômico (ágio) por ela regulado, pois os seus fundamentos foram buscados na ciência contábil.

Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, observadas disposições legais específicas em contrário, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

Pelo exposto, entendo que, também sob o ponto de vista de apuração dos resultados segundo os princípios e as normas contábeis, só pode ser aceita a dedutibilidade de ágio, com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, quando este puder ser reconhecido segundo as normas contábeis, uma vez que os referidos dispositivos remetem ao ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1997, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

Uma vez estabelecidos os conceitos relativos à possibilidade de dedução do ágio, passo a examinar o caso concreto. Para tanto, destaco o ponto abaixo, constante das observações acima reproduzidas, verbis:

No exame das operações societárias visando a aferir a efetividade da existência do ágio há que se levar em consideração, fundamentalmente: - a existência de motivação econômica para a operação; - a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação; - a existência de efetivo pagamento (dispêndio ou sacrifício patrimonial); modificação da participação no controle (direto ou indireto) da empresa operacional após a reorganização.

Ainda deve ser observado que a lei exige que o contribuinte demonstre documentalmente os fundamentos do ágio pago, valendo-se os interessados, geralmente, de laudos técnicos de empresas especializadas que avaliam o investimento a preço de mercado.

Ora, examinando as operações realizadas pela contribuinte, ora recorrente, verifica-se que é indiscutível: a) a existência de motivação econômica para a operação, qual seja a aquisição da empresa investida, no bojo do processo público de privatização; b) a independência das partes na formação do preço pago pela participação, uma vez apurado no leilão público promovido pelo Governo do Estado da Paraíba; c) a existência de efetivo pagamento pela participação adquirida, conforme devidamente descrito e comprovado nos autos, e d) modificação do controle direto ou indireto da empresa adquirida: que deixou de pertencer ao Estado da Paraíba e passou a ser controlada pelo grupo ENERGISA.

Note-se que todos estes elementos devem ser analisados quando da aquisição do investimento e em relação às partes que formalizam o negócio.

Não se discute nos autos a comprovação do fundamento econômico do ágio pago.

A fiscalização aponta para a utilização de uma empresa de passagem (veículo) criada especificamente para a aquisição do investimento, com vistas a possibilitar o futuro aproveitamento do ágio. Aponta também que 85% dos recursos utilizados no pagamento da aquisição da SAELPA teve origem na ENERGIPE (controladora da PBPART SE 2), sendo tais recursos disponibilizados pela ENERGISA S/A (holding do grupo) a título de futuro aumento de capital.

A recorrente alega que a utilização da empresa de propósito específico não só era a mais adequada ao formato de aquisição da participação na Saelpa, como também era induzida pela própria legislação que estabeleceu os procedimentos de privatização no Programa Nacional de Desestatização - PND.

Com efeito, o § 1º do art. 4º da Lei nº 9.491/97, estabelecia:

Art. 4º As desestatizações serão executadas mediante as seguintes modalidades operacionais:

I - alienação de participação societária, inclusive de controle acionário, preferencialmente mediante a pulverização de ações;

II - abertura de capital;

III - aumento de capital, com renúncia ou cessão, total ou parcial, de direitos de subscrição;

IV - alienação, arrendamento, locação, comodato ou cessão de bens e instalações;

V - dissolução de sociedades ou desativação parcial de seus empreendimentos, com a conseqüente alienação de seus ativos;

VI - concessão, permissão ou autorização de serviços públicos.

VII - aforamento, remição de foro, permuta, cessão, concessão de direito real de uso resolúvel e alienação mediante venda de bens imóveis de domínio da União. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.161-35, de 2001\)](#)

§ 1º A transformação, a incorporação, a fusão ou a cisão de sociedades e a criação de subsidiárias integrais poderão ser utilizadas a fim de viabilizar a implementação da modalidade operacional escolhida.

(grifei)

Me parece que o disposto no parágrafo primeiro acima transcrito é dirigido aos entes estatais detentores dos investimentos a serem privatizados e não aos adquirentes propriamente ditos.

Não obstante, penso que a forma de aquisição estruturada pela interessada para a realização do investimento não encontra óbice legal e se insere no espaço de liberdade que a empresa tem para auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Note-se que havia disposição legal autorizando a amortização do ágio pago na aquisição dos investimentos quando estes restassem incorporados pela empresa adquirente, inclusive mediante incorporação reversa. É o que dispunha o § 6º do art. 386 do RIR (com base no art. 8º da Lei nº 9.532/1997), *verbis*:

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - [...]

II - [...]

*III - **poderá** amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, **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;*

IV - [...]

[...]

*§ 6º **O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):*

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

(grifei)

É evidente que a aquisição do investimento por meio de uma subsidiária integral facilitaria a posterior incorporação com a empresa adquirida com vistas ao aproveitamento fiscal do ágio pago previsto na lei. E não existia nenhum óbice a tal utilização. Ao contrário, havia uma autorização implícita na lei.

Me parece que diante da estrutura do grupo, que já detinha outras empresas geradoras ou distribuidoras de energia, aliada à participação indireta de outra empresa (ALLIANT) como investidora na aquisição da SAELPA, também se apresenta como uma justificativa razoável para a forma utilizada no negócio (aquisição por uma empresa de propósito específico).

Por fim, me parece relevante que a incorporação reversa da investidora (PBPART SE 2) pela SAELPA e, posteriormente, desta pela Energisa, somente veio a ocorrer cerca de seis anos após a aquisição do investimento e já na contexto do processo de desverticalização do setor energético, mediante o qual foi determinada a segregação das atividades exercidas pelas concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica, assim como a vedação de participarem em outras sociedades de forma direta ou indireta.

A recorrente alega e a própria fiscalização relata que tal reestruturação foi retardada em quase dois anos tendo em vista a existência de um litígio entre o Grupo ENERGISA e a empresa ALLIANT e que, somente após o acordo entre as partes foi possível

viabilizar a reestruturação societária do grupo com vistas ao descruzamento das participações societárias.

Diante do quadro acima exposto, entendo que era legítima a amortização do ágio levada a efeito pela recorrente, devendo ser cancelada a exigência nesta parte.

Tendo em vista tratem-se de exigências reflexas do IRPJ, devem ser canceladas na mesma proporção as exigências de CSLL e de multa isolada calculadas sobre as mesmas glosas.

2- Saldo insuficiente. Compensação indevida de prejuízo operacional/base de cálculo negativa com resultado da atividade geral - (ano-calendário de 2008)

O lançamento decorrente desta infração, consiste na glosa de compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculo negativas de CSLL, no ano-calendário de 2008, em face da constatação de saldo insuficiente, tendo em vista as glosas efetuadas por meio do lançamento formalizado no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10.

A recorrente alega a interdependência e a insubsistência das glosas efetuadas por meio do lançamento formalizado no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, do qual decorre o presente lançamento.

O recurso contra o lançamento decorrente glosas efetuadas naquele processo foram objeto de julgamento nesta sessão, por meio do Acórdão nº 1302-002.547, por meio do qual este colegiado acordou em dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo.

Assim, impõe-se a aplicação das conclusões daquele julgado ao presente caso, pelo que passo a transcrever os fundamentos quanto às matérias discutidas e decididas naqueles autos que passam, também, a se constituir em razões de decidir do presente julgado, *verbis*:

A recorrente apresenta uma preliminar de nulidade do lançamento, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF estaria expirado no momento da lavratura da autuação. Alega que o MPF tinha prazo de validade até 21 de julho de 2004 e que o agente público encarregado e cumpri-lo deveria encerrar a fiscalização até aquela data ou, no caso de prorrogação dar ciência formal da continuidade dos trabalhos ao contribuinte, nos termos das normas regulamentadoras do instrumento.

A questão já foi enfrentada e rejeitada pelo colegiado quando do conhecimento do recurso, na sessão de 15/03/2012, quando proferida a Resolução nº 1302-000.15, *verbis*:

[...]

Com efeito, o Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999, sofreu diversas alterações ao longo dos anos, sendo que na data do encerramento da ação fiscal vigia a Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005. Este instrumento consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante Mandado de Procedimento Fiscal.

O MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle da administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF que o esteja fiscalizando, se encontra no exercício legal de suas funções.

Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos AFRF, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por Lei e pela Administração. Se, no curso de seus trabalhos, o AFRF percebe, em face das peculiaridades do caso concreto, que não será possível concluir os trabalhos no tempo inicialmente previsto, deve solicitar a sua prorrogação aos superiores hierárquicos responsáveis pela emissão do mandado.

Em relação aos prazos de validade e da extinção do MPF, dispunha a Portaria n.º 6.087/2005, *verbis*:

[...]

Do acima exposto, infere-se que a prorrogação do prazo do MPF pode se feita tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias. Porém, essa prorrogação deve ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação esta disponível na Internet, a qual pode ser consultada pelo sujeito passivo, dispensando completamente a ciência.

Dispunha, ainda, a referida portaria que auditor-fiscal responsável pelo procedimento fiscal forneceria ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet.

Não obstante, eventual descumprimento da determinação contida no § 3º do art. 13 da referida portaria, uma vez descumprido, não traz qualquer consequência no âmbito do procedimento fiscal instaurado.

Com efeito, a referida norma prevê os casos de extinção do MPF, em seu art. 15, *verbis*:

[...]

Como se vê, ainda que tivesse expirado o prazo de validade do MPF este não teria o condão de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> nulificar os atos praticados, devendo a autoridade responsável pela sua emissão determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento.

No caso dos autos, não identifiquei, de fato, nenhum ato por parte da autoridade fiscal dando ciência ao contribuinte quanto a prorrogação do MPF, tendo o procedimento fiscal prosseguido e sido encerrado apenas em 28/12/2005.

Como instrumento de controle interno da administração, é possível inferir de plano que sua continuidade tenha se dado de forma regular, uma vez que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento não foi substituída, revelando-se que não incorreu a hipótese prevista no inc. II do art. 15 e no parágrafo único do art. 16 da portaria referida acima

De outra parte, nenhum prejuízo adveio ao contribuinte em face do descumprimento do disposto no § 3º do art. 13 da Portaria SRF nº 6.087/2005, posto que as informações sobre as prorrogações permaneceram disponíveis para consulta da interessada no *site* da Receita Federal na *internet*, nos termos do § 1º do mesmo dispositivo.

Assim, se o contribuinte tinha dúvidas quanto à continuidade da ação fiscal poderia ter consultado o *site* da RFB na internet, utilizando-se do código fornecido na instauração do procedimento fiscal, conforme ciência (e-fls. 41).

Em consulta por mim realizada em 01/11/2018 ao sítio da RFB na internet¹², utilizando o código de acesso, é possível verificar que o referido MPF foi objeto de sucessivas prorrogações, sendo a última com prazo final em 10/11/2006.

De qualquer sorte, me alinho à jurisprudência majoritária deste Conselho que entende que o MPF é mero instrumento de controle interno da administração tributária, de sorte que, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não enseja qualquer nulidade ao processo fiscal, posto que a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente, por meio do lançamento, é atividade vinculada e obrigatória que decorre do CTN e da lei de regência, conforme tive oportunidade de me manifestar no Acórdão nº 1301-001.814, de 05/03/2015, sintetizado seguinte na ementa :

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

Nesse mesmo sentido, é firme a jurisprudência deste conselho, conforme se extrai das ementas a seguir reproduzidas:

[...]

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Passo ao exame das matérias de mérito.

A apreciação das matérias se dará na ordem trazida pela recorrente no seu recurso voluntário.

A) Do ano-calendário 2000:

- Da glosa da variação monetária do parcelamento de ICMS de R\$10.359.592,48. (subitem 5.4.1 do RTF)

¹² <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atpae/mpf/confieWeb.asp>

A imputação fiscal é de contabilização indevida de correção monetária sobre débitos de ICMS objeto de parcelamento junto à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba.

Alega que a fiscalização, conforme transcrito no próprio Relatório de Trabalho Fiscal, a Recebedoria de Rendas da Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba, informou que os débitos de ICMS com vencimento em 2000 e pagos naquele mesmo ano não sofreram atualização monetária, pois a UFIR permaneceu "congelada", ao passo em que os débitos vencidos em 2000 e recolhidos após o ano de 2000 passaram a ser corrigidos, a partir de janeiro de 2000, até maio de 2003 pelo IGP-DI (FGV).

E que, apesar da clareza da resposta do Fisco paraibano, que confirmou a aplicação de atualização monetária desde janeiro de 2000 sobre os débitos vencidos e não pagos naquele ano, o r. auditor fiscal concluiu ter a Recorrente contabilizado, "sem amparo legal, atualização monetária dos débitos de ICMS no ano-calendário de 2000".

Aduz que o Acórdão da Delegacia de Julgamento, ao tratar deste item do Auto de Infração, manteve a autuação sob o argumento de que a Recorrente não teria "nenhuma prova, que não por ela mesma produzida, de que, sobre seus débitos de ICMS sobre os quais versa o lançamento incidiram (sic) atualização monetária (juros e multa).

Contesta, afirmando que as regras legais atinentes à possibilidade de dedução da variação monetária correspondente à Obrigações tributárias vigentes em 2000 encontram-se consubstanciadas no entendimento contido no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 52.

