



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

Processo nº 10467.720529/2011-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.238 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 11 de junho de 2013
Assunto SOBRESTAMENTO
Recorrente ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Presidente

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros presentes Alberto Pinto Souza Junior, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Eduardo de Andrade.

Relatório

Contra a contribuinte foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, referente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, no valor total de R\$ 63.035.616,68, incluídos juros de mora e multas de ofício proporcional e isolada.

Foram registradas as seguintes infrações, referente ao IRPJ e à CSLL:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO" (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008);

002 - SALDO INSUFICIENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL" (ano-calendário de 2008);

003 - MULTA OU JUROS ISOLADOS. MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA" (anos- calendário de 2006, 2007 e 2008);

Segundo se extrai do Relatório Fiscal de fls. vale transcrever as seguintes passagens:

“Nos anos calendário objeto das análises desta fiscalização (2006 a 2008), a empresa registrou em sua contabilidade, em conta de despesa operacional (Despesa de Amortização de Ágio – código 5.01.02.06.01.01) valores que reduziram os seus resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL, nos seguintes totais:

Ano	Conta	Valor Contab. (R\$)
2006	5.01.02.06.01.01 - Amortização de Ágio	1.334.523,56
2007	5.01.02.06.01.01 - Amortização de Ágio	16.014.282,71
2008	5.01.02.06.01.01 - Amortização de Ágio	13.232.140,32

Tais despesas, salvo exceções de situação especial prevista em lei, não são dedutíveis do IRPJ e da CSLL, portanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do Lucro real e da base de cálculo da CSLL; o que não foi feito pela fiscalizada.

.....

Em 24/09/2010 a empresa apresentou sua resposta ao nosso Termo de Intimação Fiscal 002, fazendo acompanhar, por cópia xerográfica, os seguintes documentos:

- Ata de Assembléia Geral Extraordinária da SAELPA - Sociedade Anônima de Eletrificação da Paraíba (“SAELPA”) realizada em 28/12/2006;*
- Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação firmado entre a SAELPA e PBPART-SE 2, datado de 19/12/2006;*
- Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido da PBPART-SE 2, datado de 07/12/2006;*
- Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL nº 759, de 12/12/2006;*
- Planilha de amortização do ágio conforme Resolução ANEEL nº 759/2000.*

Posteriormente, em atendimento ao **Termo de Intimação Fiscal 003**, apresentou outros elementos/documentos referentes ao fato, a saber:

- Livro Diário e Razão – dezembro/2006;*
- Livro de Apuração do Lucro Real e Demonstração da CSLL – dezembro/2006;*

c) *Cópia do contrato de compra e venda de ações ordinárias e preferenciais representativas do controle acionário da SAELPA, de propriedade do Estado da Paraíba, para a empresa PBPART-SE 2, datada de 05/12/2000;*

d) *Cópia do Contrato Social e alterações da empresa PBPART-SE 2, incorporada pela SAELPA em 12/2006*

Vemos então que a fiscalizada tenta justificar a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio contabilizadas, através do disposto no artigo 386 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1.999 (RIR/99), sendo a sua amortização efetuada pelo período remanescente de exploração da concessão de distribuição de energia elétrica, em 300 parcelas mensais, segundo uma projeção de rentabilidade futura prevista em Resolução expedida pela ANEEL.

Tais despesas têm origem na amortização de “ágio de si mesma”, mediante a formalização da incorporação, em **28/12/2006**, da sua controladora, a empresa PBPART-SE 2 LTDA - sociedade de propósito específico de CNPJ 04.122.656/0001-38.

A PBPART-SE 2 foi a empresa que formalmente adquiriu o investimento na SAELPA através do leilão público levado a efeito em 30/11/2000; sendo que, trata-se de empresa de propósito específico constituída um mês antes desse leilão, com capital social de **R\$ 1.000,00**, tendo como sócia majoritária outra empresa de propósito específico chamada PBPART-SE 1, constituída também em 31/10/2000, controlada pela ENERGIS S/A.

Posteriormente, a SAELPA, ao formalizar a incorporação da PBPART-SE 2, passou a registrar no seu ativo permanente, conta que poderia se chamar “ágio de si mesma”, submetida à amortização, que entendeu ser possível considerar essa amortização como despesa dedutível do IRPJ e da CSLL, com base no que preceitua o artigo 386 do RIR/99.

Em 16/12/2010 intimamos a fiscalizada a apresentar os documentos comprobatórios da aquisição do controle acionário da SAELPA pela PBPART-SE 2, inclusive os comprovantes dos pagamentos efetuados.