Informa que, no caso em tela, em 15/7/2000, um parcelamento com o Estado da Paraíba, relativamente a Débito Fiscal de ICMS - *em 36 (trinta e seis) parcelas mensais e sucessivas, acrescidas de mora, juro e correção monetária, quando couber, atualizado pela UFIR ou outro critério adotado pela DEFIN para correção de tributos. Deste parcelamento, 3 (três) parcelas foram pagas em 2000, sem correção, uma vez que não houve variação da UFIR naquele ano. O saldo devedor em 2000, contudo, foi corrigido conforme determinação da Portaria GSF nº 002, de 05.01.2001, do Secretário das Finanças, publicada no DOE PB de 06.01.2001, a qual instituiu a aplicação do IGPDI em substituição da extinta UFIR a partir de janeiro de 2000, para débitos não pagos naquele ano.*

Assim, contabilizou em 2000 o valor das atualizações monetárias incidentes sobre o saldo devedor, de acordo com a variação do IGP-DI contida na Tabela acima referida, de forma a dar cumprimento ao princípio da competência, reconhecendo que tal despesa, apesar de ainda não desembolsada, foi incorrida naquele ano.

Analisando os documentos e informações trazidos pela fiscalização e os apresentados pela recorrente, entendo que assiste razão a esta última.

Com efeito, a autoridade fiscal solicitou informações à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba acerca da incidência de correção monetária sobre os débitos fiscais vencidos no ano de 2000. Em sua resposta esta informou que os débitos de ICMS com vencimento em 2000 e pagos naquele mesmo ano não sofreram atualização monetária, pois a UFIR permaneceu "congelada", ao passo em que os débitos vencidos em 2000 e recolhidos após o ano de 2000 passaram a ser corrigidos, a partir de janeiro de 2000, até maio de 2003 pelo IGP-DI (FGV). Cita o Relatório Fiscal (*e-fls.* 152), verbis:

[...]

Os débitos da contribuinte, vencidos até fevereiro de 2000, foram objeto de parcelamento, tendo esta pago três parcelas em 2000 que não sofreram correção.

Com efeito, a Secretaria de Finanças da Paraíba, em face da extinção da UFIR no ano 2000, disciplinou a atualização monetária dos débitos fiscais não recolhidos no prazo legal por meio da Portaria GSF nº 002, de 05/01/2001, nos seguintes termos:

[...]

O contribuinte apresentou a memória de cálculos da atualização monetária do saldo do parcelamento do ICMS (*e-fls.* 4333), efetuadas em 30/11/2000 e 31/12/2000, com base no índice acumulado do IGP-DI no ano 2000, contabilizada nos moldes transcritos no Relatório de Trabalho Fiscal - RTF (*e-fls.* 155)

Entendo que se equivocou a autoridade fiscal ao glosar os valores de correção monetária contabilizada sobre o saldo do parcelamento, segundo o regime de competência, conforme dispõe o Ato Declaratório COSIT nº 52/1994, citado no RTF.

Em que pese a portaria estadual que regulamentou a aplicação do IGP-DI somente tenha sido publicada apenas no início de 2001, aplica-se aos débitos vencidos e não recolhidos até aquela data.

Os débitos consolidados no parcelamento realizado junto à SEFIN-PB, referem-se a fatos geradores ocorridos até o mês de fevereiro/2000, conforme planilhas anexadas (*e-fls.* 4325/4330). Embora estivessem com a exigibilidade suspensa em face do parcelamento formalizado, referem-se a débitos vencidos e não recolhidos no prazo, nos termos da portaria referida.

Assim, observado o regime de competência, está correto o reconhecimento pela recorrente da correção monetária incorrida no ano 2000, no índice fixado pela legislação estadual, sobre o saldo de parcelamento existente até 31/12/2000.

Face ao exposto, voto por dar provimento ao recurso nesta parte, para exonerar a exigência relativa a glosa descrita no subitem 5.1.4 do RTF, efetuada no montante de **R\$10.359.592,48**.

- Da glosa de custos - Diferença entre os valores provisionados e adicionados no Ano-Calendário de 2000 (R\$ 4.813.022,08) - subitem 5.1.2.5 do RTF

Com relação a esta infração, a recorrente se refere à constatação feita pela autoridade fiscal de que vários títulos a receber da Recorrente teriam sido provisionados no ano-calendário de 2000 e adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real daquele mesmo exercício fiscal. E que, de um total de 294.731 títulos totalizando R\$ 28.766.429,00 a parcela de 120.123 títulos teriam sido provisionados por um valor X e adicionados ao lucro líquido por um valor inferior, X - Y. Essa diferença de valor, Y, totalizaria R\$ 4.813.022,08, e seria um custo/despesa indedutível, o que ensejaria sua cobrança de ofício.

Alega que, ao contrário do afirmado pelo auditor, não há qualquer diferença entre o valor dos 294.731 títulos provisionados por R\$ 28.766.429,00 e o valor pelo qual esses mesmos títulos foram lançados ao lucro líquido na apuração do lucro real.

Sustenta que é inconteste que os citados títulos foram provisionados, contabilmente, no ano-calendário de 2000 por R\$ 28.766.429,00 e que "toda a celeuma decorre do equívoco do auditor, ao indicar que tais títulos teriam sido computados no lucro líquido para apuração do lucro real por valor inferior ao provisionado".

Afirma ter demonstrado exatamente o contrário, ou seja, que o valor computado no lucro líquido para apuração do lucro real foi exatamente igual ao valor provisionado (R\$ 28.766.429,00) a Recorrente apresenta cópia da fls. 25 do LALUR do exercício de 2000 (doc.07), juntamente com a pág.06 da DIPJ do mesmo exercício (doc.08), ambas contendo o mesmo valor provisionado, (no caso da DIPJ, o valor compõe o lançamento de linha 3. Despesas operacionais - Parcelas Não Dedutíveis), então adicionado na apuração do lucro real razão pela qual a autuação não tem amparo e foi equivocada.

Examinando a descrição feita pela autoridade fiscal (*e-fls.* 92) e os documentos acostados aos autos, entendo que não assiste razão à recorrente.

As provas trazidas pela recorrente não infirmam a acusação fiscal de que o valor considerado como provisão indedutível a ser adicionado ao Lalur pela interessada, foi reduzido em relação a uma parte dos títulos que haviam sido provisionados por um valor superior ao considerado na adição ao resultado.

A afirmação da recorrente de que os valores levados à adição ao Lalur (R\$ 28.766.429,00) corresponderiam exatamente aos valores contabilizados e informados na DIPJ carece de comprovação. Verifica-se que a provisão total ao final do ano-calendário 2000 correspondia a R\$ 81.839.140,61, sendo que a provisão em dezembro de 1999 era de R\$ 15.147.243,57, conforme demonstrado pela recorrente às fls. 29 de sua impugnação (*e-fls.* 4622) :

Provisões até dez/99	15.147.243,57
Provisões em 2000	38.324.719,04
Provisões em 2000	28.766.429,00
Provisões em 2000	(399.251,00)
Saldo PDD 31/12/2000	81.839.140 61

Ora, como se vê além do valor de R\$ 28.766.429,00 foram provisionados mais R\$ 38.324.719,04 e estornados R\$ 399.251,00.

De acordo com o Relatório Fiscal (*e-fls.* 92) a autoridade responsável pela fiscalização procedeu a uma auditoria de 294.731 registros que corresponderiam os títulos representativos das provisões não dedutíveis e constatou diferenças entre os valores adicionados ao lucro líquido e os provisionados no ano de 2000 em 120.123 registros, que totalizaram R\$ 4.813.022,08, conforme relatórios parciais impressos (*e-fls.* 3737/3426).

Com efeito, as apurações da fiscalização foram realizadas com base nos registros fornecidos pela própria recorrente e que corresponderiam aos títulos cuja provisão seria indedutível, sendo inescapável a conclusão de que parte desses títulos foram provisionados por um valor X, no entanto ao proceder à adição ao resultado a interessada efetuou-a por um valor menor (X-Y), conforme descrito no Relatório Fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

- Da glosa de Custos - Provisões constituídas em 2000 e repetidas em 2001 -Diferença de provisão 2000/2001. (R\$ 13.452.296,34). - Subitem 5.1.2.7 do RTF

A recorrente aponta que o auditor constatou 904.370 registros com os mesmos número de matrícula e data de vencimento, que totalizavam R\$ 58.121.067,24 (2000) e R\$ 44.673.929,56 (2001) e que a diferença encontrada em 2000 ("X") e 2001 ("X - Y"), seria de R\$ 13.452.296,34 e representaria o montante no qual a provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido indevidamente majorada no ano-calendário de 2000.

Afirma que, a partir dessa presunção, concluiu o auditor que essa parcela da provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido integralmente utilizada para apuração do lucro real enquanto perda dedutível.

Observa que, "*curiosamente, o auditor realizou outro lançamento tributário sob o mesmo fundamento, no valor de R\$ 7.896.751,95, com base na diferença entre o valor total da provisão para créditos de liquidação duvidosa de 2000 (R\$ 81.839.140,61) e 2001 (R\$ 73.942.388,66).*"

Destaca que os valores tomados por base para o lançamento ora recorrido, R\$ 58.121.067,24 em 2000 e R\$ 44.673.929,56 em 2001, eram parcelas integrantes da provisão para créditos de liquidação duvidosa ("PDD") de 2000 (R\$ 81.839.140,61) e 2001 (R\$ 73.942.388,66), respectivamente. O auditor efetuou lançamentos distintos, um para a parte e outro para o todo (doc.09 e 10 - fls.09 e 10 do Lalur e pag.6 da DIPJ 2002).

Afirma a recorrente que a DRJ ao tratar deste item manteve a autuação sob o fundamento de que não teriam sido apresentadas provas documentais, ignorando os argumentos aduzidos, sobretudo o da verdade material.

Alega a existência de claro *bis in idem* configurado pela duplicidade de autuações com base no mesmo fato, uma vez que, pela diferença entre a PDD de 2000 e 2001, o auditor já efetuou o lançamento constante do item 5.5 do Relatório Fiscal defendido no presente Recurso. Assim, não poderia, com base na diferença entre parciais que compõem o saldo das referidas provisões, efetuar novo lançamento, em adição ao já existente.

Sustenta que, não bastasse a ocorrência do *bis in idem*, trata-se de autuação baseada pura e simplesmente em presunções ilegais: - de que o valor provisionado em 2001 seria o correto, e não o de 2000 e, - que a diferença entre o valor dos títulos nos dois anos foi deduzida na apuração do lucro real de 2000.

Aponta que se a administração tributária pudesse, a seu bel prazer, cobrar tributos com base em meras suposições, o contribuinte ficaria à mercê das interpretações da autoridade fiscal. Presunção não é base de cálculo de imposto, devendo esse tipo de expediente ser rechaçado do procedimento administrativo fiscal.

Alega que ao comparar registros com o mesmo número de matrícula e a mesma data de vencimento, na data-base dezembro/2000 e dezembro/2001, o auditor confundiu registros de sistema com títulos representativos de dívida. Os registros de sistema representam o total do débito de um determinado cliente, que pode ter mais de uma unidade de consumo conectada à rede elétrica. Uma rede de supermercados com diversas filiais, por exemplo.

Observa que qualquer desses consumidores pode pagar uma fatura de energia elétrica de uma unidade de consumo e deixar de pagar a de outra. Com isso, o valor do registro, de um ano para o outro pode reduzir normalmente, sem que tenha havido qualquer erro por parte da Recorrente.

Alega que a fiscalização não demonstrou que a contabilização de 2000 foi excessiva, nem tampouco ter resultado em qualquer benefício fiscal indevido para a Recorrente. Na verdade, ao adotar a presunção de ilegalidade, teria se furtado de perquirir a verdade dos fatos.

Em consequência, requer que seja reconhecido o *bis idem* e a ilegalidade da presunção na qual se baseou o lançamento, devendo ser anulada a autuação de tais valores.

Analisando os elementos dos autos, entendo que não tem razão a recorrente neste ponto.

A constatação fiscal, explicitada no subitem 5.1.2.7 do RTF, tomou por base os próprios elementos apresentados pela interessada e ao analisar os arquivos apresentados constatou que em 904.370 registros com o mesmo número de matrícula e a mesma data de vencimento, apurou uma divergência nos valores informados em cada ano (R\$ 58.121.067,24 em 2000 e R\$ 44.673.929,56 em 2001), evidenciando uma provisão indevida de R\$ 13.452.296,34, conforme demonstrativos de *e-fls.* 3667/3736.

Ora, a recorrente alega que a fiscalização efetuou o lançamento por presunção ao entender que os valores corretos seriam aqueles apurados com base no levantamento de 2001 e não no realizado no ano 2000, mas ela própria informa ter procedido a ajustes no valor das contas em 2001 que se encontravam em provisão no ano 2000, no montante de R\$ 12.851.228,33, conforme resposta (*e-fls.* 2387/2394) ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal (*e-fls.* 2366/2386).

A recorrente alega que as contas podem ser reduzidas mediante pagamentos parciais efetuados pelos consumidores que poderiam ensejar a redução dos valores provisionados anteriormente sem que isto se caracterize como qualquer erro, mas não traz qualquer comprovação nesse sentido.

Alega também que o auditor confundiu registros de sistema com títulos representativos de dívida; que os registros de sistema representam o total do débito de um determinado cliente, que pode ter mais de uma unidade de consumo conectada à rede elétrica, como uma rede de supermercados com diversas filiais, por exemplo. Apesar da alegação a recorrente não apresenta comprovações concretas.

Ademais, examinando os relatórios de *e-fls.* 3667/3736, percebe-se claramente que o que ocorreu de fato foram ajuste nos valores provisionados, muitos deles na casa de centavos ou de poucos Reais, mas que ao serem totalizados representam uma expressiva diferença nos montantes provisionados.

Também entendo que não existe o alegado *bis in idem* com relação à infração apurada no subitem 5.5 do RTF, pois a redução do valor das provisões do ano 2000 já havia sido em grande parte considerada pela própria recorrente no cálculo da provisão feita no ano de 2001 e são distintos os fundamentos das exigências em questão. Com relação à exigência contida naquela infração (subitem 5.5) os argumentos da recorrente serão examinados no ponto próprio deste voto.

Assim, entendo que restou comprovada pela fiscalização o excesso de provisão realizado no ano de 2000, com relação aos mesmos clientes e respectivos débitos, não tendo a recorrente se desincumbido de comprovar suas alegações.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

B) Do ano-calendário 2001:

- Provisão para Crédito Liquidação Duvidosa. Consumidores com medidas judiciais.(R\$7.936.588,47). - Subitem 5.1.3.3 do RTF

No relatório de trabalho fiscal, o auditor fiscal constatou a indedutibilidade da provisão do valor, correspondente às contas de energia elétrica de clientes que ingressaram na Justiça questionando os reajustes tarifários de 1986.

A contribuinte alega que a DRJ deixou de apreciar os fundamentos expostos, por não ter a Recorrente apresentado provas documentais correspondentes.

Sustenta que durante o ano de 2001, diversas faturas de clientes que ingressaram na justiça questionando os reajustes tarifários de 1986 foram emitidas, em cumprimento a decisões judiciais, por 80% do valor integral e que, por um equívoco contábil da recorrente, os 20% restantes foram levados a tributação como faturamento e, pendentes no Contas a Receber, foram objeto de provisão pela Recorrente conforme parâmetros para constituição de provisão para Devedores Duvidosos.

Alega que em razão do equívoco cometido quando da emissão de faturamento de receita em 80% (oitenta por cento) e 20% de provisão de devedores duvidosos, houve o devido estorno no LALUR, de forma que não afetou o lucro líquido do exercício. Observa que tal equívoco ocorreu em virtude da Recorrente não ter cumprido, de imediato, a determinação de redução das ações judiciais.

Assevera que, uma vez que a empresa constatou que aqueles valores de PDD não podiam ser lançados na rubrica de contas a receber, buscou o seu devido estorno, não acarretando qualquer prejuízo ao erário público.

Conclui que acatar o entendimento do fiscal seria praticar o estorno de um lançamento irregular.

A Recorrente anexa relatório de todos os consumidores com débitos oriundos de redução de tarifa, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, os quais foram objeto de estorno. Ainda como meio de prova do alegado, a Recorrente anexou cópia da CE nº. 016/2001-DFIN, pela qual a Saelpa solicita à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba compensação do ICMS recolhido sobre os 20% (vinte por cento) desses faturamentos, bem como Notas Fiscais relativas aos consumidores citados pelo auditor em seu relatório para comprovar que essas contas continuavam pendentes até 31/12/2001.

A fiscalização, com base nos elementos obtidos junto a alguma clientes da fiscalizada, concluiu que a Saelpa não emitiu as notas fiscais/contas de energia elétrica complementar referente ao aumento do valor da energia questionado judicialmente.

A recorrente, no entanto, apresentou em sua impugnação cópia de diversas faturas que corresponderiam ao valor complementar questionado judicialmente, com relação às empresas diligenciadas pela fiscalização (*e-fls.* 4344/4529), sendo que em diversas delas consta textualmente que se trata de "valor correspondente a 20% da

fatura original conforme processo judicial nº .. da 1ª Vara da Fazenda Pública". Outras, no entanto, referem-se a "ICMS calculado por fora conforme processo nº... da 4ª Vara da Fazenda Pública" e, ainda "correspondente a 25,79% do valor da fatura original conforme processo nº ... da 9ª Vara Cível da Capital".

Cotejando, por amostragem, verifica-se a coincidência dos valores das notas fiscais com os débitos constantes da relação "Consumidores com Débitos Oriundos de redução de Tarifa" (e-fls. 4815/4880), como p. ex. em relação ao contribuinte Cia de Bebidas Antartica PB (e-fls. 4344/4355).

Não obstante, não trouxe aos autos a comprovação da contabilização da respectiva receita e do alegado estorno realizado posteriormente.

Em face da tais elementos, este colegiado determinou a realização de diligência como vistas a apresentação por parte da recorrente da comprovação da contabilização da respectiva receita, para que fosse intimada a:

- a) apresentar comprovação da contabilização como receita dos valores relativos aos valores questionados judicialmente pelos clientes/consumidores (com débitos oriundos de redução de tarifa) conforme relatório anexado, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, indicando a respectiva nota fiscal emitida;
- b) apresentar comprovação de que os valores objeto da provisão referida integrava o saldo de contas a receber em 31/12/2001;
- c) apresentar comprovação de que os valores foram devidamente estornados em períodos de apuração subsequentes.

A recorrente apresentou, à autoridade fiscal diligenciante, cópias de planilhas, parciais de livro Razão e Diário (fls. 7602 a 7741), mediante os quais procura demonstrar e justificar de constituição da provisão, e estornos que teriam sido realizados na conta contábil **112.61 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - PCLD**, entre os meses de dezembro de 2001 a dezembro de 2016.

A autoridade fiscal aponta no seu Relatório de Diligências que:

- *A ENERGISA não apresentou documentação hábil e idônea comprobatória que contabilizou as receitas questionadas judicialmente pelos consumidores no período de 06/09/1994 a 10/04/2001 (período da data de vencimento dos títulos relacionados na planilha JUDICIAL), não apresentando qualquer livro contábil que comprove tais operações;*
- *Consta no razão da conta contábil 112.61 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - PCLD, na subconta 0001 – Energia Elétrica Vendida, no mês de dezembro de 2001, dois lançamentos em 31/12/2001: um a débito, no valor de R\$ 83.207.728,75 e com histórico: lançamento reversão pcl, anulando o saldo inicial em 01/12/2001; e outro a crédito, no valor de R\$ 73.942.388,66 e com histórico: provisão constituída, sem comprovar nem detalhar quais os títulos que foram revertidos e os provisionados;*
- *Constata-se nos meses de outubro/2002; abril, julho e setembro/2003; julho/2004; janeiro, abril, novembro e dezembro/2005; novembro/2007 e abril/2009 a existência de dois lançamentos, um a débito, revertendo o inicial da*

conta no mês, e outro a crédito, pela provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída, sem comprovar nem detalhar quais os títulos que foram revertidos e os provisionados;

Mais adiante conclui quanto a este ponto da diligência que:

1) Em relação ao item a.1 (infração descrita no subitem 5.1.3.3. Judicial do Relatório de Trabalho Fiscal):

a) A ENERGISA foi intimada a apresentar comprovação da contabilização como receita dos valores relativos aos valores questionados judicialmente pelos clientes/consumidores (com débitos oriundos de redução de tarifa) conforme relatório anexado, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, indicando a respectiva nota fiscal emitida.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

b) A ENERGISA foi intimada a apresentar comprovação de que os valores objeto da provisão referida integrava o saldo de contas a receber em 31/12/2001.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

c) Apresentar comprovação de que os valores foram devidamente estornados em períodos de apuração subsequentes.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

Com efeito, entendo que a recorrente não apresentou elementos solicitado na diligência, que demonstrassem que efetivamente contabilizou as receitas que teriam tido seu valor questionado judicialmente e que justificariam sua exclusão no ano de 2001, por meio da provisão (PDD). Limitou-se a apresentar planilhas que embasariam os lançamentos efetuados em sua escrita contábil, porém sem se desincumbir de demonstrar seu vínculo com as receitas objeto de questionamento judicial.

O relatório da consultoria tributária trazido aos autos pela recorrente (fls. 7871/7911), também não trazem novos elementos visando tal comprovação, limitando-se, em síntese, a reiterar a correção dos procedimentos da recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento quanto ao ponto

- Da Glosa de Custos - Faturamento Complementar(R\$ 10.434.423,05.). - Subitem 5.3.1.2 do RTF

Este item refere-se à contabilização de faturas de compra de energia elétrica, pela Recorrente, junto à Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF, no ano de 2001. Trata-se, de fato, da nota fiscal nº 5342, emitida pela CHESF, no valor de R\$ 10.908.181,17 - R\$ 473.758,12 (ajuste), em vista dos depósitos/créditos bancários feitos pela ENERGISA (Saelpa), referente ao faturamento complementar relativo ao fornecimento de energia do ano de 2001. Sustenta o auditor que tais valores não poderiam ser considerados como custo, mas sim como um ativo circulante ou recuperável a longo prazo.

A recorrente alega que tal entendimento equivocado decorreu da escusável falta de conhecimento técnico acerca do funcionamento e da regulação do setor elétrico brasileiro, vigentes à época. Por esse desconhecimento, o fiscal acabou confundindo o objeto da autuação (faturamento de energia comprada) com a Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE.

Sustenta que a DRJ não analisou os argumentos da recorrente, atendo-se simplesmente a transcrever na íntegra o Parecer COSIT nº 26. o r. julgador manteve a linha de pensamento equivocada do r. auditor fiscal, vinculando o pagamento da nota fiscal nº 5342 da CHESF à sobretarifa objeto do Parecer COSIT nº 26/2002, quando na verdade, esse dois fatos não guardariam entre si qualquer relação.

Relata que possuía contrato de fornecimento com a CHESF celebrado em 25 de janeiro de 2000 (**doc.16**) que no Anexo I apresenta as quantidades contratadas e as tarifas do contrato inicial. O montante de energia contratado para 2001, com a CHESF, correspondeu a 396 MW médios. Tais montantes mensais foram registrados no MAE considerando o disposto no Parágrafo Primeiro da Cláusula 11 do Contrato. Apresenta a tabela I^a (doc. 17), que contém os montantes mensais contratados e adquiridos em 2001, bem como teriam sido os correspondentes faturamentos, caso não houvesse sido decretado o racionamento de energia. Para cada mês, as tarifas e os faturamentos foram obtidos conforme Cláusula 14 do contrato inicial.

Alega que, em função do racionamento de energia na região nordeste, no ano de 2001, a CHESF havia faturado apenas 80% do valor contratado para o ano, enquanto que a SAELPA havia consumido um volume de energia equivalente a 93,638% do contrato inicial, Dessa diferença originou-se um débito de compra de energia da Energisa (Saelpa) para com a CHESF.

Observa que, até então, havia efetuado o registro contábil das operações de comercialização, realizadas com base em estimativas elaboradas pela sua própria administração, observando os princípios fundamentais da contabilidade. Assim, em dezembro de 2001, registrou o valor de R\$ 11.096.782,02 para fins de efeitos contábeis, tendo em vista a definição, à época, dos redutores pelos órgãos competentes. Posteriormente, com a determinação em definitivo do Fator de Redução, foram efetuados os devidos ajustes, nos valores de R\$ 473.758,12 e R\$ 188.600,85 (receitas levadas à tributação no exercício de 2002 - vide Diário - doc. XX anexo), resultando no valor líquido de R\$ 10.434.423,05.

Sustenta que a perda de receita da Recorrente em virtude do racionamento de 2001, a ser compensada de forma diferida pela RTE, não se confunde com o valor pago à CHESF pela energia consumida naquele ano.

Conclui que deve ser levado em consideração o Princípio da Competência do exercício, bem como a emissão da fatura complementar, que se deu em dezembro de 2001 e que se essa despesa operacional foi confirmada com o valor apurado pela Chesf na competência de 2001.

Passo a analisar os elementos dos autos.

De acordo com a informação obtida pela fiscalização junto à CHESF, por meio do Termo de Intimação (e-fls. 2580/2582), esta diferença, faturada em dezembro de 2001, decorre sim do Acordo Geral do Setor Elétrico, firmado em dezembro de 2001 e corresponde à diferença entre os montantes faturados e os montantes contratuais, em face das reduções ocorridas em decorrência do racionamento, no período de junho a novembro de 2001, conforme Termo Aditivo

nº 01 ao Contrato Inicial de Compra e Venda de Energia Elétrica, celebrado entre a SAELPA e a CHESF (e-fls. 2583/2588).

O Anexo 16 (fls. 419/420 - ou e-fls. 263/264) acostado à resposta ao Termo de Intimação de 18/09/2003 (docs. fls. 222/240 ou e-fls. 7130/7148)¹³, revela que este faturamento decorreu do Acordo Geral do Setor Elétrico estabelecido pela Medida Provisória nº14 e demais regulamentações dos agentes reguladores.

Segundo o referido documento, que consiste na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis para os exercícios findos em 31/12/2001 e 2000 da recorrente, esta informava:

[...]