Em atendimento à intimação supra a empresa apresentou os seguintes elementos:

a) *Comprovantes dos pagamentos efetuados ao Governo do Estado da Paraíba, pela compra do controle acionário da SAELPA;*

b) *Contrato Social e Alterações da empresa PBPART-SE 1.*

22. Nas análises dos documentos de pagamento das parcelas referente à compra da SAELPA pela PBPART-SE 2, não foi possível identificar a titularidade e localização (agência de origem) de algumas contas bancárias, o que ensejou a lavratura do Termo de Intimação 006, quando a fiscalizada também foi intimada a informar e identificar os lançamentos contábeis efetuado nas empresas responsáveis pelos pagamentos.

23. A resposta apresentada em 07/01/2011 referente ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal 004, não contempla a explicação da origem do pagamento da primeira parcela da compra da SAELPA, correspondente à 40% do preço final, pago na data da liquidação do leilão de compra; por isso, re-intimamos a empresa a apresentar tais elementos através do Termo de Intimação 007.

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 recursos	valor pago (R\$)	%	Lançamento Contábil
ENERGIPE	328.434.156,75	85,33	Adiant. 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 Empréstimo

CELB 641.552,80 0,17 Empréstimo Coligada/Controladora
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.

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”.

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 ações ordinárias da ENERGISA S.A.

Enfim, após as análises dos fatos e documentos apresentados, passamos a expor o entendimento desta fiscalização a respeito da “reestruturação societária” acima, que culminou na consideração (indevida) das despesas de amortização do ágio como dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

1.1.1. EMPRESAS PERSONAGENS DAS “REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS

A) EMPRESA INVESTIDORA:

- ENERGISA S/A – Holding não Operacional do GRUPO ENERGISA

a) A ENERGISA S/A é uma sociedade anônima de capital aberto, constituída em agosto de 1995, com sede na cidade de CATAGUASES – MG.

b) Através da utilização de “Empresas de Propósito Específico” (também chamadas de “Empresas Veículo”), constituídas com capital social de R\$ 1.000,00, engendrou-se a reorganização societária do GRUPO, que culminou com a dedutibilidade (indevida) das despesas de amortização do ágio decorrentes da aquisição da SAELPA, pela própria SAELPA.

B) EMPRESA INVESTIDA e INCORPORADORA – objeto desta fiscalização- SAELPA – atual ENERGISA PARAÍBA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

a) A SAELPA, empresa fiscalizada, é uma sociedade anônima de capital aberto, constituída em outubro de 1966, com sede na cidade de João Pessoa - PB, com capital subscrito, em 31/12/1999, de R\$ 181.401.058,06, representado por 619.889.939 ações ordinárias, 111.170.274 ações preferenciais classe "A" e 147.076 ações preferenciais classe "B", todas nominativas sem valor nominal.

b) Foi adquirida pelo GRUPO ENERGISA em leilão de privatização, com ágio; cuja aquisição foi garantida pela caução das cotas da sua holding não operacional ENERGISA S/A, em garantia ao contrato de compra e venda de ações, tendo se utilizado de empresa veículo, constituída pelo GRUPO a apenas 1 mês do leilão, com propósito específico de posteriormente ser incorporada pela própria SAELPA de forma a deduzir (indevidamente) do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização do ágio na aquisição.

C) EMPRESA VEÍCULO e INCORPORADA - PBPART-SE 2 LTDA “Sociedade de Propósito Específico”

a) A PBPART-SE 2 é uma companhia de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, constituída em 31/10/2000, com objeto social, dentre outras atividades, a atuação na indústria de energia elétrica para diferentes aplicações, com sede na cidade

do Rio de Janeiro - RJ, de capital subscrito e realizado de **R\$ 1.000,00 (mil reais)**; controlada pela **ENERGISA S/A** através da sua controlada **ENERGIPE**.

b) Em 08/11/2000, através da primeira alteração contratual, teve o seu controle acionário transferido para a PBPART-SE 1 LTDA. - empresa controlada diretamente pela **ENERGIPE**. A PBPART-SE 1 tratou-se de empresa de propósitos específicos, constituída na mesma data da PBPART-SE 2 (em 31/10/2000), com capital social de R\$ 1.000,00.

c) Foi incorporada pela **SAELPA** em dezembro de 2006, com o propósito de tornar dedutível do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização do ágio pago no leilão de privatização da **SAELPA**.

1.1.2. ENREDO DAS REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS:

Com vistas a permitir uma compreensão das “reorganizações societárias” procedidas pelo **GRUPO ENERGISA**, que possibilitaram a utilização (indevida) das deduções das despesas de amortização de ágio na apuração do IRPJ e CSLL, narramos a seguir, um resumo dessas operações, em **ordem cronológica dos fatos**, tendo como marco inicial o ano de 1997, quando o grupo iniciou o processo de aquisições de novas distribuidoras de energia através de leilões de privatização, com pagamento de expressivos ágios, posteriormente revertidos para a própria empresa investida, através do artifício jurídico de criação de empresas veículos para formalizar a aquisição e posteriormente ser incorporada pelas próprias investidas.