Em 11 de março de 2002, a SAELPA encaminhou à Aneel os cálculos da recomposição tarifária, os quais estão sujeitos à homologação pelo órgão regulador. Para que a SAELPA tenha direito a essa compensação, renunciou a qualquer pleito, judicial ou extrajudicial, relativo a fatos e normas concementes ao Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica e à recomposição tarifária extraordinária, bem como aderiu aos acordos firmados entre os agentes do setor elétrico, conforme previsto pela Medida Provisória nº 14 e pelas Resoluções nº91, da GCE, e nº 31, da Aneel.

b) R\$26.956 referentes à energia disponibilizada pelos geradores livres, os quais dispunham de geração não comprometida em contratos. Essa energia foi denominada 'energia livre'. Nesse montante incluem R\$984 relativos ao Pis e Cofins.

O valor referente à energia livre foi contabilizado como despesa operacional com base em comunicado aos agentes, divulgado em 13 de março de 2002 pela Asmae (órgão operador do MAE), no montante de R\$25.972, líquido do Pis e Cofins. Esse valor será repassado aos geradores.

Eventuais decisões das autoridades reguladoras do setor de energia elétrica, quanto à recomposição tarifária extraordinária, bem como o montante relacionado à energia livre, poderão resultar em ajustes relevantes nos valores registrados pela SAELPA. Os valores definitivos a serem divulgados deverão ser validados pela Aneel, conforme previsto em sua resolução nº 72, de 07 de fevereiro de 2002.

Como parte do acordo relativo à recomposição tarifária, a SAELPA irá pagar à Companhia Hidro Elétrica do São Francisco - CHESF o valor integral do contrato inicial de fornecimento de energia elétrica, reduzidos pelo fator 0,9759, estabelecido pela Aneel. Esses valores montam, em 31 de dezembro de 2001, em R\$13.122. A soma desse valor e da energia livre, mencionada anteriormente, que totaliza R\$39.094, foi registrada no resultado do exercício, na rubrica Energia Elétrica

¹³ A sequência de numeração de folhas no e-processo (e-fls.) ficou prejudicada por falha na anexação do volume II do processo físico, que resultou fora da ordem.

Comprada para Revenda e compõe o saldo da conta Fornecedores no Passivo Circulante e do Exigível a Longo Prazo.

[...]

De acordo com o RTF (e-fls. 140) a recorrente procedeu a adição no Lalur do valor de R\$ 25.972 mil referentes à energia disponibilizada pelos geradores livres, mas não adicionou o valor relativo ao valor da diferença faturada pela CHESF, *verbis*:

A SAELPA contabilizou em 3112/2001, a título de custo ressarcimento gerador, na 615.03.3.5.4.1 - Operações com Energia Elétrica, na subconta 4105 - Passivo Regulatório, o montante de R\$ 25.972.598,52, levando-a na apuração do resultado do exercício. Da análise da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da DIPJ 2002, fls. 185, e das folhas 10 e 24 do LALUR, fls. 296 e 310, constata-se que a SAELPA adicionou o valor acima citado na apuração do lucro real, com o histórico: valores provisionados do PERECE - Consulta 11618.004276/2002-03 - Parecer Cosit 026 de 26/09/2002.

Trata-se, sem dúvida de questão complexa, envolvendo um momento de crise no setor elétrico, que acabou gerando situações atípicas do ponto de vista das operações e resultados das companhias geradoras e distribuidoras e que demandou a intervenção do Poder Público de modo a assegurar a sustentabilidade econômica do sistema elétrico brasileiro.

O alcance de cada situação deve ser analisado dentro deste contexto, portanto.

Penso que a transposição das conclusões do Parecer Cosit nº 26/2002 para o presente caso merece ponderações.

O referido parecer trata do reconhecimento da receita que seria gerada pela Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, previstas nas MPs. 2198-5/2001 (art. 28) e 14/2001 (art. 4º), trazendo o entendimento de que tais receitas somente devem ser reconhecidas para fins de incidência dos tributos federais, quando de sua efetiva realização (cobrança dos percentuais nas faturas dos consumidores que seriam realizadas a partir do ano de 2002), atendendo ao Princípio da Competência.

A decisão recorrida entende que o custo da energia, ora em discussão, também deveria ser atrelado ao reconhecimento da receita decorrente da RTE, em respeito ao citado Princípio da Competência, pois seria uma energia adquirida, mas não consumida no ano de 2001, que seria, portanto, um custo do ano de 2002.

Depois de muito analisar e pesquisar sobre as regulamentações ocorridas naquele episódio da crise energética de 2001, cheguei a conclusão de que tal custo se refere ao ano de 2001, tal como reconhecido pela recorrente. Explico.

Não resta dúvida que, tal diferença ora em debate está diretamente relacionada ao racionamento de energia do ano de 2001 e tem implicação na Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, previstas nas MPs. 2198-5/2001 e 14/2001.

Pelo que se depreende dos documentos trazidos aos autos, em especial os esclarecimentos prestados pela Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF (fls. 2580/2581), do Contrato de Compra e venda de Energia entre CHESF e

SAELPA (atual Energisa) - fls. 4883/4922 e respectivo Termo Aditivo nº 01 (fls. 4973/4980), dos avisos de faturamento provisório expedidos pela CHESF (fls. 4947/4960) e das disposições contidas na Resolução Aneel nº 31, de 24 de janeiro de 2002 (fls. 4962/4971), a diferença cobrada pela CHESF referente ao faturamento de junho a novembro de 2001, corresponde efetivamente ao custo da energia contratada e fornecida por aquela geradora à recorrente no período referido e que não fora faturado anteriormente, tendo em vista a orientação setorial de que, em face do racionamento, o faturamento deveria corresponder a 80% do valor contratado, até que se definisse o percentual definitivo de redução, que restou fixado em 3%.

Nos esclarecimentos prestados pela CHESF (fls. 2580/2581), ante a intimação da fiscalização, restou consignado, *verbis*:

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, de 22/04/2005, apresentamos, a seguir, as justificativas solicitadas:

Em função do Racionamento de Energia Elétrica, ocorrido no período de junho de 2001 a fevereiro de 2002, houve uma redução no Consumo de Energia da ordem de 20% que afetou o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de suprimento entre SAELPA e CHESF.

Houve negociações envolvendo todos os agentes do Setor Elétrico que culminou num acordo conhecido como: "Acordo Geral do Setor Elétrico", firmado em dezembro de 2001, onde foi estabelecido que durante o período de - racionamento, o faturamento dos contratos iniciais deveriam ser reduzidos, com relação aos montantes contratados, em um percentual, ainda por ser definitivamente estabelecido, entre 2% e 3%.

A CHESF, no período de junho a novembro de 2001, faturou contra a SAELPA com redução de 20% dos montantes contratados. Em 31/12/2001 a CHESF emitiu a fatura 5324, correspondendo a 97% dos montantes contratuais no mês de dezembro e a fatura complementar 5342, em questão, correspondendo a 17% dos montantes contratados no período de junho a novembro de 2001.

Outrossim, informamos que, o embasamento legal encontra-se disposto no Termo Aditivo N° 01 ao Contrato Inicial de Compra e Venda de Energia Elétrica, celebrado entre SAELPA e CHESF em 04 de junho de 2002, cuja cópia anexamos juntamente com a Resolução ANEEL N° 31, de 24 de janeiro de 2002, citada na cláusula 6º, item a) que trata do fator de redução do período de junho a dezembro de 2001.

(grifei)

Na cláusula 6ª do Termo Aditivo, ficou estabelecido, *verbis*:

Cláusula 6º - A Cláusula 11 dos Contratos Iniciais das distribuidoras localizadas nas áreas alcançadas pelo PERCEE passa a vigorar acrescida do seguinte parágrafo terceiro:

"Parágrafo Terceiro. As quantidades de energia e demanda vendidas sob este CONTRATO no período de vicia do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica - PERCEE serão reduzidas com aplicação do seguinte fator de redução:

a) para o período de junho a dezembro de 2001, o previsto no art. 5º da Resolução da ANEEL nº 31, de 2002; e

b) para os meses de janeiro e fevereiro de 2002, o previsto no art. 3º da Resolução da GCE nº 133, de 6 de junho de 2002 e, de acordo com a disciplina estabelecida pela ANEEL."

A Resolução Aneel nº 31, por sua vez traz a seguinte disposição em seu art. 5º, *verbis*:

Art. 5º As concessionárias distribuidoras alcançadas pela recomposição tarifária extraordinária deverão pagar às geradoras, durante o período de vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, os valores dos contratos iniciais e equivalentes, com redução proporcional àquela aplicada às concessionárias distribuidoras, de acordo com o seguinte fator de redução:

$$F_{rd} = \frac{\sum_{k=jun}^{k=dez} CE_{ag,k}}{\sum_{i=1}^{i=43} \sum_{k=jun}^{k=dez} (CI_{i,k} \times FP_{i,k})}$$

onde:

I - F_{rd} corresponde ao fator de redução a ser aplicado aos valores dos contratos iniciais e equivalentes;

II - CE_{ag} corresponde ao consumo esperado agregado calculado na forma do inciso II do § 4º do art. 4º;

III - CI corresponde à definição constante do inciso III do § 4º do art. 4º; e

IV - FP_i corresponde à definição constante do inciso IV do § 4º do art. 4º.¹⁴

¹⁴ Art. 4º

§ 4º [...]

III - CI corresponde aos montantes de energia contratados pela concessionária de distribuição de energia elétrica e homologados pela ANEEL nos termos do art. 10 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998 (contratos iniciais e contratos celebrados antes da edição do Decreto nº 2.655, de 2 de julho de 1998, que produzam efeito equivalente ao dos contratos iniciais), quotas-partes de Itaipu determinadas anualmente pela ANEEL, energia assegurada ou associada da geração própria e contratos bilaterais das concessionárias de distribuição, já registrados no MAE ou

Entendo que, diante do Acordo Geral do Setor Elétrico, que restou formalizado entre a recorrente e a CHESF, por meio do Aditivo nº 1 ao Contrato de Compra e Venda de Energia, a interessada se comprometeu a pagar 97% do valor correspondente ao montante de energia contratado para o período de janeiro a dezembro de 2001, independentemente da redução efetiva verificada no fornecimento da energia em face do racionamento realizado naquele período.

Em contrapartida, como parte do Acordo Geral do Setor Elétrico, teria direito à cobrança, a partir de 2002, da Recomposição Tarifária Extraordinária, para se ressarcir dos custos que se revelaram desproporcionais à receita obtida naquele período, nos termos dispostos nos arts. 2º e 4º da MP. 14/2001, *verbis*:

[...]

Pelo que deduzo do quadro fático e normativo acima delineado, a recorrente incorreu efetivamente em custos maiores na aquisição de energia no período de junho a dezembro de 2001 em face do acordo setorial para a compensação de perdas entre os diversos agentes do setor elétrico (geradoras e distribuidoras). Este custo se refere à energia comercializada no próprio ano de 2001.

Diante do acordo firmado a interessada passou a ter direito à uma recomposição tarifária extraordinária a ser cobrada sobre a energia vendida a seus consumidores a partir de 2002. Por óbvio os custos correspondentes a esta receita são os mesmos da receita normal comercializada, ou seja, os custos da energia adquirida e comercializada no próprio ano de 2002, pois é sobre esta energia vendida que seria aplicada a tarifa extraordinária.

Assim, entendo que o reconhecimento desta parcela de custo no ano-calendário 2001 pela interessada, não entra em contradição com o entendimento emanado do Parecer Cosit nº 26/2002, quando este tratou do reconhecimento das receitas oriundas da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso quanto a este ponto.

- Das Diferenças de Despesas com Compra de Energia da CHESF (R\$ 2.871.961,74). - Subitem 5.3.1.1 do RTF

De acordo com o RTF, a fiscalização solicitou informações à Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF e, com base na resposta obtida, entendeu que havia divergências entre os valores escriturados pela SAELPA e os valores constantes da emissão das notas fiscais da Chesf, relativas a essas contas. O Auditor Fiscal, então, glosou os valores estornados da nota fiscal nº 5324 em R\$ 2.098.505,44, bem como a diferença entre o valor contabilizado e o constante da nota no valor de R\$ 111.097,33. Da mesma forma, glosou o estorno da nota fiscal nº 5342, no valor de R\$ 473.758,12, e a diferença entre o valor contabilizado e o constante daquela nota, no valor de R\$ 188.600,85, totalizando a glosa de R\$ 2.871.961,74, como despesa/custo indedutível para a apuração do lucro real no ano-calendário de 2001.

na ANEEL até novembro de 2001, que tiveram os volumes mensais dos contratos iniciais reduzidos em 2001 em relação ao mesmo mês de 2000, até o limite da referida redução, conforme verificação pela ANEEL;

IV - FPI corresponde ao fator que reflete as perdas de energia elétrica das concessionárias distribuidoras ocorridas na comercialização desse produto, calculado, por concessionária distribuidora, pela média de doze meses de junho de 2000 a maio de 2001.

A DRJ, por sua vez, entendeu que somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea.

A recorrente alega que os procedimentos tiveram suporte na época pelo seu órgão regulador, bem como pelas disposições do Setor Elétrico, a saber ANEEL, ABRAGE, GCE, através de expedição de resoluções. Ademais, todos os lançamentos contábeis tiveram suporte no que determina os contratos iniciais de fornecimento de energia elétrica, a legislação vigente no período de racionamento e os fatores econômicos efetivos.

Sustenta que em dezembro de 2001, o governo e as empresas de energia elétrica firmaram o Acordo Geral do Setor Elétrico com as concessionárias distribuidoras e as geradoras de energia elétrica, com o intuito de garantir o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos existentes e a recomposição de receitas relativas ao período de vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica (Racionamento / "Programa Emergencial").

Que este acordo abrangia (i) as perdas de margem incorridas pelas distribuidoras e geradoras no período de vigência do citado Programa Emergencial, (ii) os custos adicionais da Parcela A para o período de 1/01/2001 a 25/10/2001, (iii) a parcela dos custos com a compra de energia no âmbito do Mercado Atacadista de Energia (MAE), denominada "energia livre", realizadas até dezembro de 2002 e (iv) a substituição do direito contratual previsto no Anexo V dos Contratos Iniciais (compra e venda de energia).

Assim, as distribuidoras alcançadas por essa recomposição tarifária extraordinária teriam que pagar às geradoras, durante o Programa Emergencial, os valores dos contratos iniciais e equivalentes, com redução proporcional àquela aplicada às distribuidoras. Essa redução foi definida em 2,341%.

A recorrente alega que demonstra através do Extrato contábil (doc.22 - anexo 09 da impugnação) que efetuou a contabilização em dezembro de 2001 dos valores relativos à diferença de despesas com compra de energia elétrica adquirida da CHESF, bem como o valor da compra de energia elétrica para o mês de dezembro de 2001, de acordo com os demonstrativos de cálculos efetuados à época (doc 23 - anexo 10 da impugnação).

Afirma que, com base na informação detida no momento do lançamento contábil (antes da definição final do fator de redução), efetuou os cálculos utilizando o Fator de Redução 2,1%.

Sustenta que efetuou a contabilização na conta contábil 615.03.3.5.41 subconta 4101 dos valores de energia comprados da CHESF em montantes de: (i) R\$12.084.922,43 - energia comprada de dezembro de 2001, e (ii) R\$11.096.782,02 - valor complementar de valores de energia comprada de abril a dez de 2001.

Diz que os documentos hábeis e idôneos que serviram de base para os registros contábeis dos valores de R\$ 11.096.782,02 e R\$ 12.084.922,43 foram apresentados pela Recorrente no momento da fiscalização, tendo sido, no entanto, desconsiderados pelo Fiscal, que desprezou a correção de tais valores contabilizados com fator de redução (2,1%), relativo ao período de abril a dezembro de 2001.

Sustenta que o lançamento de R\$ 11.096.782,02 refere-se ao somatório encontrado após a aplicação do fator de redução de 2,1% sobre o valor do contrato inicial de compra e venda de energia elétrica do período de abril a novembro de

2001 e que o lançamento de R\$ 12.084.922,43 é o valor contrato inicial de compra e venda de energia elétrica para o mês de dezembro de 2001, já aplicado o fator de redução de 2,1 %.

Refere que num segundo momento, após a celebração do Acordo Geral do Setor Elétrico, utilizou o fator de redução de 2,341% para o cálculo da diferença de despesas com compra de energia elétrica adquirida da CHESF, e de 20% sobre o valor da compra de energia elétrica (contrato inicial) para o mês de dezembro de 2001, apurando-se os valores de R\$13.122.235,30 em vez de R\$11.096.782,02 e de R\$9.875.319,66 em vez de R\$12.084.922,43, respectivamente.

Assim, a diferença apontada para a nota fiscal da Chesf nº 005324, no valor de R\$ 2.209.602,77, refere-se ao valor contabilizado pela SAELPA e o valor indicado pela Chesf, com o redutor de 20% (vinte por cento). Com relação à diferença citada na nota fiscal nº 005342, no valor de R\$ 662.358,97, a mesma refere-se à subtração do valor registrado pela SAELPA, e o valor efetivamente devido após o ajuste.

Afirma que o valor contábil registrado em dezembro de 2001 pela SAELPA (R\$ 11.096.782,02) foi assim calculado em função de que também se desconhecia o ajuste da fatura complementar, o que se deu apenas em meados de 2002.

Alega que as diferenças de R\$ 2.209.602,77 e de R\$ 662.358,97, acima esclarecidas e que totalizam R\$ 2.871.961,74, foram levadas à tributação no exercício fiscal de 2002, quando houve a definitiva indicação do valor devido pelo MAE, o que se comprovaria com o lançamento contido no Diário (doc. XX anexo).

Por ocasião da Resolução nº 1302-000.451, eu havia me manifestado, preliminarmente, no sentido de que tais valores efetivamente não deveriam ter sido reconhecidos como custos ou despesas do ano de 2001 e que, quando muito, se comprovada a efetivação do estorno no ano-calendário 2002, "poderia caracterizar a ocorrência de postergação de pagamento do imposto por inobservância do regime de competência, nos termos do art. 273 do RIR/1999, mas exigiria também a comprovação de que a recorrente apurou e recolheu os tributos devidos no ano em que se deu tal reconhecimento¹⁵, o que também não restou comprovado nos autos".

Daí a conversão em diligências para que a interessada fosse intimada a:

I) apresentar comprovação do estorno, no ano de 2002, das diferenças de despesas com Compra de Energia da CHESF, no valor de R\$ 2.871.961,74, mediante cópias dos registros contábeis nos livros Diário e Razão (partida e contrapartida, devidamente identificadas no plano de contas)

III) apresentar comprovação de que tais valores foram efetivamente tributados naquele ano, ou seja, que a

¹⁵ PN. CST. 02/1996:

[...]

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

interessada apurou e recolheu os tributos lançados (IRPJ e CSLL) sobre o resultado anual de 2002, mediante juntada de cópias de Demonstração de Resultado, Lalur, DIPJ e DCTF, relativos aos tributos apurados em 31/12/2002.

Na resposta à diligência, a interessada limitou-se à reprisar as alegações recursais e propugnar pelo reconhecimento da legalidade e correção do valor contabilizado, especialmente em face da aplicação dos princípios contábeis da Competência e do Conservadorismo, diante da situação fática ocorrida em decorrência do Acordo Geral do Setor Elétrico.

O relatório da consultoria tributária trazido aos autos pela recorrente (fls. 7871/7911), apenas busca explicar mais uma vez o reconhecimento contábil efetuado pela recorrente, validando-os, segundo o entendimento ali manifestado, com base nos princípios contábeis da Competência e da Oportunidade.

Revedo os elementos dos autos, penso que as conclusões preliminares trazidas na Resolução nº 1302-000.451 merecem alguns reparos.

Com efeito, o relato das alegações trazidas pela recorrente confirmam, ao menos parcialmente, o entendimento da fiscalização de que tais valores não poderiam compor o custo da energia comprada no ano de 2001.

Desde logo a fiscalização constatou diferenças entre os valores lançados pela interessada como custo e as notas fiscais (nº 005324 e 005342) emitidas pela CHESF, apontando, respectivamente os valores de R\$ 111.097,33 e R\$ 188.600,85, que a própria recorrente confirma como incorretos, uma vez que procedeu aos lançamentos com base em estimativas feitas antes da emissão das notas fiscais, o que ocorreu ainda em 2001. Portanto, a glosa desses valores é inquestionável.

Não se justifica a alegação da recorrente de que desconhecia os valores efetivamente devidos, pois as notas fiscais nº 005324 e 005342 foram emitidas pela CHESF em 31/12/2001 (fls. 2566/2572).

Assim, certamente tais diferenças foram indevidamente registrada no custo do ano de 2001.

Com relação à diferença de R\$ 2.098.505,44, relativa à Nota Fiscal nº 005324, verifica-se pelo RTF que a interessada procedeu à liquidação da fatura, com o referido desconto aplicado, por meio de depósitos/créditos bancários em 15/01/2002 e 05/02/2002..

O mesmo ocorreu com relação ao valor de R\$ 473.758,12, estornado pela CHESF relativo à NF. nº 005342, relativo ao ajuste feito em face do Acordo Geral do Setor Elétrico, que de acordo com o RTF foram quitadas em março e setembro de 2002.

Com relação a estes valores, considerando o entendimento anteriormente manifestado neste voto quanto aos valores suplementares faturados pela CHESF em dezembro de 2001 com base no Acordo Geral do Setor Elétrico, entendo que se os estornos ocorridos decorreram de novas orientações emanadas dos órgãos regulares em 2002, não havia, naquele momento como a interessada fazer tal reconhecimento em sua escrituração.

Como registrado acima, a empresa CHESF emitiu as duas notas fiscais em 31/12/2001 e os ajustes nos valores só ocorreram no decorrer do ano de 2002.

Assim, tais valores deveriam ter sido registrados naquele ano-calendário e, portanto, afetariam apenas o resultado daquele exercício.

Não é razoável admitir o reconhecimento de tal fato de forma retroativa na contabilidade e no resultado apurado em 2001 pela recorrente.

Desta feita, ainda que não tenha sido aportado aos autos a comprovação contábil de que tais estornos foram efetivamente realizados pela recorrente no ano-calendário 2002, tais lançamentos não podem impactar o resultado do ano-calendário 2001.

Assim, entendo que resta indevida apenas a contabilização como custo dos valores de R\$ 111.097,33 e R\$ 188.600,85, registrados à maior pela recorrente com base em estimativas feitas antes da emissão das notas fiscais.

Neste caso sim, uma vez indevidamente registrados nos custos contabilizados em dezembro de 2001, tais valores deveriam ter sido adicionados ao resultado apurado em 2001 pela recorrente, em observância ao regime de competência, nos termos do § 4º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.¹⁶

Ante a falta de comprovação de que estes valores foram efetivamente estornados em 2002 e devidamente oferecidos à tributação, o que poderia caracterizar, como já mencionado, mera postergação de pagamento do imposto, o lançamento desta infração deve ser mantido nesta parte.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso quanto a esta matéria, para exonerar da base da exigência o montante de R\$ 2.572.263,56, por corresponderem a custos efetivamente incorridos no ano de 2001.

- Da Glosa de Custos - Provisionamento da Compra de Energia no Mercado Atacadista no Ano-Calendário de 2001 - R\$ 70.342.053,18. - Subitem 5.2 do RTF

Este item do auto de infração refere-se a contabilização, em 31/12/2001, da energia comprada no Mercado Atacadista de Energia Elétrica -MAF no valor de R\$ 70.342.053,18.

No julgamento de primeira instância, a DRJ reconheceu um equívoco no valor lançado pela fiscalização, reduzindo o valor glosado para R\$ 70.270.656,92.

A recorrente alega que a autoridade fiscal confundiu o custo da energia consumida no ano 2001 com a RTE, aplicando indevidamente o diferimento previsto no Parecer COSIT nº 26/2002, sendo equivocada a conclusão do auditor, de que teria a SAELPA, indevidamente, deixado "de adicionar na apuração do lucro real a importância de R\$ 70.342.053,18, por ser tal custo/despesa indedutível.

A autoridade julgadora de primeiro grau, segundo a recorrente, descuidou de analisar os argumentos da então impugnante, atendo-se simplesmente a aplicar o Parecer COSIT nº 26, de 26 de setembro de 2002, além de ter negado pedido de diligência requerido que teria esclarecido definitivamente a celeuma.

¹⁶ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Alega que os lançamentos do Livro Diário nº 127, contidos nas fls. 3.835, 3.836 e 3.838 dos autos, apesar de terem sido denominados "PROVISÃO COMPRA MAE", não são provisões, pois retratam custos e despesas efetivamente ocorridos a cada mês de 2001. Aqueles valores, que totalizam R\$ 70.342.053,18, representam o custo da energia comprada pela Recorrente no MAE a cada mês de 2001, a fim de atender seu mercado consumidor.

Explica que o suprimento de energia da Saelpa em 2001 era proveniente de seu Contrato Inicial com a geradora Chesf, (doe. 16 Contrato da CHESF), complementado por Contratos Iniciais de compra das concessionárias de distribuição Companhia Energética do Ceará, Companhia Energética de Pernambuco e Companhia Energética do Rio Grande do Norte.

Informa que, em 17 de abril de 2001, antes que se falasse em racionamento de energia elétrica, a Energisa celebrou contratos bilaterais de venda de energia para a Companhia Força e Luz Cataguazes - Leopoldina e empresa Energética de Sergipe S.A.

Como consequência do racionamento de energia elétrica, foi celebrado o Acordo Geral do Setor Elétrico, do qual constou a instituição da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, assim como a obrigatoriedade de celebração, por cada distribuidora, de um "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" com as geradoras.

- Destaque-se que o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" não tem absolutamente nenhuma vinculação com a RTE. Enquanto esta visava, como explicado, o restabelecimento do equilíbrio econômico financeiro dos contratos de concessão, mediante a reposição de perdas das distribuidoras, o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" tinha por objetivo redistribuir as eventuais sobras de energia das distribuidoras para as geradoras, como forma de incentivo ao setor de geração. Assim, a Recorrente celebrou o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais", que considerava como equivalentes apenas os contratos iniciais firmados entre a distribuidora e as geradoras de energia.