Realçamos que nossas análises serão restritas às principais reestruturações societárias do **GRUPO ENERGISA**; as que envolvem a aquisição da **SAELPA**, incluindo também a aquisição da **ENERGIPE** e **CELB**, adquiridas no final de 1997 e 1999, através da mesma sistemática adotada para a **SAELPA**; ou seja, com a prévia criação de empresa de propósito específico na aquisição do empreendimento, com o único objetivo de posteriormente ser incorporada pela própria investida, para permitir a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio pago na aquisição.

1.1.2.1. Estrutura até 1996

Até o ano de 1996, o **GRUPO ENERGISA** (Antigo Sistema Leopoldina-Cataguazes) tinha como principal empresa operacional, a **CFLCL** (Companhia Força e Luz Cataguazes Leopoldinense).

1.1.2.2. Estrutura em 1997

Em 1997, adquiriu a SIDEPAR, cuja denominação social foi alterada no ano seguinte para **ENERGISA S/A** - atual controladora de todas as empresas do **GRUPO ENERGISA**.

Ao final de 1997, adquiriu a **ENERGIPE** com pagamento de ágio no valor de R\$ 504.460 mil.

No entanto, com o objetivo de obter o benefício fiscal de amortização do ágio pago na aquisição, sem que houvesse interesse na extinção das empresas envolvidas (controladora e controlada), o **GRUPO ENERGISA** utilizou-se do seguinte artifício jurídico:

a) Constituição da empresa de propósito específico (empresa veículo) **CATLEO**, em 06/10/1997, com capital social de R\$ 10.000,00;

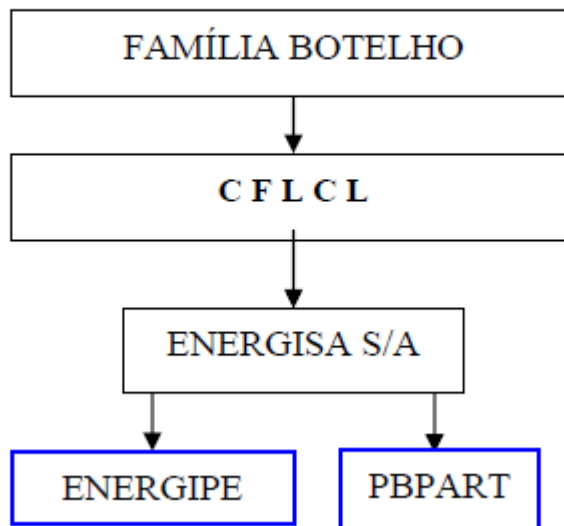
b) Aquisição de 86,42% do capital social da **ENERGIPE**, formalizada através da **CATLEO**, em 03/12/1997, com pagamento de ágio no valor de **R\$ 504.460 mil**;

c) Incorporação da **CATLEO** pela **ENERGIPE** (incorporação reversa), em 27/05/1998, passando a **ENERGIPE** a deduzir as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da **ENERGIPE**;

d) Inclusive, a incorporação da **CATLEO** pela **ENERGIPE** ocorreu sem a autorização prévia da ANEEL, tendo esta sido autuada e obrigada a cumprir as exigências estabelecidas pela ANEEL através da Resolução 48/2000.

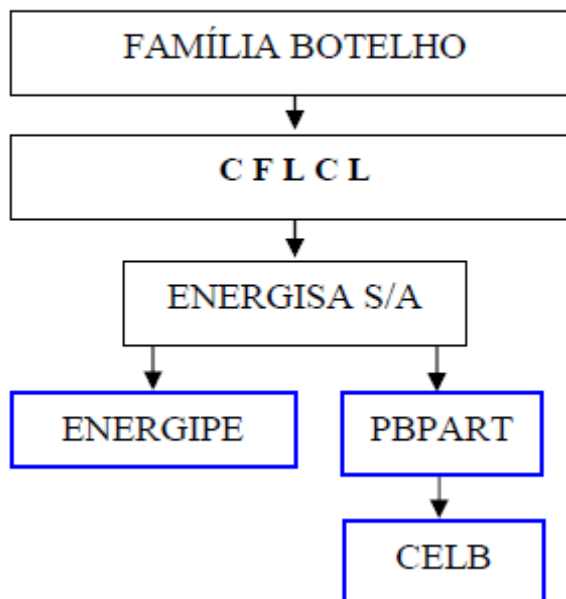
1.1.2.3- Estrutura em 1998

Ao final de 1998, o **GRUPO ENERGISA** apresentava a seguinte estrutura societária:

⇒ **Estrutura em 31/12/1998****1.1.2.4- Estrutura em 1999**

Em dezembro de 1999 o **GRUPO ENERGISA** adquiriu a CELB (Atual **ENERGISA BORBOREMA**), seguindo idênticos “passos” utilizados na aquisição da **ENERGIPE**, a saber:

- a) Constituição da empresa de propósito específico (empresa veículo) PBPART, em 11/11/1998, com capital social de R\$ 1.000,00;
 - b) Aquisição de 75,26% do capital social total da **CELB**, através da PBPART, em 30/11/1999, com pagamento de ágio no valor de **R\$ 76.709 mil**;
 - c) Incorporação da PBPART pela **CELB**, em 28/12/2006, cujo evento societário fez com que as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da **CELB** passassem a ser aproveitadas pela própria empresa adquirida.
- 31/12/1999

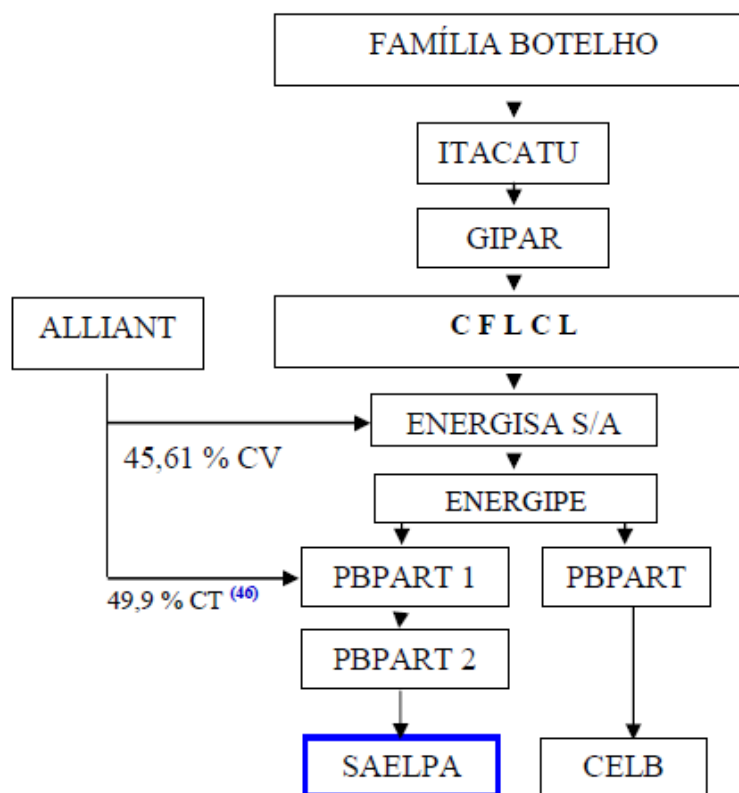
⇒ Estrutura em 31/12/1999**1.1.2.5- Estrutura em 2000**

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**.

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:

- 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;
- 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**;
- 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 adquirida, como despesas dedutível do IRPJ e CSLL.

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.

⇒ Estrutura em 31/12/2000

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

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 **ENERGEIPE** a deter o controle acionário das empresas.

Em evento subsequente, em 30/12/2006, a **ENERGEIPE** 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.

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.

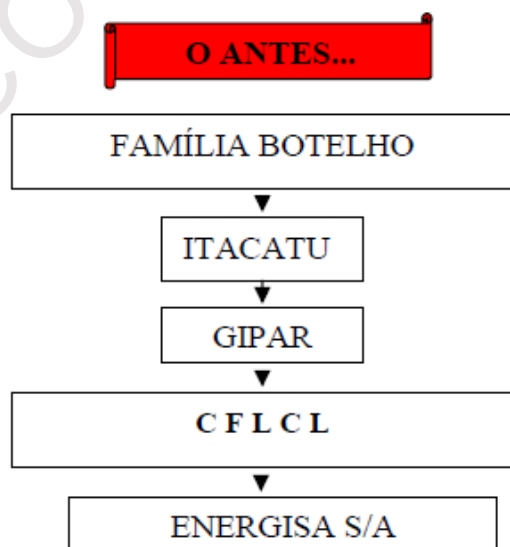
Assim procedendo, o **GRUPO ENERGISA** alcança o objetivo inicialmente previsto de obter o benefício fiscal previsto no artigo art. 386 do RIR/99, passando a reduzir (indevidamente) a sua carga fiscal do IRPJ e CSLL dos exercícios futuros com as despesas de amortização do ágio.

Do exposto, demonstra-se que a sequência 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

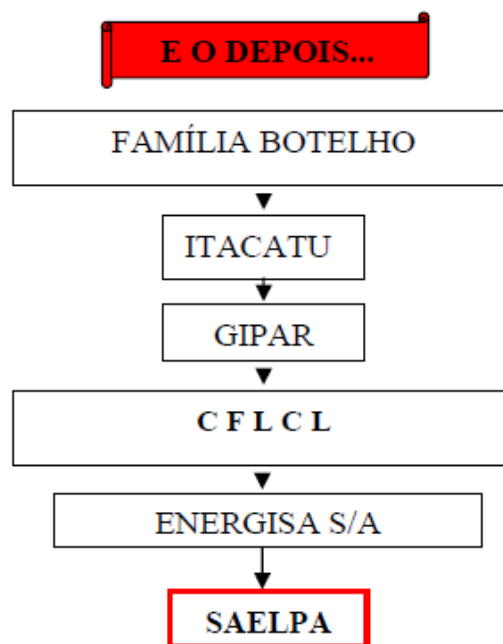
específico (a PBPART-SE 2) que entra no processo apenas para a formalização da aquisição, registro do ágio e posterior incorporação pela investida.

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.

ESTRUTURA EM 31/12/1999



ESTRUTURA EM 31/12/2006



Portanto, inclusive aqui, podemos reafirmar que nenhum outro motivo, além do benefício indevido da dedutibilidade das despesas de amortização do ágio, justifica a criação e posterior incorporação da empresa de propósito específico PBPART-SE 2.

Assim, procedendo a uma série “reestruturações societárias” que, de fato, não passou de atos formais desprovidos de racionalidade econômica, a **ENERGISA S/A** conseguiu não só permanecer com os seus investimentos na **ENERGISA PARAÍBA**, como também constituir, na contabilidade da **ENERGISA PARAÍBA**, uma conta de ativo permanente em valor igual ao ágio com que adquiriram o seu controle acionário, de forma a poder amortizar esse ativo, no prazo de sua concessão para distribuição de energia elétrica, fabricando assim uma extraordinária despesa a deduzir do lucro tributável.

1.1.5. DA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Sob a ótica doutrinária, a reorganização societária promovida pelo **GRUPO ENERGISA** na aquisição da **SAELPA** nos remete à antiga discussão entre evasão fiscal e elisão fiscal (planejamento tributário); tema brilhantemente explorado na obra do Professor Marco Aurélio Greco, donde nos referenciamos para analisar de alguns dos seus aspectos.

De todo o exposto, temos que, nos anos calendário objeto desta fiscalização (2006, 2007 e 2008), a fiscalizada deixou de adicionar, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as **DESPESAS INDEDUTÍVEIS** de amortização de ágio lançadas

na sua contabilidade em conta de despesa operacional (Despesa de Amortização de Ágio – código 5.01.02.06.01.01).....”

Intimada a contribuinte apresentou impugnação, por meio da qual aduz, em síntese, depois de defender a sua tempestividade e de relatar os fatos:

- Suposta indedutibilidade de despesas de amortização de ágio

- a fiscalização partiu de uma premissa equivocada, a de que as despesas com amortização do ágio são indevidas.

- que as operações realizadas em nada afetam a apuração do ágio em questão (passa a descrever todos os passos vinculados à aquisição com ágio, em leilão público, de suas ações pela PBPART SE 2 e, posteriormente, a incorporação desta pela contribuinte autuada, mais de sete anos após a aquisição);

- Aplicabilidade do art. 386 do RIR/99

- conforme reconhecido pela própria fiscalização, o art. 386 do RIR/99, com base legal nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, prevê que, considerando a fundamentação econômica do ágio pago na aquisição de investimentos em outras empresas, pode ser reconhecida a dedutibilidade da despesa de amortização deste ágio, num prazo não inferior a 60 meses, nos casos de extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão de sociedades;

- a partir da análise conjunta do art. 386 com o art. 385 do RIR/99, é possível constatar que este último impõe o desdobramento do custo de aquisição de investimentos em sociedade controlada ou coligada sobre cuja administração a investidora tenha influência ou em que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, avaliado pelo método do patrimônio líquido. Deve ainda estar indicado, no lançamento do ágio ou deságio, o seu fundamento econômico;

- a depender de sua fundamentação, o ágio registrado na aquisição de investimentos deve ser amortizado em contrapartida de conta de resultado do exercício segundo diferentes critérios.

- consoante disposição expressa do art. 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, tais regras também são aplicáveis no caso de a empresa incorporada, fusionada ou cindida ser aquela que detinha a participação societária. Na hipótese de absorção do patrimônio da investidora pela investida, o ágio inicialmente registrado contabilmente por aquela primeira (investidora) é transferido, por sucessão, para esta última (investida). Nesse caso, a investida passa 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. No caso, todos os requisitos para a aplicação dos arts. 385 e 386 do RIR/99 estão presentes;

- há a necessidade de absorção do patrimônio da empresa investidora pela investida, o que se verificou no presente caso, já que, em razão dessa incorporação, passou a pertencer à ENERGISA PARAÍBA todos os bens, direitos e obrigações da PBPART SE 2, devidamente relacionados em laudo de avaliação contábil;

- sem qualquer comprovação legal ou fática concreta, a fiscalização alega que o GRUPO ENERGISA teria praticado uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica, com o artifício da criação de empresa efêmera, para mais adiante ser incorporada pela sua

controlada, a fim de produzir a despesa dedutível. A PBPART SE 2 não era e não foi efêmera e possuía claros propósitos negociais. Além do que a sua incorporação pela ENERGISA PARAÍBA decorreu de fatos diversos da intenção de aproveitamento do benefício fiscal;

Fundamento econômico da operação

- nas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras publicadas pelas empresas envolvidas, referentes aos períodos dos atos praticados e seguintes, não há qualquer referência a que as operações realizadas fizessem parte de uma reestruturação societária do GRUPO ENERGISA. Ou melhor, em toda a documentação apresentada não há qualquer evidência de que a PBPART SE 2 foi constituída com o propósito específico de adquirir ações da ENERGISA PARAÍBA e, posteriormente, ser incorporada por essa empresa, para assim aproveitar a dedutibilidade do ágio gerado;

Razões econômicas para a aquisição da participação na ENERGISA PARAÍBA pela PBPART SE 2

- a PBPART SE 2 não foi constituída como uma empresa veículo, mas como uma empresa de propósito específico, sendo certo que a fiscalização comete impropriedade ao buscar caracterizar as empresas de propósito específico como empresas veículo, a fim de lhe conferir carga pejorativa. Tais empresas são sociedades constituídas dentro de um modelo de organização empresarial, para realização de um objetivo específico. A sua estrutura tem como vantagem isolar o risco financeiro da atividade a ser desenvolvida, 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. Não há qualquer ilicitude na sua constituição;

- não há qualquer problema em ser irrisório ao capital social inicial da PBPART SE 2 (também a PBPART SE 1), já que seria subscrito e integralizado na medida em que fosse vencedora do leilão público e fosse definida a forma de capitalização da referida empresa para fins de pagamento do preço das ações adquiridas. Não há dúvida de que a PBPART SE 2 não teve existência efêmera. A PBPART SE 1 e a PBPART SE 2 tiveram mais de seis anos de existência, sendo que a sua extinção não decorreu de motivações fiscais, mas foram efetivadas num contexto de reorganização societária mais ampla. Ademais, a cláusula 8ª do contrato estabelecido entre a ENERGIPE e a ALLIANT (31/01/2000), que regulou o investimento realizado na PBPART SE 1, previu que o prazo de duração inicial seria de cinquenta anos;

Razões econômicas para a incorporação da PBPART SE 2 pela ENERGISA PARAÍBA

- em 15/03/2004, foi editada a Lei n.º 10.848, de 2004 (conversão da MP n.º 144, de 2003), que promoveu uma significativa alteração no § 5º do art. 4º da Lei n.º 9.074, de 1995. 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. Então a partir de 2004, se iniciou um processo de reestruturação societária que decorreu exclusivamente da imposição legal, conforme previsto pela Lei nº 10.864, de 2004, a fiscalização, de forma equivocada, interpretou que a reestruturação societária do GRUPO ENERGISA não estaria vinculada à necessidade de desverticalização de suas atividades;

- o GRUPO ENERGISA não tinha a intenção de incorporar a PBPART SE 2 pela ENERGISA PARAÍBA, decorrendo essa operação de imposição legal imposta;

- a criação da PBPART SE 2 não teve qualquer vinculação com a imposição de desverticalização das atividades de distribuição de energia elétrica prevista nas Leis nºs 9.074, de 1995 e 10.864, de 2004. Assim, não há qualquer vinculação entre criação da PBPART SE 2 e o tema tratado nessas Leis;

Não caracterização de planejamento fiscal abusivo

- a fiscalização procurou caracterizar os atos praticados pela empresa como planejamento tributário abusivo. O fato de haver operações estruturadas em sequência, uso de sociedades, operações entre partes relacionadas e ágio de si mesma não impõe a presunção de que houve um planejamento fiscal e que este seria abusivo;

- as suas operações em sequência possuem claro propósito negocial e são absolutamente autônomas.

- o GRUPO ENERGISA constituiu a PBPART SE 1 e a PBPART SE 2 com o propósito específico de realizar o investimento na ENERGISA PARAÍBA, mediante a adoção de uma estrutura mais ágil no processo de participação em leilão público, bem como, permitir a obtenção de recursos de terceiros. É evidente, assim, que existiam claros propósitos negociais para a constituição dessa sociedade, que não tinha qualquer vinculação com o aproveitamento de benefício fiscal;

- considerando os desentendimentos existentes com a ALLIANT ENERGY (sua sócia), o GRUPO ENERGISA esclareceu à época para a ANEEL que a implementação da sua reestruturação societária para fins de cumprimento da referida imposição legal encontrava-se bastante dificultada pela referida disputa societária. Não havia qualquer falta de interesse do GRUPO ENERGISA em efetivar a operação de incorporação enquanto perdurasse a sua associação com a ALLIANT, como quis fazer crer a fiscalização, mas uma ausência de entendimento entre as partes acerca da reestruturação necessária;

- a existência do ágio em si mesmo pode configurar uma preocupação para a autoridade administrativa quando analisa o caso concreto, mas não configura uma presunção legal de irregularidade da operação realizada. E nem poderia configurar, na medida em que a amortização, por pessoa jurídica, de ágio gerado na aquisição de suas próprias ações não apenas tem substrato (significado econômico e lógico), mas também está em consonância com o que dispõem os princípios fundamentais de contabilidade e a própria legislação;

- no presente caso, não há qualquer razão para que a fiscalização afastasse a aplicação dos artigos 7º e 8º Lei n.º 9.532, de 1997, haja vista que tais dispositivos são válidos, vigentes e aplicáveis, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72;

Inexistência de compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores

- restando confirmado que a infração alegada simplesmente não ocorreu, não há que se falar em compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL decorrentes de tal fato;

- a suposta compensação indevida de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2008 se deu não apenas em decorrência da infração apontada no lançamento, mas, também, da infração glosa de despesas relativas aos anos-calendário de 2000 e 2001, que originaram o lançamento objeto do processo administrativo n.º 14751.000142/2005-10.

Impossibilidade de exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL - concomitância da multa isolada e da multa de ofício

- a multa em questão não merece prosperar, sob pena de cobrança de penalidade em duplicidade sobre uma mesma infração. É que já foi penalizada com a multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL devidos em relação às infrações anteriores (junta decisões do Conselho de Contribuintes).

- ao final, requer, a improcedência do lançamento e da multa isolada. Subsidiariamente, requer seja sobrestado o julgamento da infração até a decisão definitiva a ser proferida no processo n.º 14751.000142/2005-10, bem como da infração 3 até as decisões definitivas a serem proferidas nos processos n.ºs 14751.002674/2008-26 e 14751.002618/2009-72, e que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no art. 161 do CTN.

A 4ª Turma da DRJ/REC através do acórdão 11-36.570 de 09 de abril de 2012, manteve a autuação integralmente, alegando basicamente o seguinte:

- em processo administrativo diverso, as pessoas jurídicas que arremataram, em leilão público, as ações de uma companhia estadual de energia elétrica criaram, logo após a sua aquisição, uma outra pessoa jurídica, para a qual transferiram os papéis adquiridos, com a única finalidade de promover a sua posterior incorporação pela própria empresa adquirida, de modo a permitir a amortização do que fora pago a título de ágio quando de sua aquisição – o conhecido “ágio de si mesma”.

- na oportunidade, vimos que, à vista do que disciplinado nos arts. 385 e 386 do RIR/99, restava estreme de dúvidas que apenas a investidora ou a investida – não uma terceira pessoa jurídica criada com esta finalidade, podiam beneficiar-se da amortização do ágio pago na aquisição, quando da incorporação, fusão ou cisão de ambas, pois somente em relação a elas perfaziam-se as condições em tais dispositivos legais estabelecidas para a fruição do benefício. Além do pagamento do ágio, o investimento deveria ser direto entre a investidora e a investida, sem a interposição de terceira pessoa.

- aqui, o procedimento foi mais bem elaborado – mas não menos ilícito. Não houve, como naquele outro processo, a transferência das ações adquiridas a nenhuma pessoa jurídica surgida após o leilão, a interpor-se entre a investida e a investidora. A arrematante do leilão público já havia sido criada um mês antes de sua aquisição, mas sem absolutamente nenhum propósito negocial, senão o de permitir a amortização do ágio pago na aquisição das ações da empresa estadual de energia elétrica.

- ao criar a PBPART SE 2 com a só finalidade de permitir a amortização do ágio pago na aquisição da SAELPA, o GRUPO ENERGISA agiu com claro abuso de direito, o negócio em tela é ilícito, segundo preconiza o art. 187 do Código Civil brasileiro.

- este é o entendimento que vem sendo adotado em sede do Contencioso Administrativo Federal. Junta jurisprudência.

- os ajustes efetuados nos saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL são mera consequência das glosas de despesas com ágio, de modo que, sendo estas aqui reputadas procedentes, também aquelas não de ser mantidas.

- afastar, no caso, a penalidade isolada equivaleria a afastar a aplicação da própria lei que a criou, o que a autoridade administrativa, como sabido, está impossibilitada de fazer.

- a respeito das decisões do atual CARF referidas na peça de defesa, sustentando a inaplicabilidade da penalidade isolada, além de não vincularem esta instância julgadora, não se apresentam como entendimento consolidado, já que outras adotam opinião diversa.

- em relação ao sobrestamento dos outros processos administrativos não há norma jurídica a exigir o encerramento do contencioso administrativo para que se possa julgar litígio que dependa do que for decidido noutro processo de igual natureza. O que não se pode fazer, até pela necessidade de evitar desarmonia entre decisões administrativas, é julgar a causa dependente sem o prévio julgamento, da causa autônoma.

- quanto ao juro de mora sobre a multa de ofício, pode-se constatar que o demonstrativo acostado aos autos foram estimados no momento do lançamento, só e tão somente sobre os valores dos tributos não recolhidos.

Intimado da decisão da DRJ em 14/06/2012 a interessada apresentou recurso voluntário, tempestivo, em 16/07/2012, alegando basicamente o seguinte:

- no presente caso, não houve o questionamento da efetiva existência do ágio pago na aquisição do investimento.

- a fiscalização buscou criar uma estória, com enredo e personagens, para sustentar que o GRUPO ENERGISA teria realizado uma série de operações estruturadas com o único objetivo de possibilitar uma situação contábil que lhe permitisse a dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio.

- a fiscalização, então, refez a apuração do IRPJ e da CSLL devidos nesses anos-calendário adicionando tais despesas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL e apurando o IRPJ e a CSLL que supostamente deixaram de ser recolhidos, exigindo-os acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

- em decorrência desta nova apuração do IRPJ e da CSLL, a primeira consequência verificada foi a suposta compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

- para fins de prejuízo fiscal, essa suposta compensação indevida no ano-calendário de 2008 foi agravada, ainda, em decorrência das infrações apuradas nos autos do processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, que resultou na lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL, para cobrança de débitos nos anos-calendário de 2000. e 2001 e, conseqüentemente, no recálculo do saldo acumulado de prejuízos fiscais.

- este auto pretende a tributação, pelo IRPJ do valor de R\$ 32.129.064,17 e pela CSLL do montante de R\$ 26.296.435,30, respectivamente, em razão da suposta utilização indevida de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL pela Recorrente no ano-calendário de 2008.

- outra infração decorrente da reapuração do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2006 a 2008, refere-se ao não pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa mensal, importando na exigência de multa isolada de 50% sobre essa diferença apurada

- restando claro que a Recorrente demonstrou que a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio não foi criada em razão de suposta reestruturação societária do GRUPO ENERGISA, mas sim de expressa previsão legal, instituída pelo legislador justamente para incentivar o processo de desestatização, exatamente como ocorrido no presente caso.

Processo nº 10467.720529/2011-81
Resolução nº **1302-000.238**

S1-C3T2
Fl. 15

- em relação à suposta compensação indevida, são mera consequência da glosa das despesas de amortização do ágio e, assim, estão vinculadas à confirmação ou não da referida infração, afastada infração principal, também deverá ser julgado improcedente o lançamento referente a essa infração.

- no que se refere à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, está equivocada, na medida em que, apesar de haver previsão legal para a imposição da multa em questão, o problema se verifica quando a multa isolada e a multa de ofício são aplicadas em conjunto, como neste caso, conforme jurisprudência pacífica deste Egrégio Conselho.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Conheço do recurso voluntário por tempestivo e preencher todos os requisitos do Decreto nº 70.235/72, porém constato uma prejudicial para sua análise.

A prejudicial aflora, porque discute-se neste processo o valor do prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, cuja apuração depende do julgamento do processo nº 14751.000142/2005-10, decorrente do Auto de Infração do IRPJ e CSLL, que irá definir o resultado tributável, essencial para o julgamento deste processo.

No Relatório Fiscal está perfeitamente demonstrado este fato, quando afirma o seguinte:

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

a. “Inicialmente registre-se que a divergência entre os valores apurados pela ora auditada e aqueles constantes nos sistemas da Receita Federal do Brasil decorre das glosas promovidas em procedimento fiscal precedente, que deu origem ao processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, referentes aos anos-calendários de 2000 e 2001...”;

.....

d. “Diante do exposto, uma vez esclarecidas as ocorrências apontadas, a ora Intimada vem, respeitosamente, requerer

.....

(ii) seja suspenso tal procedimento de homologação até o final julgamento do processo administrativo 14751.000142/2005-10”.

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.”

Ante o exposto, voto no sentido de baixar o processo a origem para aguardar o deslinde do processo 14751-000142/2005-10 e as decisões não se conflitam

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Processo nº 10467.720529/2011-81
Resolução nº **1302-000.238**

S1-C3T2
Fl. 17

CÓPIA