Assim, os contratos bilaterais de venda de energia celebrados com a CFLCL e a ENERGIPE não foram considerados para o cálculo das sobras, pois, com base no disposto no inciso III do § 5º do art. 2º da Resolução GCE nº 091, de 21/12/01, não foram considerados como equivalentes aos contratos iniciais.

Informa que esse entendimento foi ratificado por meio do item I do Despacho ANEEL nº 288, de 16/05/02, anexo, que não relacionou tais contratos como equivalentes aos iniciais. Como consequência, acabou a recorrente sendo obrigada a comprar no Mercado Atacadista de Energia a quantidade de energia necessária para honrar os contratos bilaterais.

Aduz que o Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais resultou em exposição ("compra" de energia no mercado de Curto prazo do MAE) da Recorrente correspondente aos montantes vendidos a CFLCL e Energipe, registrados no MAE. Esta exposição foi valorada ao preço da energia no mercado de curto prazo (na ocasião denominado PMAE) no submercado Nordeste, que correspondeu a R\$ 684/MWh de 1º de junho até a 21 de setembro e R\$ 562,15/MWh de 22 de setembro até 31 de dezembro de 2001 (valores constantes do site da CCEE, entidade que sucedeu o MAE).

Assim, teria sido obrigada a pagar pela energia que foi obrigada a comprar no MAE no ano de 2001, para ter lastro para cumprir seus contratos bilaterais de venda de energia.

Informa que os agentes do Setor Elétrico, solicitaram do MAE o posicionamento sobre essas contas, a fim de formalizar os lançamentos contábeis do exercício e que apenas ocorreu em 28 de fevereiro de 2002, quando houve a divulgação aos Agentes do Demonstrativo provisório e aproximado, de natureza meramente informativa contendo os melhores números para se proceder ao registro contábil-financeiro, formalizado mediante a CI-AS 0347/2002, com a denominação de Provisionamento 2001 e Formulação Algébrica referente ao Acordo de Racionamento .

Explica que os números que constam no demonstrativo divulgado no Comunicado citado acima, registram os valores disponíveis às distribuidoras e geradoras, resultado das compras e vendas de energia no MAE. Os valores constantes da coluna "Montante Financeiro Mensal (R\$) representam os créditos e débitos decorrentes das sobras ou déficits de energia em cada mês (que resultam do balanço entre oferta e consumo), valoradas ao PMAE (Preço MAE).

Afirma que o valor de R\$ 70.342.053,18, resulta dos valores devedores mensais relativos à Recorrente, apurados pelo MAE, constantes da coluna Montante Financeiro Mensal (R\$) do anexo Resultados do Provisionamento 2001, acrescido do valor de R\$ 71.396,26, informado pelo MAE como Ajuste MAE compra jan a ago/00.

Conclui que, restou demonstrado que:

(i) Provisionamento foi a denominação utilizada pelo MAE quando informou o valor devido pela Recorrente pela energia adquirida no mercado de curto prazo nos meses de 2001. O fato de constarem da escrituração contábil lançamentos com indicação desse nome não transforma tais lançamentos em provisões. Pelo contrário, o fato de tais lançamentos representarem despesas incorridas no ano de 2001, não custos futuros, é suficiente para afastar qualquer entendimento naquele sentido, sendo certo não se tratar de provisão, mas sim de despesa operacional;

(ii) O auditor confundiu o Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais com a RTE, quando a única ligação entre esses dois fatos é o momento histórico. Como demonstrado, a despesa de R\$ 70.342.053,18 decorreu da obrigatoriedade de aquisição de energia no mercado de curto prazo pela Energisa, para honrar as vendas de energia efetuadas, não tendo qualquer vinculação com a sobre tarifa criada para os exercícios subsequentes com a finalidade de reequilibrar econômica e financeiramente seu contrato de concessão pela perda de receita em 2001 (RTE).

- Frise-se, o valor pago a título de energia comprada no MAE foi uma despesa efetivamente incorrida no ano de 2001. Um custo necessário para sua operação e, por conseguinte, dedutível. Vale repetir a mesma observação já feita neste recurso voluntário: o fato de a Recorrente ter sofrido prejuízos em razão do racionamento, e de ter

recebido do Poder Concedente um reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão de maneira diferida (RTE) não faz, absolutamente, com que a despesa incorrida no ano de 2001 com compra de energia destinada a suprir seus contratos bilaterais deixe de ser considerada custo dedutível. Não há como se pretender aplicar o Parecer COSIT nº 26/2002 sobre algo que não é RTE !

Destaca que, com base no Princípio do Conservadorismo, e de posse dos números apresentados em planilha do MAE, que indicou a compra naquele mercado, lançou tal despesa como custo dedutível na apuração do lucro real, para o exercício de 2001, em virtude da observância do princípio da competência e em função da planilha informativa apresentada pelo MAE, tendo seguido a determinação do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, no item 6.3.16, que trata da Comercialização de Energia Elétrica no Âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE.

Ao final solicitou a realização de diligências com pedidos de esclarecimento acerca das operações de Compra e Venda de Energia junto à CCEE - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

Após a realização das diligências solicitadas junto à CCEE, ANEEL e à própria contribuinte, a autoridade fiscal reafirmou suas conclusões quanto à natureza de provisões dos valores lançados como custos pela interessada, tendo em vista o estorno de R\$ 40.113.000,00 relativo ao contrato junto à CFLCL e que a interessada não teria comprovado o pagamento dos valores relativos ao fornecimento junto ao MAE relativo ao contrato com a Energipe, defendendo a sua indedutibilidade no resultado de 2001, conforme expresso no final do Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 7042/7058):

Pelo exposto fica claro que;

- A Energisa já demonstra que não comprou energia ao MAE pelo contrato Saelpa/CFLCL no período de racionamento, no montante de R\$ 40.113.000,00;*
- A Energisa não conseguiu comprovar que comprou e pagou a importância ao MAE, principalmente referente ao contrato Saelpa/Energipe.*

Pelo exposto fica evidente que a contabilização das Provisões no montante de R\$ 70.342.053,18 tem que ser adicionada na apuração do lucro real, tal qual efetuado no auto de infração, por ser indedutível para o imposto de renda e pela não comprovação através de documentação hábil e idônea, tal qual procedido no lançamento tributário com base nos arts. 6º, § 2º, 7º, 13, § 1º, do Decreto-lei nº1.598/77; art. 2º da Lei nº 2.354/54, e art. 45, §2º, da Lei nº 4.506/64.

Intimada do relatório fiscal a recorrente reafirma que o entendimento fiscal está equivocado.

Afirma em conclusão que o fato do valor de R\$ 40.113.000,00, relativos à aquisição de energia junto ao MAE, que visava ao cumprimento do contrato com a CFLCL, tenha sido estornado em 30/06/2002 (conforme cópias do Livro Razão que anexa), por força do novo entendimento trazido no Despacho ANEEL nº 288, de

16/05/2002, que veio reconhecer o contrato firmado para fornecimento de energia à CFLCL como equivalente (para fins de cálculo de apuração das sobras líquidas), não invalida o reconhecimento do custo em 31/12/2001, pois esta era a situação reconhecida pelos órgãos setoriais naquele momento.

Com relação ao pagamento da energia adquirida junto ao MAE relacionada ao contrato da Energipe, tida como não comprovada pela fiscalização, explica e demonstra por meio de lançamentos contábeis que o valor resultou quitado mediante a compensação entre créditos que possuía junto ao próprio MAE (atual CCEE).

Passo a analisar a exigência do Fisco, à luz dos elementos carreados aos autos até o momento.

Trata-se de questão bastante complexa pois trata-se de operações realizadas no âmbito do setor elétrico envolvendo múltiplos agentes público e privados num contexto de crise no setor elétrico em face de necessidade de racionamento de energia que levou à realização de um grande acordo setorial para reconhecimento e compensação de perdas no sistema.

Analisando os elementos trazidos pela recorrente, entendo que esta conseguiu demonstrar e comprovar por documentos hábeis (contratos e notas fiscais) a venda de energia às empresas CFLCL e Energipe ao longo de 2001, o que aliás a própria fiscalização não contesta.

A discussão prende-se ao custo da energia adquirida para tal fim. A fiscalização afirma que, ao contrário do que afirma a interessada, "*a Energisa (atual denominação da SAELPA) sempre possuiu sobras nos meses em questão de modo que não teria recorrido ao MAE para adquirir energia adicional para atender os contratos de venda de energia firmados com a CFLCL e a ENERGIPE, isto é, a energia vendida foi a adquirida da CHESF, onde o custo já está contabilizado*".

A recorrente alega que, quando firmou contrato de venda para as empresas CFLCL e Energipe em abril de 2001, tinha, de fato, sobras líquidas que adviriam do contrato com a CHESF, mas que em face do racionamento de energia elétrica o Governo Federal, por seus órgão reguladores do setor, determinou que as "sobras líquidas contratuais" deveriam ser repassadas aos Geradores neste período de racionamento, o que resultou em "*exposição*" (necessidade de compra de energia no Mercado de Curto Prazo do MAE) da SAELPA correspondente aos montantes vendidos para a ENERGIPE e a CFLCL registrados no então MAE, para atender ao contrato com os seus demais clientes/consumidores, uma vez que pelo Acordo de Compra de Sobras Líquidas (e-fls. 4630/4636), esta venda de energia não foi computada, em face do disposto no inciso III do § 5º do art. 2º da Resolução GCE nº 91, de 21.12.2001 (e-fls. 6799 a 6808).

A recorrente demonstra que o valor da energia comprada no Mercado de Curto Prazo, no MAE, corresponde ao volume de energia vendida (em Mkw), para ENERGIPE e CFLCL, multiplicado pelo preço MAE (PMAE) vigente nos respectivos meses. A partir deste preço de compra recompondo o valor de R\$70.342.053,18, fornecido pelo MAE.

De fato, os valores apresentados pela recorrente são coerentes com os informados no Comunicado aos Agentes - Provisionamento de 2001, feitos pelo MAE (e-fls. 6818/6827) e que foram utilizados como fonte para os lançamentos dos custos que resultaram glosados pela fiscalização.

A recorrente reconhece que houve, posteriormente, a reconsideração por parte da ANEEL, por meio do Despacho ANEEL nº 288, de 16/05/2002 (e-fls. 6840/6841), que reconheceu que o contrato celebrado entre a SAELPA e a CFLCL como equivalente para efeito do cálculo da apuração das sobras líquidas, levando ao estorno realizado em 30/06/2002, do valor de R\$ 40.113.000,00.

O montante de energia mencionada nos meses de junho a dezembro de 2001 considerado no anexo do referido despacho corresponde exatamente à quantidade de energia vendida pela interessada à CFLCL.

A recorrente alega que tal reconhecimento, ocorrido em maio de 2002, e estornado em junho daquele ano, não desnatura o custo reconhecido em 31/12/2001.

Penso que tem razão a recorrente.

Em 31/12/2001, a interessada reconheceu um custo de compra de energia junto ao MAE que seria associado à venda de energia para as empresas Energipe e CFLCL, com base nos dados disponíveis fornecidos pelo órgão - MAE - (espécie de câmara de compensação) que controlava o saldo de compra e venda de energia entre as distribuidoras e geradoras, com base nas normas e decisões expedidas pelo agente regulador (ANEEL).

Não há como discordar da alegação da recorrente de que, embora o MAE tenha denominado de provisão (e ela própria assim denominou na sua contabilidade), trata-se de custo efetivamente incorrido no ano de 2001.

O fato de, posteriormente, a ANEEL ter vindo a reconhecer que os valores do contrato de venda para a CFLCL deveriam compor o ajuste do saldo das sobras líquidas, configura, no máximo, a característica de recuperação de custos, com o conseqüente cancelamento do débito junto ao MAE (atual CCEE).

No que concerne ao argumento da fiscalização, com relação às aquisições para o fornecimento do contrato da Energipe, de que não estaria comprovado o efetivo pagamento, penso que, ao contrário, a recorrente demonstrou que o saldo foi pago mediante o encontro de contas no âmbito da CCEE. Além disso, salvo se houvesse dúvida que quanto à existência das compras de energia junto ao MAE, o que não ocorre, o registro do custo deve se dar pelo regime de competência, sendo irrelevante neste momento a comprovação do pagamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário quanto a este item da autuação.

- Exclusões no Lalur Indevidas (R\$ 7.896.751,95). - Subitem 5.5 do RTF

Este item do RTF trata da glosa de exclusão no Lalur relativo à reversão de provisões no ano de 2001, por falta de comprovação dos valores que foram revertidos em face do recebimento dos títulos.

A recorrente traz diversas considerações sobre as apurações feitas pela fiscalização com relação às diferenças apuradas entre os valores provisionados em 31/12/2000 e 31/12/2001, objeto da infração discutida no subitem 5.1.2.7 do RTF, e acusa o Fisco de ter efetuado o lançamento por mera presunção de que essa parcela da provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido integralmente utilizada para apuração do lucro real enquanto perda dedutível.

Alega que a DRJ ao tratar deste item, deixou de apreciar os fundamentos expostos, por não ter a Recorrente apresentado as provas documentais correspondentes.

Alega que as provisões comparadas pelo fiscal não serviram para reduzir o lucro tributável, logo, o que a fiscalização fez foi glosar a diferença entre provisões de dois exercícios subsequentes, por pura presunção, que não pode ser tomada como base de cálculo do imposto.

Alega que não existe uma relação específica para o reconhecimento das adições e exclusões, cabendo ao contribuinte adequar as situações legais e que, em regra, as exclusões permitem o diferimento das receitas ou a sua não tributação. Assim, também são consideradas como "Outras Exclusões" a Reversão de Provisões, consideradas indedutíveis (art. 13 da Lei nº 9.249/96) na sua constituição e posteriormente ajustadas na contabilidade.

Sustenta que quando do fechamento do exercício de 2001, efetuou a comparação dos valores das Provisões de Devedores Duvidosos constituída até dezembro de 2001 *vis à vis* aquela de dezembro de 2000, tendo apurado uma reversão de provisão da ordem de R\$7.896.751,95. Tal reversão da provisão foi o resultado apurado referente à movimentação ocorrida no exercício de 2001 que envolveu contas baixadas, novas contas que foram incluídas na provisão, como também correção de contas de energia elétrica.

Analisando a argumentação trazida pelo contribuinte durante a ação fiscal e na fase litigiosa, verifico que o mesmo apresenta uma explicação numérica para o valor apurado e excluído do Lalur a título de reversão de provisões anteriormente constituídas, mas em momento algum, seja durante a ação fiscal, seja no recurso apresentou os elementos de comprovação de quais foram os créditos anteriormente provisionados e adicionados ao lucro real do ano anterior que teriam sido revertidos para justificar a sua exclusão no lucro real de 2001 no montante de R\$ 7.896,751,95.

Assim, à míngua de apresentação de elementos que respaldem a exclusão efetuada no Lalur, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento:

a) integralmente, quanto à:

a.1) glosa de variação monetária do parcelamento de ICMS de R\$10.359.592,48. (subitem 5.4.1 do RTF- ano-calendário: 2000);

a.2) glosa de custos referente ao faturamento complementar de R\$ 10.434.423,05. (Subitem 5.3.1.2 do RTF- ano-calendário: 2001);

a.3) glosa de custos referente ao provisionamento da compra de energia no Mercado Atacadista, no valor de R\$ 70.270.656,92. (Subitem 5.2 do RTF - Ano-Calendário de 2001); e

b) parcialmente, quanto à glosa de diferenças de Despesas com Compra de Energia da CHESF (Subitem 5.3.1.1 do RTF - Ano-Calendário de 2001), para exonerar da base da exigência o montante de R\$ 2.572.263,56.

Os montantes de prejuízos fiscais e bases de cálculo restabelecidas em face do presente julgamento estão demonstradas nas tabelas abaixo:

Os montantes de prejuízos fiscais e bases de cálculo restabelecidas em face do presente julgamento estão demonstradas nas tabelas abaixo:

Redução Prejuízo Fiscal	Ano 2000	Ano 2001	Total Restab.
Prejuízo Apurado/Glosado	31.635.515,65	97.169.506,63	128.805.022,28
(-) Glosas canceladas:			
Variações Monetárias passivas	10.359.592,48		
Custos energia		10.434.423,05	
Custos energia		2.572.263,56	
Custos energia		70.342.053,18	
(-) Total de Glosas Canceladas	10.359.592,48	83.348.739,79	
Total da Glosa de Prejuízo mantida	21.275.923,17	13.820.766,84	35.096.690,01
Saldo de Prejuízo Recompuesto	10.359.592,48	83.348.739,79	93.708.332,27

Redução BC Negativa CSLL	Ano 2000	Ano 2001	Total Restab.
BCN Apurada/Glosada	26.881.253,65	97.563.055,69	124.444.309,34
(-) Glosas canceladas:			
Variações Monetárias passivas	10.359.592,48		
Custos energia		10.434.423,05	
Custos energia		2.572.263,56	
Custos energia		70.342.053,18	
(-) Total de Glosas Canceladas	10.359.592,48	83.348.739,79	

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2000	31/12/2001
Prej. Acum. Anos Ant.	79.430.603,83	89.790.196,31
Compensação no ano	-	-
Saldo ao Final do Ano	79.430.603,83	89.790.196,31
Prejuízo Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79
Saldo Recompuesto	89.790.196,31	173.138.936,10

Saldos Bases Negativas	31/12/2000	31/12/2001
BCN Acum. Anos Ant.	59.569.037,76	69.928.630,24
Compensação no ano	-	-
Saldo ao Final do Ano	59.569.037,76	69.928.630,24
BCN Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79
Saldo BCN Recompuesto	69.928.630,24	153.277.370,03

Das glosas de custos e despesas efetuadas no processo acima referido decorreram glosas de compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, nos anos-calendário 2005 e 2006, formalizadas em autos de infração por meio do Processo Administrativo Fiscal nº 14751.002674/2008-26, e do ano de 2007, formalizada por meio do Processo Administrativo Fiscal nº 14751.002618/2009-72.

Nesta mesma sessão de julgamento este colegiado, por meio do Acórdão nº 1302-002.547, reconheceu os efeitos da decisão do Processo Administrativo Fiscal nº 14751.002674/2008-26 naqueles processos, com o consequente aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo efetivamente recompostas naqueles períodos.

O Acórdão nº 1302-002.546 proferido no âmbito do PAF nº 14751.002618/2009-72, traz o detalhamento do aproveitamento dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no PAF nº 14751.002674/2008-26 (anos 2005 e 2006) e no bojo dele próprio (ano 2007), conforme se extrai do voto condutor, *verbis*:

[...]

Das glosas de custos e despesas efetuadas no processo acima referido decorreram glosas de compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, nos anos-calendário 2005 e 2006, formalizadas em autos de infração por meio do processo administrativo fiscal nº 14751.002674/2008-26. Nesta mesma sessão de julgamento este colegiado reconheceu os efeitos da decisão naquele, com o consequente aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo efetivamente recompostas naqueles períodos, conforme se extrai dos excertos dos voto naquele processo, *verbis*:

[...]

Em face das glosas de custos e despesas efetuadas por meio do Processo Administrativo nº 14751.000142/2005-10, a fiscalização apurou que o contribuinte, no ano-calendário 2006, efetuou a compensação de prejuízos no montante de R\$ 43.468.130,91, enquanto que o Sapli apontava um saldo disponível de R\$ 14.156.552,04, efetuando, assim a glosa de compensações de prejuízos fiscais no montante de R\$ 29.311,578,87.

Do mesmo modo, com relação ao Saldo Negativo de CSLL, o contribuinte efetuou, no ano-calendário 2005 a compensação de R\$ 29.362.254,06, mas o Sapli apresentava saldo de apenas R\$ 23.045.438,21, tendo a fiscalização efetuado a glosa no montante de 6.316.815,85.

Ainda com relação à CSLL, a contribuinte efetuou a compensação de bases negativas, no ano-calendário 2006, em sua DIPJ no montante de R\$ 43.060,859,18, e segundo o Sapli não existia qualquer saldo a compensar naquele momento. Assim, a fiscalização efetuou a glosa integral da compensação de base negativa da CSLL no ano de 2006, no montante de R\$ 43.060,859,18.

Diante da recomposição parcial dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apurada em face do cancelamento parcial das glosas de despesas efetuadas por meio do Processo Administrativo nº 14751.000142/2005-10, conforme decidido no Acórdão nº 1302-002.547, impõe-se reconhecer tal efeito no presente lançamento.

Conforme demonstrado nas tabelas abaixo, com a recomposição do saldo de prejuízos, em face do parcial acolhimento do recurso no PA acima referido, e, considerando os saldos utilizados pela contribuinte no período de 2002 a 2006, as glosas de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas levadas a efeitos nestes autos não pode subsistir:

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006
Prej. Acum. Anos Ant.	79.430.603,83	89.790.196,31	173.138.936,10	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31
Compensação no ano	-	-	11.525.687,96	5.836.881,09	18.193.059,90	29.718.422,84	43.468.130,91
Saldo ao Final do Ano	79.430.603,83	89.790.196,31	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31	64.396.753,40
Prejuízo Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79					-
Saldo Recomposto	89.790.196,31	173.138.936,10	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31	64.396.753,40

Saldos Bases Negativas	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006
BCN Acum. Anos Ant.	59.569.037,76	69.928.630,24	153.277.370,03	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42

Processo nº 10467.720529/2011-81
Acórdão n.º 1302-002.548

S1-C3T2
Fl. 1.588

Compensação no ano	-	-	11.400.200,15	7.142.108,64	17.981.290,76	29.362.254,06	43.060.859,18
Saldo ao Final do Ano	59.569.037,76	69.928.630,24	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42	44.330.657,24
BCN Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79					-
Saldo BCN Recomposto	69.928.630,24	153.277.370,03	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42	44.330.657,24

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Com efeito, observa-se que após o aproveitamento de parte do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas recompostos, nos anos-calendário 2005 e 2006, remanesce um saldo de prejuízos fiscais de R\$ 64.936.753,40 e de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 44.330.657,24 em 31/12/2006.

Desta feita, considerando que o valor das glosas efetuadas no ano-calendário 2007 é inferior ao saldo disponível (recomposto) em 31/12/2006, mesmo após a compensação das glosas efetuadas por meio do PA nº 14751.002674/2008-26, o presente lançamento deve ser cancelado, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2007
Prej. Acum. Anos Ant.	64.396.753,40
Compensação no ano	39.853.024,78
Saldo ao Final do Ano	24.543.728,62
Prejuízo Restab. 2000/2001	
Saldo Recomposto	24.543.728,62

Saldos Bases Negativas	31/12/2007
BCN Acum. Anos Ant.	44.330.657,24
Compensação no ano	39.780.216,95
Saldo ao Final do Ano	4.550.440,29
BCN Restab. 2000/2001	-
Saldo BCN Recomposto	4.550.440,29

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Após o aproveitamento de parte do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas recompostos, nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, remanesce um saldo de prejuízos fiscais de R\$ 24.543.728,62 e de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 4.550.440,29 em 31/12/2007.

Desta feita, considerando que o valor das glosas efetuadas no ano-calendário 2008 é superior ao saldo disponível (recomposto) em 31/12/2007, após as compensações das glosas efetuadas por meio dos PAF's. nº 14751.002674/2008-26 e nº 14751.002618/2009-72, os lançamentos das glosas de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas (CSLL) do ano de 2008 devem ser parcialmente cancelados, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2007	31/12/2008
Prej. Acum. Anos Ant.	64.396.753,40	24.543.728,62
Compensação no ano	39.853.024,78	32.129.064,17
Saldo ao Final do Ano	24.543.728,62	- 7.585.335,55
Prejuízo Restab. 2000/2001		
Saldo Recomposto	24.543.728,62	

Saldos Bases Negativas	31/12/2007	31/12/2008
BCN Acum. Anos Ant.	44.330.657,24	4.550.440,29
Compensação no ano	39.780.216,95	26.296.435,30
Saldo ao Final do Ano	4.550.440,29	- 21.745.995,01
BCN Restab. 2000/2001	-	
Saldo BCN Recomposto	4.550.440,29	

Ante ao exposto, voto pelo cancelamento parcial das glosas de prejuízos fiscais (IRPJ), no montante de R\$ 24.543.728,62, e das bases de cálculo negativas (CSLL), no montante de R\$ 4.550.440,29, do ano de 2008, remanescendo as exigências dos tributos, quanto ao IRPJ, sobre a base de R\$ 7.585.335,55 e, quanto à CSLL, sobre a base de R\$ 21.745.995,01.

3 - Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada - (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

O lançamento de multa isolada decorre diretamente da glosa de despesas com amortização do ágio e da glosa de compensação de prejuízos fiscais acima do saldo existente.

Os ajustes efetuados pela autoridade fiscal estão demonstrados nas planilhas às fls. 489/500 (IRPJ) e às fls. 501/512 (CSLL).

A recorrente alega que tais multas seriam indevidas quando exigidas em conjunto com a multa de ofício exigida sobre a diferença no saldo de imposto/contribuição anual apurado, sob pena de penalização em duplicidade.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105¹⁷, aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006 porquanto o lançamento da multa isolada a partir do ano-calendário 2007 tem amparo no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 5).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007¹⁸. Foram

¹⁷ 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.

¹⁸ Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "bis in idem!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Assim, rejeito a alegação que haveria um *bis in idem* na pena.

Não obstante, tendo em vista que, conforme relatado anteriormente, foram canceladas integralmente as exigências decorrentes da glosa de despesas com amortização do ágio e da glosa de compensação de prejuízos fiscais acima do saldo existente, por meio das decisões proferidas nos PAF's. nº 14751.002674/2008-26 e nº 14751.002618/2009-72 e nestes mesmo autos, ficam também extintas as bases de cálculo das multas isoladas apuradas nos anos-calendário 2006 e 2007, uma vez que todas decorreram dos ajustes feitos pela fiscalização em face de tais glosas.

Com relação à exigência de multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2006, observa-se, ainda, que, se remanescesse qualquer exigência, seria cabível a aplicação da Súmula CARF nº 105, já referida.

Com relação à multas isoladas do IRPJ aplicadas sobre os períodos mensais do ano 2008, tendo em vista o cancelamento integral das glosas de despesas com amortização de ágio e do cancelamento parcial das glosas de compensação de prejuízos fiscais, as bases de cálculo do IRPJ mensal devido devem ser recalculadas para excluir integralmente a glosa das despesas com ágio que foram a ela acrescidas, bem como o cálculo do prejuízo fiscal mensal a compensar, observado o limite de R\$ 24.543.728,62, existente em 31/12/2007, apurado após a recomposição do saldo em decorrência das decisões deste colegiado nos respectivos PAF's, anteriormente referidas.

No que tange à multa isolada de estimativas da CSLL, apuradas nos períodos mensais do ano 2008, devem ser recalculadas as bases mensais da referida contribuição, para excluir integralmente a glosa das despesas com ágio que foram a ela acrescidas, bem como o cálculo da base de cálculo negativa a compensar, observado o limite de R\$ 4.550.440,29, existente em 31/12/2007, apurado após a recomposição do saldo em decorrência das decisões deste colegiado nos respectivos PAF's, anteriormente referidas.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso neste ponto, para cancelar integralmente as multas isoladas de estimativas do IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2006 e 2007 e parcialmente às exigidas com relação aos períodos mensais de 2008, nos termos retro examinados.

4 - Da incidência de Juros sobre a Multa de Ofício.

Por fim, impõe-se examinar o argumento da recorrente no que concerne à ilegalidade da incidência de juros de mora à taxa de juros Selic sobre a multa.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculado à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa SELIC quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define 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.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:

JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar esta alegação.

CONCLUSÃO

Processo nº 10467.720529/2011-81
Acórdão n.º **1302-002.548**

S1-C3T2
Fl. 1.594

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar integralmente as exigências relativas aos anos-calendário 2006 e 2007 e parcialmente as exigências relativas ao ano-calendário 2008, mantendo-se apenas parcialmente, quanto a este período, as glosas de compensação de prejuízos e de bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL, e as exigências de multa isolada de IRPJ e CSLL sobre as estimativas mensais, nos termos proferidos neste voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Apesar do fundamentado voto do Relator, entendo que a amortização da despesa com o ágio realizada pelo sujeito passivo, nos anos-calendários de 2006 a 2008, não pode ser acatada.

Inicialmente, cabe verificar o teor dos arts. 385 e 386 do RIR/1999, que disciplinam a amortização da despesa realizada pelo sujeito passivo:

"Art.385.O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§1º valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

I-valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II-valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III-fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

Art.386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I-deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, 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 o inciso III do §2º do artigo anterior, 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 o inciso II do §2º do artigo anterior, 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;

IV-deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1ºO 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2ºSe 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I-o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

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

§3ºO valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I-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;

II-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.

§4ºNa hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5ºO 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I-o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11)." (Destacou-se)

Como reconhecido em diversos momentos nos autos, a criação e capitalização das pessoas jurídicas PBPART SE 1 e PBPART SE 2 teve por objetivo a aquisição da participação societária na Recorrente, então denominada Sociedade Anônima de Eletrificação da Paraíba (SAELPA).

Fica evidente, desde logo, portanto, que a decisão de adquirir a referida participação societária e a expectativa sobre a rentabilidade futura da SAELPA jamais foram da PBPART SE 2, mas daqueles que realizaram a sua criação e capitalização.

Como se lê no Recurso Voluntário, a aquisição da Recorrente foi decisão do grupo ENERGISA, contando, ainda, com investimento da ALLIANT, por meio da aquisição de ações da PBPART SE 1.

Destaco trechos do próprio Recurso Voluntário, no qual tal fato fica evidente:

"29. O GRUPO ENERGISA, então, interessado em participar dos leilões públicos para aquisição de ações de empresas de distribuição de energia elétrica, buscou adotar uma estrutura eficiente para atingir o seu objetivo, que era sair vencedor em tais leilões. Tal estrutura também teria como objetivo permitir a obtenção de recursos de terceiros, seja por meio da admissão de novos sócios/investidores, seja pela obtenção de financiamentos.

30. Assim, em 30.10.2000, foram criadas as empresas PBPART SE 1 e PBPART SE 2, conforme contratos de constituição (docs. 4 e 5 da impugnação), as quais tinham por objetivo justamente a atuação na indústria de energia elétrica, passando a estrutura do GRUPO ENERGISA a ser a seguinte:

(...)

34. Nesse momento, a ALLIANT adquiriu ações da PBPART SE 1, mediante aumento de capital, no valor de aproximadamente R\$ 78 milhões, recursos esses que, em conjunto com aportes realizados pelo GRUPO ENERGISA, foram utilizados para o pagamento do preço do leilão.

35. Após a aquisição dessas ações, o GRUPO ENERGISA, por meio da PBPART SE 2 passou a gerir a Recorrente, tendo como objetivo a manutenção desse investimento, conforme estrutura abaixo:"

Neste contexto, a PBPART SE 2 era mero instrumento de realização da transação.

Jamais a PBPART SE 2 foi a investidora, aquela que, efetivamente, acreditou na mais-valia do investimento, que realizou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e que desembolsou, de fato, os recursos necessários à aquisição.

Tal fato foi destacado pela autoridade fiscal, no Relatório Fiscal de fls. 41 a 82:

"24. Ainda, tendo em vista a anormalidade da operação e evidente estranheza causada pelo fato de uma empresa com um mês de existência e R\$ 1.000,00 de capital ter conseguido comprar uma distribuidora de energia elétrica para um estado da federação pelo preço de R\$ 362.980.971,09, para ser paga em 3 (três) parcelas; solicitamos outros documentos comprobatórios da origem dos recursos utilizados pela PBPART-SE 2 nos pagamentos das parcelas, através dos Termos de Intimação Fiscal 008 e 010.

(...)

25. O quadro abaixo resume as origens dos recursos utilizados nesses pagamentos:

Origem dos Recursos	Valor Pago (R\$)	%	Lançamento Contábil (Origem dos Recursos)
ENERGIPE	328.434.156,75	85,33	Adiantamento futuro aumento capital
SAELPA	24.277.539,38	6,31	Empréstimo coligada/controladora
CFLCL	21.530.629,41	5,59	Empréstimo coligada/controladora
PBPART	10.011.810,00	2,60	Amortização de Empréstimo
CELB	641.552,80	0,17	Empréstimo coligada/controladora

26. Ou seja, mais de 85% dos recursos utilizados no pagamento da aquisição da SAELPA teve origem na ENERGIPE, sendo tais recursos disponibilizados pela ENERGISA S/A à título de futuro aumento de capital.

(...)

28. Assim é que, as análises dos comprovantes dos pagamentos juntamente com outras informações obtidas (inclusive nas notas explicativas às demonstrações financeiras - DFP publicadas no sítio da CVM, na internet), demonstram que os pagamentos e transferências bancárias para a quitação da aquisição da SAELPA foram efetuados através de contas mantidas em agências bancárias localizadas no município de CATAGUASES, com recursos das empresas do GRUPO ENERGISA, preponderantemente disponibilizados pela ENERGISA S/A, através de "adiantamentos para futuro aumento de capital", inicialmente para sua controlada ENERGIPE, que, por sua vez, repassava tais recursos à PBPART-SE 1 e PBPART-SE 2, também através de "adiantamentos para futuro aumento de capital".

29. Outrossim, é importante registrar que, até mesmo as garantias para a aquisição da SAELPA não foram prestadas pela sua adquirente formal (a PBPART-SE 2), mas sim pela empresa CFLCL (do GRUPO ENERGISA que à época detinha o controle acionário da ENERGISA S/A. e que, posteriormente foi incorporada por essa), através da caução de 14.854.300 (quatorze milhões, oitocentos e cinqüenta e quatro mil e trezentas) ações ordinárias da ENERGISA S.A. "

Assim, o fato de a Recorrente incorporar a PBPART SE 2 jamais se amolda à previsão legal para a amortização do ágio pago na sua aquisição, posto que ausente em tal operação as investidoras, que são as destinatárias da norma legal.

Mais uma vez, é o próprio Recorrente quem deixa claro o quão distante a operação em pauta está da hipótese legal:

"39. Em resumo, o que se verificou foi que o GRUPO ENERGISA em um primeiro momento decidiu investir na aquisição de ações da Recorrente, tendo, para tanto, criado sociedades de propósito específico, que tiveram duração de mais de 6 anos. Posteriormente, quando as razões econômicas para a manutenção dessa estrutura não mais existiam, bem como a legislação impôs a necessidade de desverticalização das atividades desenvolvidas pelo GRUPO ENERGISA, houve a incorporação das sociedades de propósito específico."
(Destacou-se)

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A amortização operada pela Recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada.

A operação, portanto, não passa sequer na primeira verificação necessária para referendar a amortização do ágio, de modo que, tal fato, por si só, respalda a manutenção da exigência fiscal.

Caso analisemos a amortização do ágio sob a ótica de despesa, podemos concluir que, *in casu*, houve a odiosa construção artificial do suporte fático de modo a conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

Tal fato já se evidencia pela artificialidade da empresa PBPART SE 2. Criada, abaixo de uma outra pessoa jurídica também criada apenas para a aquisição de investimentos (PBPART SE 1).

O TVF descreve deste modo a artificialidade da operação:

*"49. Do exposto, demonstra-se que a seqüência de "reestruturações societárias" procedida deságua na transferência para a **ENERGISA PARAÍBA** do ágio com que o **GRUPO ENERGISA** adquiriu o seu investimento nela, sem que, com isso, desaparecesse qualquer empresa do **GRUPO**, ou mesmo a empresa investida, ou o investimento; isso posto, engendrando-se o artifício jurídico de se utilizar de uma empresa de propósito específico (a PBPART-SE 2) que entra no processo apenas para a formalização da aquisição, registro do ágio e posterior incorporação pela investida.*

*50. Ou seja, ao final do enredo, não houve qualquer modificação na estrutura societária do **GRUPO ENERGISA** (tudo está como era antes); apenas que a empresa adquirida - **ENERGISA PARAÍBA** "restou" com o seu Ativo e Patrimônio Líquido majorados do valor do saldo do ágio pago pelo **GRUPO** na sua aquisição; passando a deduzir (indevidamente) dos seus resultados tributáveis do IRPJ e CSLL a despesa de amortização de ágio."*

Fica patente a utilização de empresa sem nenhuma substância, com o propósito deliberado de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.

É sabido que a utilização do teste do "*propósito comercial*" (importado do direito estadunidense, pelo qual não devem produzir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção da economia do tributo) ou a rejeição à ausência de motivação extratributária enfrentam fortes críticas por parte de doutrinadores e Conselheiros deste CARF.

De fato, a utilização de tais elementos deve ser realizada com extrema cautela, já que, no meu entender, o que deve ser combatido não é o planejamento tributário empreendido por meio de operação realizada sem propósito comercial ou sem motivação extratributária (o que pode ser plenamente lícito, vide o prosaico exemplo da escolha de um casal entre apresentar a declaração de rendimentos em conjunto ou em separado), mas aquele realizado por meio da dissociação entre a vontade expressa formalmente nos atos praticados e a real motivação para a sua prática.

Ricardo Lobo Torres (Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013) faz importante síntese acerca dos parâmetros de aproximação que podem ser utilizados nos casos de planejamento tributário:

"O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defende a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amílcar de Araújo Falcão representou moderadamente essa orientação.

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja 'abuso de direito'. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos.

(...)

O combate ao abuso do direito consiste, sobretudo, na busca de superação do posicionamento formalista e conceptualista, com o cuidado para não cair no exagero oposto do substancialismo, do historicismo ou do causalismo economicista.

No direito tributário vive-se, a partir dos anos 1990, na incessante procura do equilíbrio entre forma e substância, que só poderá ser obtido evitando-se o abuso das formas ('Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten Formen' dos alemães)."

Da mesma obra, extrai-se ainda a seguinte passagem atribuída ao tributarista italiano Victor Uckman:

"Enquanto no direito privado a 'rationale' da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda."

O que deve ser combatido, portanto, é o uso da liberdade negocial própria das pessoas jurídicas, para construir situações artificiais apenas e tão-somente visando à economia tributária, posto que contrária à boa-fé característica da moderna interpretação do Direito.

O fato é que, independentemente de a opção pela aquisição por meio da utilização da "empresa-veículo" ser uma opção válida do Grupo ENERGISA, sob a ótica

econômica e empresarial, não pode, como já dito, ser utilizada como subterfúgio para conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

O atendimento a requisitos legais nos ramos civil e empresarial não tem repercussão na esfera tributária.

As supostas razões extrafiscais da Recorrente (que, inclusive, foram detalhadamente refutadas pela autoridade fiscal) não se sustentam frente ao desfecho da operação, que foi a incorporação da PBPART SE 2 pela Energisa (com a contestada amortização do ágio), distante do efetivo negócio ocorrido, a aquisição da Energisa pelo Grupo ENERGISA e pela ALLIANT.

Jamais há como se reconhecer, portanto, que a despesa de amortização do ágio criado em tais circunstâncias é usual, normal e necessária à atividade da Recorrente, de modo a ser admitida como redutora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por mais essa razão, portanto, deve ser negado provimento ao Recurso quanto à amortização do ágio e mantido o lançamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo