



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720073/2019-14
ACÓRDÃO	1302-007.221 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AES TIETE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação, e presente o pagamento antecipado, a confissão de débitos ou o levantamento de balanço ou balancete de suspensão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa de dedução das despesas de amortização do ágio prevista no art. 386 do RIR/1999 se a pessoa jurídica que pagou o ágio (investidora original) transferir o ágio para terceira pessoa jurídica, participando esta terceira da incorporação.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não

envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

ANTECIPAÇÃO MENSAL. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO. MULTA ISOLADA.

Verificada a falta/insuficiência de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CSLL. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS. APLICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS E CONCLUSÕES.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. CONDUTA ACATADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que o procedimento adotado pelo contribuinte, à época dos fatos geradores, era referendado pelas decisões do CARF, não se pode falar em dolo, e, conseqüentemente, em fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à amortização fiscal do ágio 1, vencido o Conselheiro Henrique Nímer Chamas, que votou por dar provimento ao recurso, quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à amortização fiscal do ágio 3; (iii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto ao reconhecimento da decadência do direito de se constituir os créditos tributários com fatos geradores em 31 de dezembro de 2013, e à redução da multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), vencido o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou pela manutenção da multa de ofício qualificada e pela rejeição da prejudicial de decadência; (iv) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigências da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Henrique Nímer Chamas, que votaram por dar provimento ao recurso, quanto a tal matéria; (v) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O conselheiro Henrique Nímer Chamas votou pelas conclusões do relator quanto à amortização fiscal do ágio 3.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nímer Chamas, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 14-108.141, de 24 de junho de 2020, por meio do qual a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada (fls. 31.002/31.072).

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 27.400/27.435) lavrados para a constituição de créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação a períodos de apuração contidos nos anos-calendários de 2013, 2014 e 2015.

Conforme informações contidas nos referidos documentos e planilhas anexa, bem como no Termo de Constatação de fls. 27.436/27.547, o lançamento tratado no presente processo e as operações que o motivaram são assim sintetizadas:

Contudo, o presente Termo de Constatação (assim como este Auto de Infração) refere-se exclusivamente ao lançamento de IRPJ e CSLL relativo a amortizações indevidas de ágio realizadas pela empresa **AES Tiete SA**, CNPJ 02.998.609/0001-27, que **foi incorporada em 31/12/2015 pelo contribuinte AES Tiete Energia SA**, passando esta última (AES Tiete Energia SA) a ser **responsável por sucessão** por todos os créditos tributários devidos pela incorporada AES Tiete SA, **nos termos do Art. 132 do Código Tributário Nacional - CTN**.

As amortizações de ágios realizadas pela AES Tiete SA, de que trata este auto de infração, foram realizadas nos anos-calendário 2013 a 2015 (antes da incorporação pela AES Tiete Energia SA), correspondendo somente aos ÁGIOS 1 e 3 descritos neste Termo. Os demais ágios são também descritos, tendo em vista afetar a operação como um todo, mas não são objeto de lançamento de ofício neste auto de infração.

[...]

a) Ágio 1: originado na aquisição inicial de ações da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete por uma empresa holding do Grupo AES, tendo a empresa adquirida passado a denominar-se AES Tiete SA. Este ágio foi indevidamente transferido para a contabilidade AES Tiete SA, com uso da empresa veículo AES Gás Empreendimentos Ltda, para que pudesse ser ilicitamente amortizado.

[...]

c) Ágio 3: ágio originado da compra de participações societárias da AES Tiete SA pela empresa holding AES Tiete Participações SA, com utilização de recursos oriundos do exterior, do Grupo AES. Novamente, a holding AES Tiete Participações SA não dispunha de capacidade econômica e nem autonomia operacional para realizar tal operação, sendo a real adquirente a empresa norte-americana AES Corp.

[...]

Segue, abaixo, a relação de operações identificadas pelo contribuinte (nas palavras da petição do contribuinte), e que serão objeto da análise detalhada realizada neste Termo de Verificação Fiscal:

a) Ágio 1 - AES Tiete Empreendimentos SA na Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete - R\$ 808.303.000,00;

b) Ágio 1 Reflexo - Reflexo da Tiete na AES Tiete Energia SA - R\$ 541.563.279,25;

[...]

e) Ágio 3 - AES Tiete Participacoes SA na Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete - R\$ 82.257.000,00;

f) Ágio 3 Reflexo - Reflexo da AES Tiete Participacoes SA na Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete - R\$ 36.755.157,36;

[...]

Obs: Os valores indicados no parágrafo anterior referem-se aos valores totais de cada ágio, conforme informado pelo contribuinte. Portanto, se referem aos valores totais dos ágios, e não aos valores amortizados nos anos sob análise. Os valores amortizados foram, na realidade, parcelas dos valores totais aqui informados pelo contribuinte.

Segundo esclarecimentos prestados pelo contribuinte, os valores informados como ágios "reflexo" são, na realidade, decorrentes do atendimento às normas da Comissão de Valores Mobiliários - CVM através da constituição de provisões exigidas por aquele órgão em situações de ágio oriundo de combinações de negócios. Estes ágios "reflexo", na realidade são efeitos de provisões, e não ágios efetivos. Como tais, estes valores devem figurar somente como adições ao lucro real, e nunca como despesas ou exclusões ao lucro real. Sendo assim, espera-se que os valores identificados como ágios "reflexo" não afetem a presente análise, e não tenham sido causa de reduções tributárias.

[...]

4.1. AÇÃO DE FISCALIZAÇÃO REALIZADA EM 2011

Cabe esclarecer que, durante o ano 2011, foi conduzida ação de fiscalização anterior que analisou amortizações de ágios realizadas pela empresa AES Tiete SA nos anos 2007, 2008 e 2009. As amortizações analisadas, e glosadas, limitaram-se àquelas originadas dos ágios 1 e 3 acima identificados pelo contribuinte.

Elementos obtidos nessa ação fiscal anterior, constantes do processo administrativo fiscal No. 19515.721836/2011-31, já definitivamente julgado procedente na esfera administrativa pelo CARF, serão utilizados na presente análise. Por isso, abaixo é reproduzido o andamento da ação fiscal conduzida em 2011.

[...]

6 - OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE E PELO GRUPO AES DESDE 1999

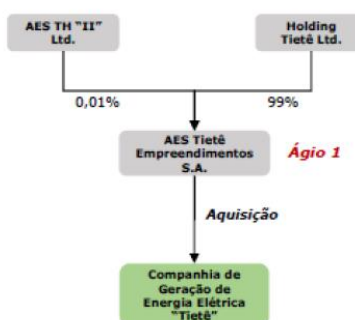
Em resposta a intimações, o contribuinte apresentou slides que passam a fazer parte integrante e indissociável deste Termo de Constatação, e que descrevem em certo grau de detalhe as operações de reorganização societária realizadas pelo contribuinte e pelo Grupo AES entre 1999 e 2015. Estão descritas somente as operações societárias relevantes para a presente análise.

A sequência de reorganizações societárias realizadas pelo contribuinte tem início em 1998, com a constituição da empresa AES Gerasul Empreendimentos Ltda, CNPJ 02.670.218/0001-89, posteriormente denominada AES Tiete Empreendimentos Ltda.

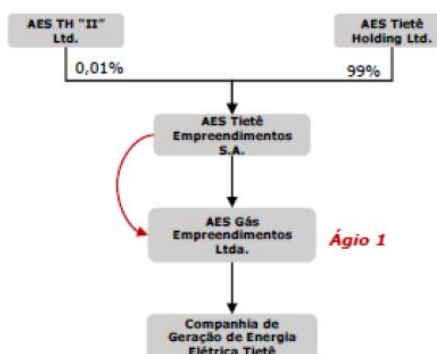
A criação da Gerasul no Brasil decorreu de decisão, tomada antes de sua criação por seus sócios AES Gerasul Ltd e AES Energen Ltd, ambas com sede nas Ilhas Cayman subsidiárias de The AES Corporation (com sede nos Estados Unidos), de adquirir o controle acionário da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, conforme registrado no Contrato Social da GeraSul e na Ata de Assembleia de Quotistas realizada em 26/10/1999.

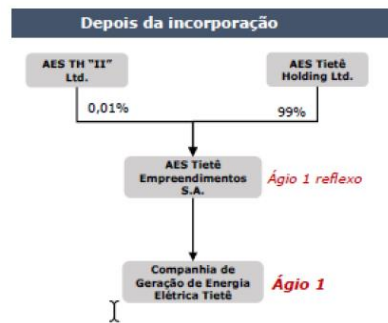
Com a criação da Gerasul no Brasil, e a efetivação da compra do controle acionário da Companhia Tiete pelo Grupo AES, a Gerasul recebe aumento de capital de R\$ 1000,00 para R\$ 605.771.000,00, integralizado por meio de remessas internacionais através de contratos de câmbio registrados na Primeira Alteração de Contrato Social da empresa.

A compra das participações societárias foi realizada com ágio em leilão de privatização em bolsa de valores, por valor superior ao patrimônio líquido da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, dando origem ao ÁGIO 1.



Logo após a aquisição das participações societárias em leilão, e incorporação das participações societárias ao patrimônio da Gerasul, o Grupo AES faz uso de uma empresa de "prateleira", AES Gas Empreendimentos Ltda, em operação na qual a GeraSul aumenta o capital da AES Gas através do aporte das ações da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, acompanhada do ágio pago na aquisição (ágio transferido).





Logo em seguida, a Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê (posteriormente denominada AES Tietê SA) incorporou de forma reversa a AES Gas Empreendimentos Ltda, resultando na transferência, para a contabilidade da AES Tietê SA, por meio de incorporação da empresa veículo AES Gas Empreendimentos Ltda, do ágio pago pelo Grupo AES na aquisição de ações da empresa incorporadora.

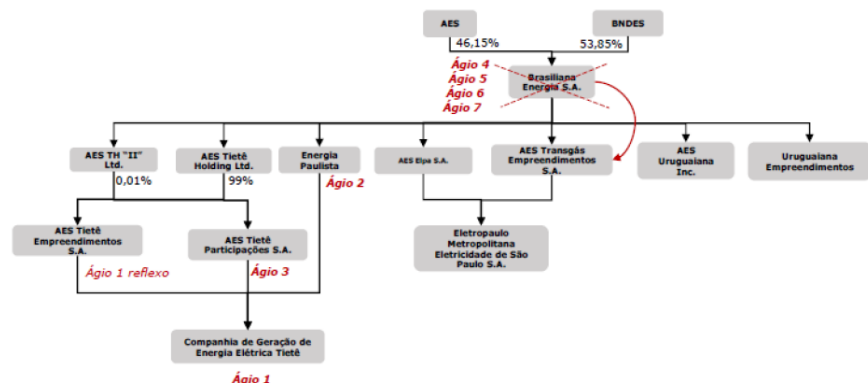
[...]

Ainda em 2001, a empresa AES Tietê Participações SA adquire outro lote correspondente a 4,98% do capital da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê, novamente com ágio. Nasce, então, o ÁGIO 3.

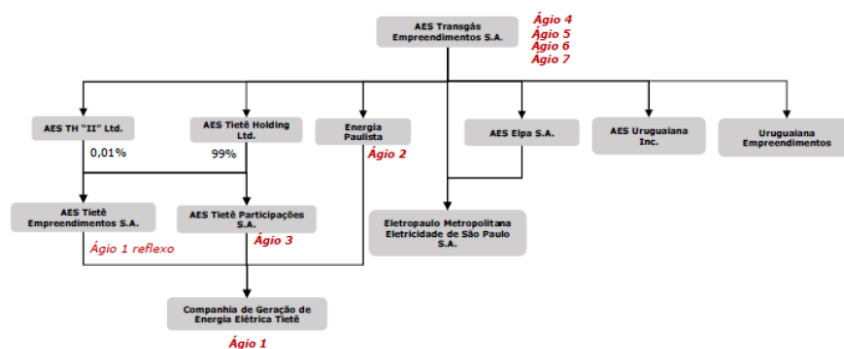
[...]

Já em 2006, tem origem um novo conjunto de reorganizações societárias, cujos objetivos são incertos, pois são realizadas diversas operações societárias internas ao Grupo AES, permanecendo intacto o controle do Grupo, com 46,15% detidos pela AES Corp e 63,85% detidos pela BNDESPar, exatamente como antes das reorganizações de 2006.

Estas operações societárias realizadas em 2006 tiveram início com a empresa AES Transgas Empreendimentos SA incorporando a Brasileira Energia SA.



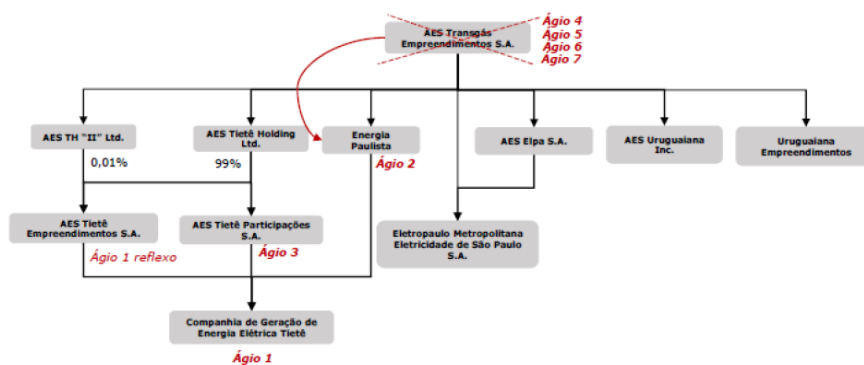
Formou-se, então, a estrutura societária demonstrada abaixo.



O próximo passo foi a incorporação da empresa AES Transgás Empreendimentos SA pela empresa Energia Paulista Participações SA (que é o contribuinte sob fiscalização, posteriormente denominado AES Tietê Energia SA).

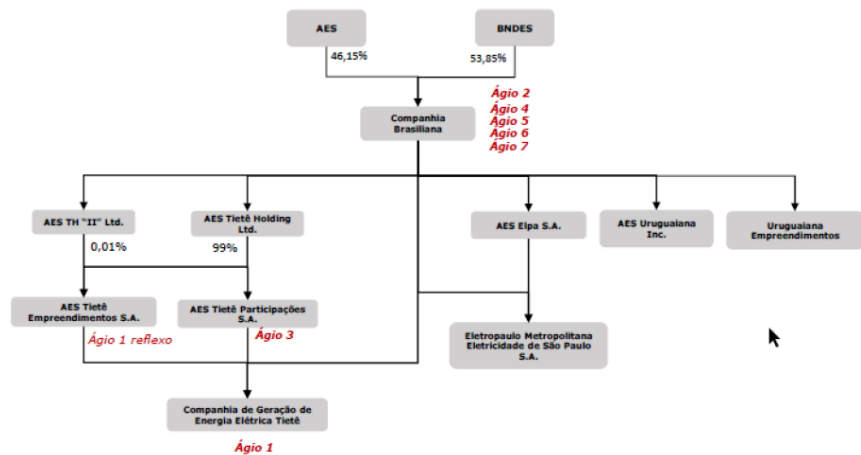
Após a incorporação, a empresa Energia Paulista Participações SA tem sua razão social alterada para Companhia Brasileira de Energia.

Isto faz com que sejam artificialmente consolidados, na Energia Paulista Participações SA, os ágios 2, 4, 5, 6 e 7.



A alteração de razão social da Energia Paulista Participações SA para Companhia Brasileira de Energia deixa patente a intenção do contribuinte desde o início da reorganização societária de 2006: nunca se pretendeu alterar o controle do Grupo, mas tão somente mover as estruturas societárias de forma que os ágios anteriormente gerados ilicitamente na Brasileira Energia SA e em outras empresas do Grupo AES/BNDES fossem consolidados em uma única empresa e, através de incorporações que embutem simulação e fraude fiscal, dar a aparência de se tratar de ágios passíveis de serem amortizados.

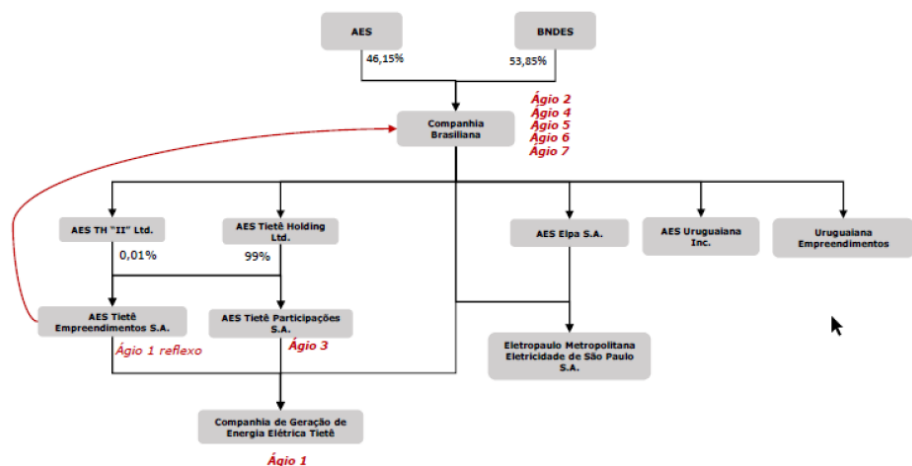
A estrutura societária criada após esta operação é demonstrada abaixo.



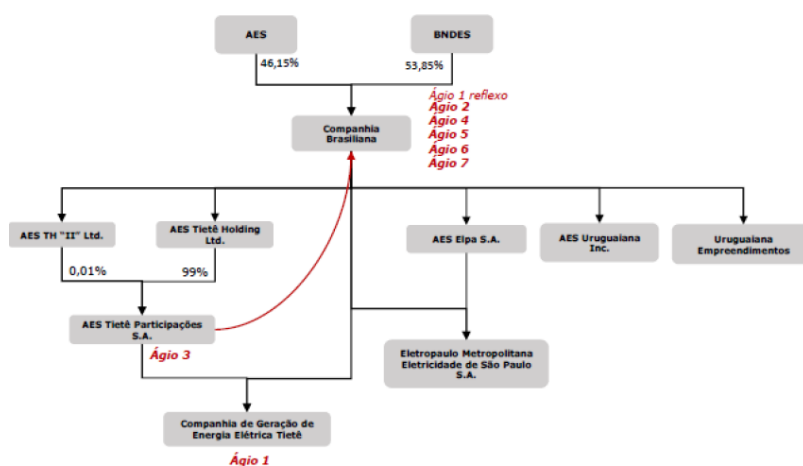
Observe-se que, antes de 2006, o Grupo AES era capitaneado pela empresa Brasileira Energia. Após as primeiras reorganizações, o grupo passa a ser capitaneado pela empresa Companhia Brasileira de Energia. Ressalte-se que o mercado sempre entendeu ambas as empresas simplesmente como Brasileira.

Ou seja, é cristalino que toda esta operação é uma operação circular, que nasce e termina na mesma situação societária (pelo menos se forem focados os aspectos relevantes), tendo como única diferença o fato de que ágios foram movidos de posição, e incorporações viciadas por vício de vontade, simulação e fraude fiscal foram realizadas de forma a simular o direito à amortização dos ágios.

Em sequência, não satisfeito com toda a complexidade societária artificialmente criada, o contribuinte ainda procedeu nova operação em 2006: a incorporação da AES Tiete Empreendimentos SA pela agora denominada Companhia Brasileira de Energia (anteriormente Energia Paulista Participações SA).

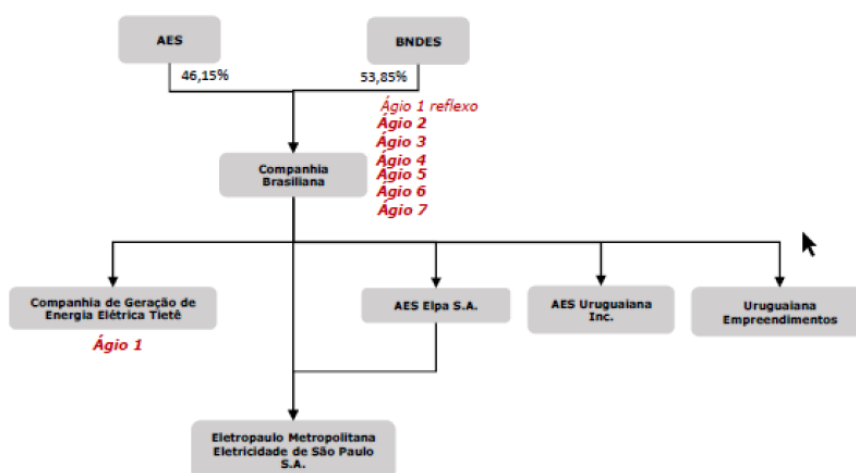


Em seguida, segundo o contribuinte, a Companhia Brasileira de Energia (antiga Energia Paulista Participações SA) incorpora a AES Tiete Participações SA, em cuja contabilidade se localizava o Ágio 3.



Contudo, há aqui uma divergência entre as informações prestadas pelo contribuinte e os registros de incorporações constantes do sistema CNPJ. Na realidade, a AES Tietê Participações SA foi incorporada pela AES Tietê SA, anteriormente denominada Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê. O ágio 3 inclusive passou a ser amortizado indevidamente pela AES Tietê SA após a incorporação da AES Tietê Participações SA.

Ao final de 2006, a organização societária do Grupo AES é a mostrada abaixo.

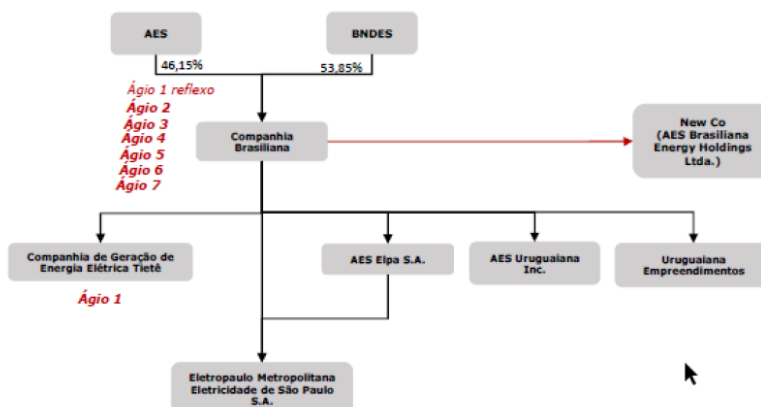


Ressalte-se que, devido ao equívoco na informação prestada pelo contribuinte, neste momento o ágio 3 se encontrava na contabilidade da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê (AES Tietê SA), e não na Companhia Brasileira de Energia.

Novamente observe-se que, ao final de 2006, e após diversas reorganizações societárias envolvendo holdings inócuas, não há nenhuma alteração substancial no controle do Grupo AES que permanece 48,15% da AES Corp e 53,85% da BNDESPar.

Ou seja, toda a reorganização societária realizada em 2006 teve objetivos meramente internos ao grupo, sobressaindo-se o propósito de movimentar os ágios e criar artificialmente incorporações para justificar sua amortização.

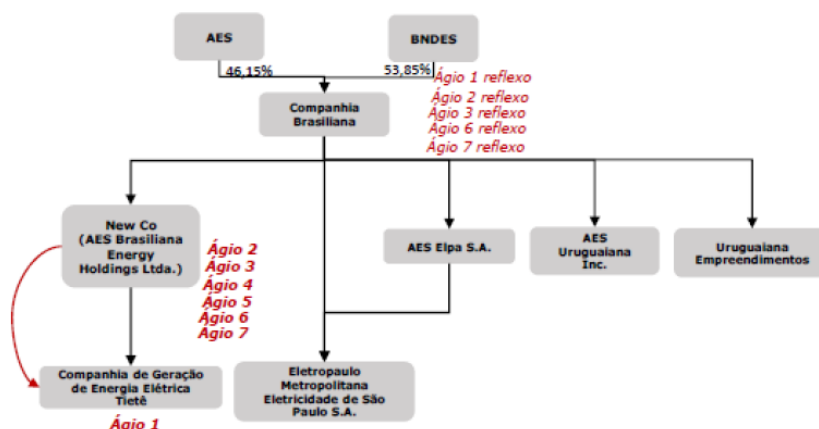
Já em 2015, novo conjunto de operações societárias é iniciado, com a criação da empresa AES Brazilian Energy Holdings Ltda.



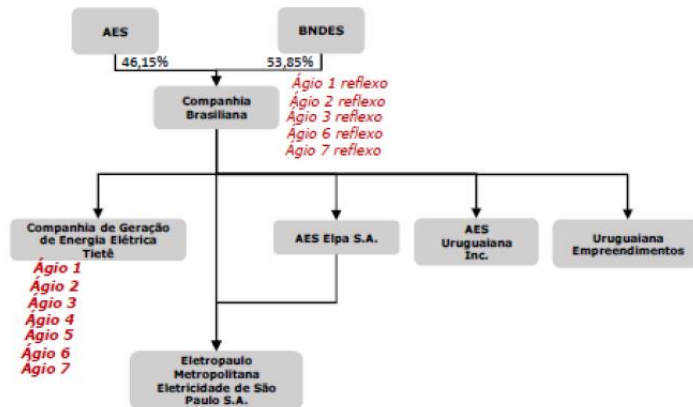
Cabe destacar, desde logo, que a empresa AES Brazilian Energy Holdings Ltda apresenta claro comportamento de empresa veículo efêmera, sendo criada para a realização de reorganizações societárias em 2015, com a finalidade última de ser incorporada e "forjar" as condições estabelecidas pela legislação para a amortização dos ágios acumulados no Grupo AES desde 1999.

No passo seguinte, a Companhia Brasileira integralizou capital na nova empresa veículo criada, transferindo para esta empresa os ágios 3,4, 5 e 7, além das participações societárias da AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete).

Verifica-se que a empresa veículo recebe parte significativa dos ágios gerados e acumulados no Grupo AES, em nova operação que visa criar artificialmente incorporações, e movimentar ágios para locais em que sejam mais apropriadamente amortizáveis, ao arrepio da lei tributária, e mediante procedimentos simulados.

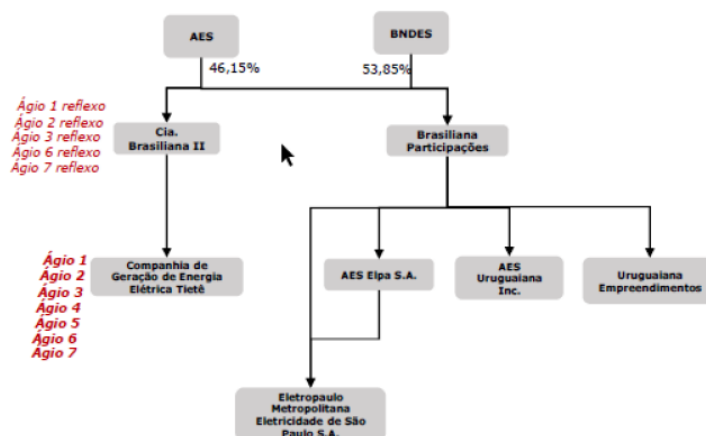
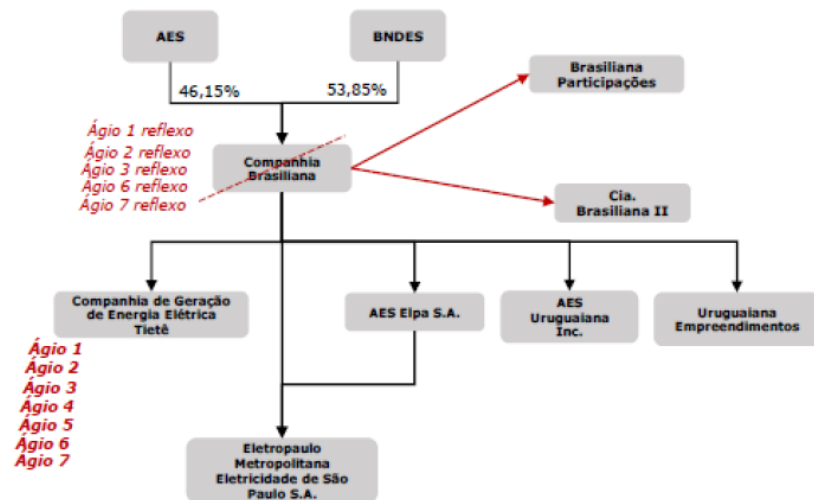


Na sequência, a empresa veículo AES Brazilian Energy Holdings Ltda é incorporada pela AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), ao contrário do que indica a figura elaborada pelo contribuinte.

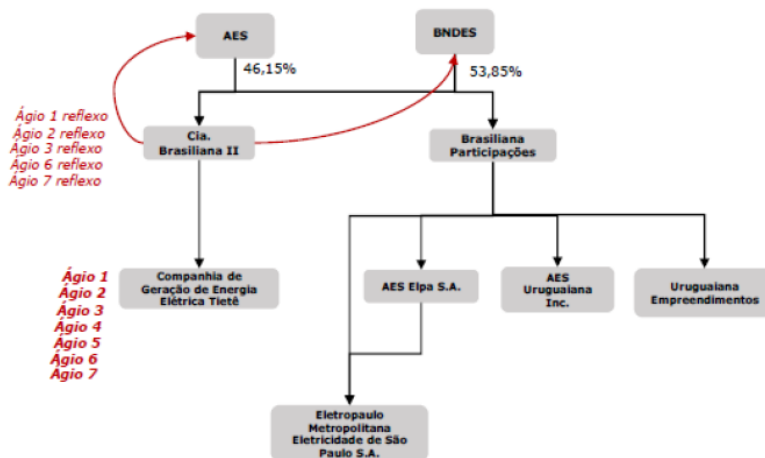


Ato contínuo, a Companhia Brasileira de Energia realiza uma cisão parcial, dando origem às empresas:

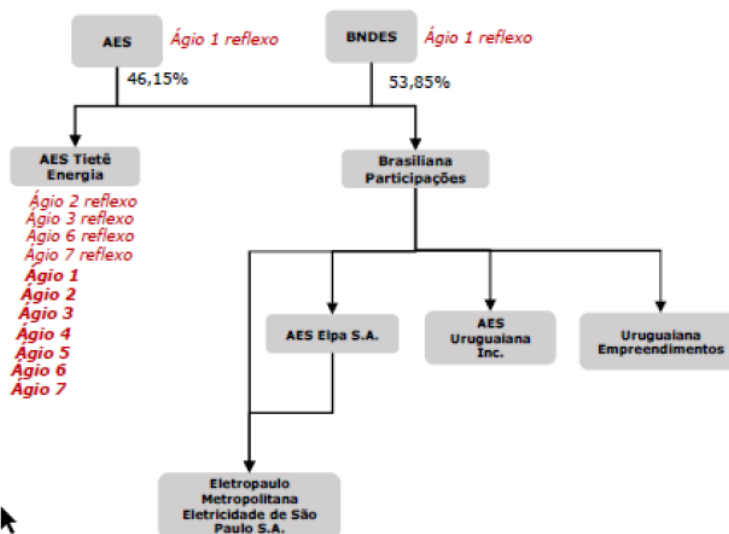
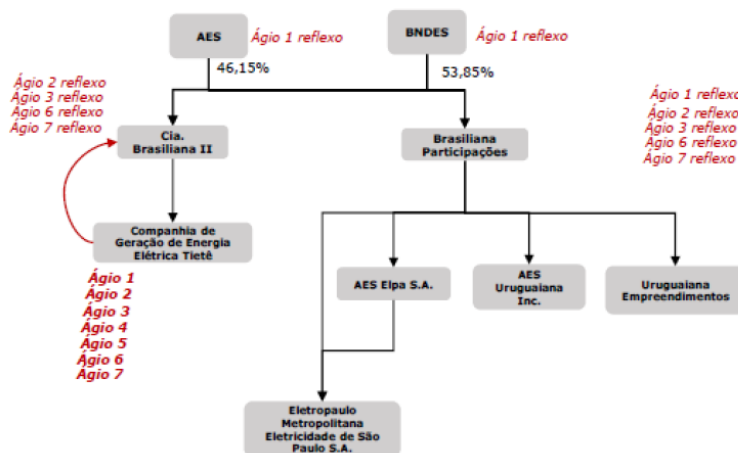
- Brasileira Participações, que passará a ser a controladora intermediária do braço do Grupo AES que contém a Eletropaulo Metropolitana;
- Companhia Brasileira de Energia (nesta fase denominada pelo contribuinte como Brasileira II): que passará a ser a controladora intermediária da AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete).



Em seguida, segundo descrição do contribuinte, ocorreu uma redução de capital na Companhia Brasileira de Energia (Brasiliana II), com reversão de parte do patrimônio aos sócios AES Corp e BNDESPar.



Por fim, em 31/12/2015, a Companhia de Energia (Brasiliana II) incorpora a AES Tiete AS (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), e tem sua razão social alterada para AES Tiete Energia SA.



DOCUMENTO VALIDADO

[...]

7. ÁGIOS CRIADOS PELO GRUPO AES DESDE 1999

Em decorrência das operações de reorganização societária descritas no Capítulo anterior, foram originados 7 ágios, todos eles com marcantes irregularidades que serão destacadas mais adiante neste Termo.

Abaixo são descritos individualmente os ágios, e identificados os seus valores.

7.1 – ÁGIO 1 - AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES NA COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA TIETE E INCORPORAÇÃO DA EMPRESA AES GÁS EMPREENDIMENTOS LTDA

De acordo com informações prestadas pelo contribuinte, o ÀGIO 1 origina-se em 1999 na aquisição de participações societárias correspondentes ao controle acionário na Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete (que posteriormente seria denominada AES Tiete SA, tendo sido em 2015 incorporada pelo contribuinte) A aquisição foi realizada pela empresa AES Gerasul Empreendimentos Ltda, posteriormente denominada AES Tiete Empreendimentos. Segundo o contribuinte, esta operação ocasionou geração de ágio, conforme abaixo discriminado:

Preço de aquisição das participações societárias: R\$ 961.397.000,00

Patrimônio Líquido correspondente à participações: R\$ 153.094.000,00

Ágio gerado na operação: R\$ 808.303.000,00;

Objeto do ágio: participações societárias de emissão da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete;

Local de origem formal do ágio: contabilidade da AES Tiete Empreendimentos Ltda;

Fundamento econômico: o contribuinte alega tratar-se de "goodwill".

[...]

7.3. ÁGIO 3 – AQUISIÇÃO DE PARCELA DE 4,98% DE PARTICIPAÇÃO NA COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELETRICA TIETE E INCORPORAÇÃO DA EMPRESA AES TIETÊ PARTICIPAÇÕES LTDA

O contribuinte comunicou que o ÀGIO 3 teve origem na operação de aquisição da parcela de 4,98% de participação societária na Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete. A aquisição foi realizada pela empresa AES Tiete Participacoes.

A operação ocasionou a geração de ágio conforme abaixo descrito:

Preço de aquisição das participações societárias: R\$ 105.779.000,00;

Patrimônio Líquido correspondente às participações: R\$ 23.522.000,00;

Ágio gerado na operação: R\$ 82.257.000,00;

Objeto do ágio: participações societárias de emissão da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete;

Local de origem formal do ágio: contabilidade da AES Tiete Participacoes SA.

Fundamento econômico: o contribuinte alega tratar-se de "goodwill".

[...]

8. EMPRESAS VEÍCULO UTILIZADAS

Durante as reorganizações societárias realizadas pelo Grupo AES, foram utilizadas empresas veículo que serão abaixo descritas.

O uso de empresas veículo e sem substância econômica, para a prática de atos em relação aos quais a empresa não tem autonomia decisória e nem capacidade financeira ou operacional para praticá-los, é ato simulado, como será adiante detalhado.

Sendo assim, constata-se, durante todo o curso das reorganizações societárias realizadas pelo contribuinte desde 1999 até 2015, o uso indiscriminado de empresas veículo e, por conseguinte, a reiterada prática de atos simulados, sempre visando moldar os atos jurídicos às conveniências do Grupo AES mesmo que isso representasse desrespeito à legislação tributária.

8.1. AES Gas Empreendimentos Ltda

A empresa AES Gas Empreendimentos Ltda foi utilizada pelo Grupo AES como veículo para o ÁGIO 1, sendo usada para transferir o ÁGIO 1 da empresa AES Tiete Empreendimentos AS para a empresa operacional AES Tiete SA (Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), posteriormente incorporada pelo contribuinte fiscalizado e convertida em AES Tiete Energia SA.

Segundo informações prestadas pelo contribuinte, a empresa AES Gás Empreendimentos Ltda, CNPJ 02.652.773/0001-88, é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada e tinha por objetivo, inicialmente, “construir e operar dutos, terminais terrestres, lacustres, fluviais e marítimos, embarcações, outros modais e estações destinadas ao transporte de gás natural, por qualquer meio, bem como armazenar e comercializar gás natural e equipamentos correlatos”, tendo sido seu objeto social alterado, durante o ano 2000, para “a participação em outras sociedades de qualquer natureza, no Brasil e no exterior”.

Constituída em 27/07/1998, a referida empresa permaneceu aberta por cerca de um ano e meio somente, até aproximadamente 24/03/2000, quando foi incorporada pela empresa AES Tiete SA. O sócio majoritário da empresa AES Gás Empreendimentos Ltda, com 98% de seu capital, era, originalmente, a empresa AES Interenergy Ltd., com sede informada ao CNPJ como sendo nas Ilhas Cayman, e que, segundo gráfico de distribuição societária de 2006, é, na realidade, uma subsidiária no exterior da AES Tiete Empreendimentos Ltda.

Informações contidas nos documentos societários da empresa AES Gás Empreendimentos Ltda demonstram que essa empresa originou-se e sempre esteve sob controle do grupo AES, que também controlava a empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda (na época chamada Tietê Empreendimentos Ltda, anteriormente denominada Gerasul), apesar desse controle ser exercido através de empresas diferentes sediadas nas Ilhas Cayman.

Cabe destacar que o mesmo diretor Luiz David Travesso assina a primeira alteração de contrato social da AES Gás Empreendimentos Ltda como representante das sócias AES Tiete Empreendimentos Ltda, AES Interenergy Ltd e AES Bandeirante Ltd; esse mesmo diretor também assina, como presidente da mesa e presidente do Conselho de Administração, a ata de assembleia geral ordinária realizada em 30/03/2000 pelo contribuinte (na época denominado Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê).

Consultas às Declarações de Informações Econômico-Fiscais apresentadas por essa empresa à Receita Federal revelaram a apresentação de DIPJ inteiramente “zerada” para o ano-calendário

1998, declaração de inatividade para o ano-calendário 1999, e finalmente, para o ano-calendário 2000, a apresentação de DIPJ para o período 01/01/2000 a 31/03/2000, sob evento de incorporação, refletindo tão somente um aporte de capital social oriundo da empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda acompanhado da contrapartida em investimentos permanentes em participações societárias, correspondentes ao controle acionário do contribuinte originalmente adquirido pela AES Tietê Empreendimentos Ltda durante a “privatização do setor elétrico”.

Intimado o contribuinte durante 2011 a apresentar os livros e documentos contábeis da empresa AES Gás Empreendimentos Ltda, bem como a demonstrar e comprovar as operações realizadas por essa empresa durante sua curta existência, o contribuinte não foi capaz de comprovar nenhuma operação relevante não relacionada à operação societária que envolveu a parcela de capital de 38,69% do capital total do contribuinte e que resultou na incorporação da AES Gás Empreendimentos Ltda pelo próprio contribuinte, que será a seguir detalhada.

A partir das DIPJ's apresentadas pela empresa AES Gás Empreendimentos Ltda, conclui-se claramente que essa empresa nunca exerceu qualquer tipo de atividade relevante, permanecendo praticamente inativa durante toda sua curta existência.

Não foram apresentados quaisquer livros ou documentos dessa empresa pelo contribuinte, tendo sido alegado que a referida empresa não apresentou movimento até o ano 2000.

[...]

8.3. AES Tiete Participacoes SA

A empresa AES Tiete Participações SA foi utilizada como meio de transferência de recursos financeiros oriundos do exterior, de forma a gerar o ÁGIO 3, simulando ser a compradora de parcela referente a 4.98% do capital da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, quando os efetivos compradores foram as empresas estrangeiras controladoras do Grupo AES.

A empresa AES Tiete Participacoes SA foi criada em 26/01/2000, como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo como sócios as empresas AES Bridge, I Ltd e AES Bridge, II Ltd, ambas sediadas nas Ilhas Cayman.

Originalmente a empresa tinha a razão social Tiete Participações Ltda, posteriormente, a partir de 28/01/2004, alterada para AES Tiete Participacoes SA, sendo neste Termo referenciada tanto por sua razão social original quanto por sua razão social posterior.

Logo após sua criação, a referida empresa, apesar de dispor de uma capital social de R\$ 1.000,00, recebeu financiamento externo de pessoas ligadas no valor total registrado pela empresa de R\$ 124.767.051,95, completamente incompatível com seu capital social.

Apesar de ter originalmente como sócios outras empresas estrangeiras do Grupo AES (AES Bridge I Ltd e AES Bridge II Ltd), o comando das operações da empresa Tiete Participacoes Ltda (ou AES Tiete Participacoes SA) sempre foi exercido pelos mesmos diretores que comandaram os negócios do Grupo AES no Brasil, agindo também como diretores do contribuinte (AES Tiete SA), conforme demonstra a comparação dos breve relatos das empresas. A partir de 24/04/2001, os sócios da Tiete Participacoes Ltda (posteriormente denominada AES Tiete Participacoes SA) foram alterados, passando essa empresa a ser pertencente às empresas estrangeiras AES Tiete Holdings Ltd e AES TH II Ltd, ambas sediadas nas Ilhas Cayman, sendo essas as mesmas sócias da empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda, controladora dos negócios do Grupo AES no Brasil.

Todas as atividades exercidas pela empresa Tiete Participacoes Ltda, posteriormente convertida em sociedade por ações denominada AES Tiete Participacoes SA, sempre estiveram ligados à aquisição da participação societária de 4,98% do capital total do contribuinte (AES Tiete SA).

Sendo assim, analisando-se as DIPJ's apresentadas pela AES Tiete Participacoes SA (anteriormente Tiete Participacoes Ltda), verifica-se que essa empresa obtém, ao longo dos anos, as seguintes receitas:

- Receita de juros sobre o capital próprio pagos pela AES Tiete SA;
- Resultados positivos em participações societárias decorrentes da participação societária de 4,98% do capital total da AES Tiete SA;
- Receitas de aplicações financeiras dos recursos recebidos em razão da participação societária na AES Tiete SA.

Também as despesas da AES Tiete Participacoes SA, na sua maior parte, representam:

- amortização não dedutível do ágio pago na aquisição da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA;
- variações cambiais e outras despesas financeiras decorrentes do empréstimo de pessoas ligadas no exterior obtido tão somente para aquisição dessa participação societária, vindo da empresa AES IHB controlada pela controladora do contribuinte;
- resultados negativos decorrentes das mesmas participações societárias.

A análise dos Balanços Patrimoniais contidos nas DIPJ's apresentadas pela empresa AES Tiete Participacoes SA demonstra que, durante toda a sua existência (entre 2000 e 2007, essa empresa foi proprietária, a título de participação societária, tão somente da parcela de 4,98% do capital total da empresa AES Tiete SA de que se está tratando aqui, não havendo nenhum registro de qualquer outra participação societária que tenha sido adquirida pela empresa.

[...]

8.5. Companhia Brasileira II e Brasileira Participações

Em 2015, o contribuinte fiscalizado Energia Paulista (posteriormente denominado Companhia Brasileira de Energia) realizou uma cisão parcial, dando origem à empresa Brasileira Participações, permanecendo o patrimônio remanescente com a denominação de Companhia Brasileira de Energia (nesta fase denominada pelo contribuinte como Brasileira II).

Já em 31/12/2015, no âmbito das reorganizações societárias do Grupo AES realizadas em 2015, a Brasileira II incorporou a AES Tiete SA (empresa operacional, antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), alterando na sequência sua denominação para AES Tiete Energia SA (contribuinte fiscalizado).

Todo o processo de cisão, com criação de duas empresas (uma delas sendo o patrimônio remanescente da Energia Paulista) serviu ao único propósito de ter a AES Tiete SA incorporada, com imediata mudança de razão social para AES Tiete Energia SA, simulando as condições necessárias para amortização de ágios.

Como resta evidente, inclusive pelo lapso temporal das operações societárias, a cisão da Energia Paulista (então denominada Companhia Brasileira de Energia) não serviu a nenhum propósito operacional.

[...]

9. IRREGULARIDADES DO ÁGIO 1

O ÁGIO 1 teve seu aproveitamento na forma de amortização inicial na empresa AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), tendo sido objeto de auto de infração de glosa de amortização indevida de ágio, controlado

pelo processo administrativo fiscal No. 19515.721836/2011-31, tendo o lançamento sido julgado procedente por decisão administrativa definitiva.

Contudo, a AES Tiete SA amortizou este ágio nos anos de 2013, 2014 e parte de 2015. A partir da incorporação da AES Tiete SA pela Companhia Brasileira de Energia (Brasileira II), e mudança de razão social para AES Tiete Energia SA, o ÁGIO 1 continuou sendo amortizado por esta empresa.

Por isto, a presente análise refere-se originalmente à AES Tiete SA, sendo a análise aproveitada pela AES Tiete Energia SA em razão das amortizações deste ágio realizadas pela AES Tiete Energia SA serem uma decorrência da incorporação.

9.1. AQUISIÇÃO DO CONTROLE ACIONÁRIO DA AES TIETE SA

A AES Tiete SA é empresa do setor elétrico, cujo objeto social é geração de energia elétrica, e originou-se de processo de reestruturação das companhias de energia elétrica do Estado de São Paulo, especificamente de processo de cisão da Companhia Energética de São Paulo – CESP, recebendo a parcela do Ativo dessa companhia representativa da capacidade de geração de energia elétrica.

A AES Tiete SA foi incorporada em 31/12/2015 pelo contribuinte fiscalizado (Energia Paulista, posteriormente Companhia Brasileira de Energia), tendo a razão social da incorporadora sido imediatamente alterada para AES Tiete Energia SA. A AES Tiete Energia SA, do ponto de vista operacional, é a AES Tiete SA, não tendo havido nenhuma interrupção ou alteração operacional decorrente da incorporação ocorrida em 31/12/2015.

Durante os anos 1997 e 1999, as Companhias estatais do setor elétrico do Estado de São Paulo passaram por longo processo de reestruturação societária, incluindo cisões para dividir o patrimônio das empresas em empresas menores e com atuação focada em um segmento do setor elétrico (geração, transmissão, distribuição, etc). Após as cisões, as empresas resultantes foram paulatinamente privatizadas, tendo seu controle acionário transferido a grupos privados através de leilões de ações.

A AES Tiete SA, em sua constituição, chamava-se Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê e, durante a chamada “privatização do setor elétrico” (descrita no parágrafo anterior), mais precisamente em 27/10/1999, o controle acionário do contribuinte foi adquirido pela empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda, CNPJ 02.670.218/0001-89, que passou a ser detentora de 61,62% de ações ordinárias do contribuinte, e 13,99% de ações preferenciais, perfazendo 38,66% do capital total do contribuinte.

A empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda, criada em 29/07/1998, tendo como sócias empresas "receptáculo" localizadas nas Ilhas Cayman que são meros braços societários sem autonomia da THE AES CORPORATION, sediada nos Estados Unidos, líder do Grupo AES que ganhou o leilão de privatização da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê, posteriormente denominada AES Tietê SA.

A distribuição de detentores de participações societárias na AES Tiete SA (então denominada Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), após a privatização (em 31/12/1999), ficou assim distribuída:

AES Tietê Empreendimentos Ltda 38,69%

Banco do Estado de São Paulo SA 19,51%

Banco Nossa Caixa SA 8,20%

Clube I E C E SP CESP C Tiete 4,98%

Cia Metropolitano de São Paulo Metro 1,41%

Minoritários 27,21%

Segundo informações prestadas pelo contribuinte, a aquisição de 38,69% de seu capital total pela empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda totalizou um montante aproximado de R\$ 961 milhões de reais.

Ainda segundo informações prestadas pela empresa, o investimento devido pela AES Tietê Empreendimentos Ltda, em 30/03/2000, era composto por ações a título de investimento permanente no valor aproximado de R\$ 153 milhões de reais, e ágio pago na aquisição do controle acionário da AES Tiete SA no valor aproximado de R\$ 808 milhões de reais.

O ágio decorre do preço pago pelas ações nos leilões de privatização e tem como fundamento, em princípio, a expectativa de rentabilidade futura decorrente da concessão de serviço público de geração de energia elétrica por 30 anos.

9.2. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA – INCORPORAÇÃO REVERSA

Durante o ano 2000, o Grupo AES elaborou uma operação de planejamento tributário visando, em última análise, transferir para a contabilidade da AES Tiete SA o ágio na aquisição de participação societária pago pelo Grupo AES ao adquirir o controle societário da AES Tiete SA no leilão de privatização, conforme já descrito anteriormente.

[...]

9.3. AES GAS EMPREENDIMENTOS LTDA COMO EMPRESA VEÍCULO

Da descrição da operação societária acima verifica-se claramente que, no início da operação, a empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda era detentora de 38,69% do capital total da AES Tiete SA e, ao final da operação, em razão do cancelamento das ações incorporadas e da emissão de novas ações pela AES Tiete SA em nome da AES Tiete Empreendimentos Ltda, esta empresa permaneceu como proprietária dos mesmos 38,69% do capital total da AES Tiete SA.

Portanto, a única alteração real decorrente da complexa operação societária executada foi a transferência, do ágio na aquisição de ações, da empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda para a AES Tiete SA, e a permissão legal,

anteriormente proibida, de amortizar esse ágio, gerando um benefício fiscal indevido para a AES Tiete SA ao longo do tempo.

Com isso, conclui-se que a empresa AES Gas Empreendimentos Ltda, não tendo executado nenhuma operação relevante durante toda sua existência, foi claramente utilizada como “empresa veículo” para possibilitar a transferência do ágio conforme descrito no parágrafo anterior.

A condição da AES Gas Empreendimentos Ltda de “empresa veículo” é deixada clara nas próprias Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da AES Tiete SA, conforme já transcrito, que abaixo se relembra para que não restem dúvidas:

Aporte de capital da AES Tietê [AES Tiete Empreendimentos Ltda] em uma empresa veículo, a AES Gás [AES Gas Empreendimentos Ltda], com a conferência de ativos no montante de R\$ 956.256, representados pelo valor do investimento original acrescido do resultado da equivalência patrimonial (R\$ 147.953) e do ágio pago (R\$ 808.303) na aquisição dessa participação societária na Tietê [AES Tiete SA] quando da sua privatização.

Sendo assim, a participação da AES Gas Empreendimentos Ltda na operação de reestruturação societária se fez necessária tão somente para que fosse viabilizada a transferência do ágio da AES Tiete Empreendimentos Ltda para a AES Tiete SA, como meio de “burlar” a vedação legal do art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto 3.000/99), não tendo servido a nenhum propósito econômico que não o auferimento de benefício fiscal indevido pela AES Tiete SA e pelo Grupo AES.

9.4. SITUAÇÃO SOCIETÁRIA DO GRUPO

Conforme informações prestadas pela AES Tiete SA em 2011, foram apresentados gráficos descritivos da operação de reorganização societária, nos quais se observa a relação societária entre a AES Tiete SA e a holding AES Tiete Empreendimentos Ltda antes e depois da operação societária aqui descrita.

Verifica-se claramente que a situação societária das empresas antes e depois das operações de reorganização societária realizadas é exatamente a mesma, com a única diferença de que o ágio na aquisição de investimento foi transferido da AES Tietê Empreendimentos Ltda para o Ativo Diferido da contabilidade da AES Tiete SA.

[...]

Portanto, não há qualquer fundamento econômico em toda a operação, até porque a empresa AES Gas Empreendimentos Ltda, não dispondo originalmente de patrimônio relevante e nem de operações, poderia ter sido simplesmente extinta por liquidação voluntária, não havendo qualquer justificativa relevante para sua incorporação pela AES Tiete SA.

Contudo, há um claro benefício fiscal, auferido indevidamente pela AES Tiete SA, oriundo de um conjunto de operações realizados tão somente para criar

artificialmente uma situação jurídica que permitisse à AES Tiete SA deduzir da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro a amortização do ágio pago pelo Grupo AES na aquisição do controle acionário da AES Tiete SA.

Sendo assim, por todo o exposto, o ÁGIO 1 não pode ser amortizado por não atender aos requisitos legais para amortização. Por isso, as amortizações do ÁGIO 1 realizadas pela AES Tiete SA entre 2013 e 2015 são glosados neste ato, sendo lançado, na incorporadora AES Tiete Energia SA, o crédito tributário de IRPJ e CSLL incidentes sobre os valores glosados.

O contribuinte AES Tiete Energia SA (incorporadora) também amortizou valores relativos ao ÁGIO 1 no ano 2016. O IRPJ e a CSLL relativos a estes valores foram lançados no processo 16561.720074/2019-69.

[...]

11. IRREGULARIDADES DO ÁGIO 3

O ÁGIO 3 teve seu aproveitamento na forma de amortização inicial na empresa AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete), tendo sido objeto de auto de infração de glosa de amortização indevida de ágio, controlado pelo processo administrativo fiscal No. 19515.721836/2011-31, tendo o lançamento sido julgado procedente por decisão administrativa definitiva.

Contudo, a AES Tiete SA amortizou este ágio nos anos de 2013, 2014 e parte de 2015. A partir da incorporação forma da AES Tiete SA pela Brasileira II, e mudança de razão social para AES Tiete Energia SA, o ÁGIO 3 continuou sendo amortizado por esta empresa.

Por isto, a presente análise refere-se originalmente à AES Tiete SA, sendo a análise aproveitada pela AES Tiete Energia SA em razão das amortizações deste ágio realizadas pela AES Tiete Energia SA serem uma decorrência da incorporação.

11.1. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

Conforme acima já esclarecido, durante a chamada “privatização do setor elétrico”, a AES Tiete SA teve 4,98% de seu capital total adquirido por um clube de investimento formado por seus funcionários, chamado Clube I E C E SP CESP C Tiete.

Esse clube de investimentos se manteve como acionista da AES Tiete SA entre 1999 e 2000, quando foi então realizada uma Oferta Pública de Ações – OPA para revender ao mercado essa participação societária.

Nessa oportunidade, o Grupo AES decidiu adquirir os 4,98% de ações da AES Tiete SA, tendo sido assinado contrato de opção de compra de ações através do qual foi feita a transferência dessas ações do Clube I E C E SP CESP C Tiete para o Grupo AES.

A aquisição se deu com pagamento de ágio, cujo fundamento é a expectativa de rentabilidade futura da AES Tiete SA, tendo sido registrada como participação societária no valor de R\$ 13.705.849,02 e ágio na aquisição de investimento permanente no valor de R\$ 82.420.049,60.

Todavia, ao invés da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA ser adquirida diretamente pela líder do Grupo AES (AES Corp), foi utilizada para isso outra empresa, denominada AES Tiete Participações Ltda, CNPJ 03.616.184/0001-07.

Contudo, apesar do uso dessa empresa na aquisição da participação societária, cabe destacar que o contrato de opção de compra foi assinado por Andréa Cristina Rushmann, que, na época era sócia-administradora da TIETE Participacoes Ltda (posteriormente convertida em AES Tiete Participacoes SA) e também atuava como diretora da AES Tiete SA.

Os recursos utilizados para a compra dessa parcela de ações se originaram de empréstimos do exterior, totalizando R\$ 124.767.051,95, oriundos de outra empresa do Grupo AES, AES IHB Cayman Ltd, sediada também nas Ilhas Cayman. Esses recursos estão registrados em DIPJ da empresa Tiete Participacoes Ltda (AES Tiete Participacoes SA) desde 2000, como “Créditos de Pessoas Ligadas”.

A empresa estrangeira fornecedora dos recursos financeiros (mutuante), AES IHB Cayman Ltd, era, na realidade, controlada pela AES Tiete Empreendimentos Ltda (um dos braços do Grupo AES no Brasil na época), conforme demonstra quadro societário do Grupo AES em 2006. A partir da DIPJ do ano-calendário 2002 da AES Tiete Empreendimentos Ltda já consta a informação de que a empresa estrangeira AES IHB é sua subsidiária nas Ilhas Cayman, sendo a AES Tiete Empreendimentos Ltda detentora de 100% do capital da AES IHB. Antes disso, a informação de controladas no exterior não era obrigatória na DIPJ.

O contrato original de empréstimo não foi apresentado pela AES Tiete SA, tendo sido apresentado apenas um aditivo assinado em 2004 em língua inglesa, no qual é mencionada, além das partes mutuante e mutuaría, também a empresa AES Tiete Empreendimentos SA como garantidora da operação.

Observa-se, pelos fatos aqui apresentados, que as decisões de compra do lote de ações da AES Tiete SA representativo de 4,98% de seu capital foram tomadas por uma diretora da AES Tiete SA, e que o capital necessário para a compra originou-se de uma empresa do Grupo AES sediada nas Ilhas Cayman (AES IHB), e o empréstimo teve a ciência e a garantia da AES Tiete Empreendimentos Ltda (braço do Grupo AES no Brasil), holding controladora da AES Tiete SA, e controladora da própria AES IHB Cayman Ltd.

A empresa Tiete Participações Ltda, posteriormente denominada AES Tiete Participacoes SA, não tinha na época, e nunca teve, autonomia administrativa, sendo sua administração sempre exercida por diretores da AES Tiete SA, e nunca dispôs de capital próprio para efetuar a compra do lote de ações da AES Tiete SA

aqui tratado, tendo recebido aporte de recursos do exterior com aval da AES Tiete Empreendimentos Ltda oriundo de empresa estrangeira por esta controlada, para poder honrar a operação de aquisição de participação societária.

11.2. CRIAÇÃO DA COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA

A partir de 2003, em razão de reorganização societária decorrente da necessidade de reestruturação de endividamento do Grupo AES no Brasil com o BNDES, a Brasileira Energia SA passou a ser a controladora das operações do Grupo AES no Brasil, substituindo a AES Tiete Empreendimentos SA. Em razão da reestruturação da dívida, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, através de sua subsidiária BNDES Participacoes SA - BNDESPAR, passou a deter 53,8% do capital total da Brasileira Energia SA, e 49,9% de seu capital votante, permanecendo o controle do capital votante sob titularidade do Grupo AES através da empresa AES Holdings Brasil Ltda. A partir de então, a Companhia Brasileira de Energia, ainda controlada pelo Grupo AES, passou a exercer o controle direto ou indireto de todas as empresas anteriormente controladas pela AES Tiete Empreendimentos Ltda.

De acordo com quadro societário refletindo a inter-relação de empresas direta ou indiretamente controladas pela Brasileira Energia SA em 2006, ela detinha o controle (direto ou indireto) das empresas AES Tiete Holdings Ltd e AES Tiete Holdings (TH) II Ltd, ambas sediadas nas Ilhas Cayman, e controladoras da AES Tiete Empreendimentos SA e da AES Tiete Participacoes SA, e também o controle, através da AES Tiete Empreendimentos SA, da empresa AES IHB (IHB), sediada nas Ilhas Cayman, sendo esta a empresa que forneceu o empréstimo de pessoa ligada para a AES Tiete Participacoes SA adquirir sua participação societária na AES Tiete SA.

11.3. AES TIETE PARTICIPACOES SA COMO EMPRESA VEÍCULO

Verifica-se claramente que a criação da empresa Tiete Participacoes Ltda, posteriormente convertida em AES Tiete Participacoes SA, teve por resultado tão somente criar uma empresa para servir de “veículo” para aquisição da parcela de 4,98% do capital social da AES Tiete AS que originalmente havia sido adquirido pelo Clube I E C E SP CESP C Tiete e que em 2000 foi oferecida ao mercado através da Oferta Pública de Ações (OPA).

A empresa AES Tiete Participacoes SA sempre foi diretamente comandada pelas mesmas pessoas que compõem a diretoria da AES Tiete SA. A partir de 2007, a Companhia Brasileira de Energia, controladora das empresas estrangeiras AES Tiete Holdings Ltda e AES TH II Ltd, anteriormente sócias / acionistas da AES Tiete Participacoes SA, passou a deter diretamente 100% do capital da AES Tiete Participacoes SA.

Como se vê, os fatos demonstram que a aquisição da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA poderia ter sido diretamente realizada pela AES Tiete

Empreendimentos Ltda, ou pela AES Corp, sem que qualquer fato econômico relevante impedisse ou alterasse as consequências

dos atos praticados, até porque a AES Tiete Participacoes SA nunca teve capacidade econômica própria para adquirir essas ações, e recebeu recursos do exterior de uma subsidiária da AES Tiete Empreendimentos Ltda.

Sendo assim, a criação da empresa Tiete Participações Ltda (posteriormente convertida em AES Tiete Participacoes SA) e a sua utilização como “veículo” para aquisição da participação societária de 4,98% do capital total da AES Tiete SA, bem como as operações originárias de receitas e despesas financeiras da AES Tiete Participacoes SA diretamente ligadas a essa participação societária, foram meros atos preparatórios para as operações de reorganização societária realizadas em 2007, que serão a seguir descritas, e que culminaram com a incorporação da AES Tiete Participacoes SA pela AES Tiete SA.

11.4. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Em 2006/2007, o Grupo AES realiza nova reorganização societária, já descrita neste Termo. Esta operação acabaria por resultar na incorporação da AES Tiete Participacoes SA pela AES Tiete SA, e a transferência para a AES Tiete SA, do ágio pago pela AES Tiete Participacoes SA na aquisição da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA. Resultaria, ainda, em um meio de “burlar” a vedação legal à dedução da despesa de amortização de ágio, culminando na possibilidade de que a AES Tiete SA passasse, então, a partir de 2007, a deduzir as despesas de amortização do ágio pago por seu ex-acionista na aquisição de suas ações.

[...]

11.5. RESULTADOS DA CISÃO E DA POSTERIOR INCORPORAÇÃO

Como já foi acima destacado, a empresa AES Tiete Participacoes SA tem sua existência diretamente ligada à aquisição da participação de 4,98% do capital total da AES Tiete SA, tendo sido criada pouco antes dessa operação, recebido empréstimo externo de pessoas ligadas em montante incompatível com seu capital social apenas para realizar a compra das ações, e movimentado aplicações financeiras com os recursos resultantes de lucros e juros sobre o capital próprio distribuídos pela AES Tiete SA.

Pelos fatos analisados, verifica-se que a AES Tiete Participacoes SA foi, desde sua criação, “empresa veículo” utilizada pelo Grupo AES para realizar a aquisição da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA.

Essa condição da AES Tiete Participacoes SA de “empresa veículo” foi ainda ressaltada pela operação de cisão parcial que antecedeu sua incorporação pela AES Tiete SA, pois nessa cisão a empresa foi dividida, transferindo para a Companhia Brasileira de Energia todos os ativos financeiros, e restando no patrimônio da AES Tiete Participacoes SA tão somente a participação societária

correspondente a 4,98% do capital total da AES Tiete SA, e o ágio originado na aquisição dessa participação societária.

Vale destacar que, ainda que tenha agido como “empresa veículo” desde sua criação, a AES Tiete Participacoes SA poderia ter sido diretamente incorporada pela Companhia Brasileira de Energia, caso o objetivo da reorganização societária fosse efetivamente buscar ganhos administrativos e operacionais como alegado. Todavia, o que ocorreu foi a cisão parcial da AES Tiete Participacoes SA, preparando-a para a “incorporação reversa” que se seguiria.

[...]

11.6. SITUAÇÃO SOCIETÁRIA DO GRUPO

Conforme informações prestadas pela AES Tiete SA, foram apresentados gráficos descritivos da operação de reorganização societária aqui tratada. incluindo a relação societária entre a AES Tiete SA e o controlador do Grupo AES / BNDESPAR, a Companhia Brasileira de Energia, antes e depois da operação societária aqui descrita.

Verifica-se que as operações societárias resultam na extinção da AES Tiete Participacoes SA por incorporação. Todavia, conforme vem sendo descrito, a AES Tiete Participacoes SA desde o início de suas atividades não cumpriu função econômica relevante, tendo sido utilizada tão somente como veículo para culminar na incorporação reversa que se procedeu.

11.7. OBJETIVOS DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Como se observa, a finalidade de toda esta reorganização societária, tal e qual a reorganização societária realizada em 2000, não foi outra senão tão somente auferir o benefício tributário da possibilidade de amortizar o ágio pago na aquisição da parcela de 4,98% de ações da AES Tiete SA pela “empresa veículo” AES Tiete Participacoes SA, diretamente controlada pela Companhia Brasileira de Energia.

Não há qualquer fundamento econômico em toda a operação, desde o uso da AES Tiete Participacoes SA para aquisição da participação societária na AES Tiete SA em 2000, passando pela cisão parcial da empresa, até sua incorporação pela AES Tiete SA em 2007, até porque a compra da parcela de ações da AES Tiete SA aqui tratada poderia ter sido efetuada pela AES Tiete Empreendimentos Ltda, então holding do Grupo AES em 2000, sem que qualquer problema fosse criado à operação, e evitando-se assim a desnecessária criação de uma companhia intermediária, a AES Tiete Participacoes SA, que, aliás, não dispunha originalmente de capital social compatível com o volume dos recursos necessários para a aquisição da participação societária na AES Tiete SA.

Contudo, há um claro benefício fiscal auferido pela AES Tiete SA, oriundo de um conjunto de operações realizados tão somente para criar artificialmente uma situação jurídica que permitisse à AES Tiete SA deduzir da base de cálculo do

imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro a amortização do ágio pago pelo Grupo AES na aquisição do lote de ações representativo de 4,98% do capital da AES Tiete SA.

Sendo assim, por todo o exposto, o ÁGIO 3 não pode ser amortizado por não atender aos requisitos legais para amortização. Por isso, as amortizações do ÁGIO 3 realizadas pela AES Tiete SA entre 2013 e 2015 são glosados neste ato, sendo lançado, na incorporadora AES Tiete Energia SA, o crédito tributário de IRPJ e CSLL incidentes sobre os valores glosados.

O contribuinte AES Tiete Energia SA (incorporadora) também amortizou valores relativos ao ÁGIO 3 no ano 2016. O IRPJ e a CSLL relativos a estes valores foram lançados no processo 16561.720074/2019-69.

[...]

Observa-se, no presente caso concreto, que os ÁGIOS 1, 2 e 3 nasceram de compras efetivas de participações societárias, mas houve a utilização de empresas veículo ou empresas "receptáculo" para realizar, em substituição à real adquirente AES Corp, as aquisições. Também foram realizadas sequências organizadas de reorganizações societárias de modo a simular as condições do Art. 386 do RIR/99 (ou do Art. 22 da Lei 12.973/2014 a partir de 2015), bem como transferir os ágios para empresas em que os indevidos benefícios tributários pudessem ser auferidos de acordo com a conveniência do contribuinte.

[...]

Nos casos dos ÁGIOS 1, 2 e 3, o real adquirente das participações societárias da AES Tiete SA é a AES Corp, que se utilizou de empresas veículo ou empresas "receptáculo" no Brasil, sem substância econômica, para formalizar as aquisições de participações societárias.

É indiscutível que nunca ocorreu confusão patrimonial entre a AES Corp e a AES Tiete SA (antiga Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete).

[...]

19 – SIMULAÇÃO POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOA

No caso concreto, observa-se claramente que o contribuinte (e o Grupo AES) realizou, reiteradamente, astuciosas manobras praticando atos jurídicos encadeados no sentido de forçar seu enquadramento no inc. III do art. 386 do RIR/99, bem como, forçar a geração insubsistente de sete ágios ágio no Brasil e transferir estes ágios para a empresa operacional AES Tiete SA, que posteriormente teve seu CNPJ alterado e foi renomeada para AES Tiete Energia SA.

A movimentação dos ágios foi realizada com o intuito oculto de movimentar os ágios para a empresa operacional do Grupo AES (uma delas), empresa esta que dispõe de resultados tributáveis e passou a **indevidamente** se beneficiar da amortização do ágio.

O enquadramento “forçado” dos ágios no dispositivo legal se deu claramente por meio do uso de simulação por interposição de pessoa, em reiteradas operações, inserindo empresas sem capacidade operacional e sem autonomia decisória (empresas relacionadas no Capítulo 7), totalmente estranhas às operações que seriam naturalmente realizadas (compra de participações societárias pela AES Corp no caso dos ÁGIOS 1, 2 e 3, e aquisição de participações societárias pela BNDESPar no caso dos ÁGIOS 4, 5, 6 e 7). Com isso, o meio utilizado para “forçar” o enquadramento no dispositivo legal mais favorável ao contribuinte foi claramente a **simulação**.

[...]

21 – LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Em face de todos os fatos aqui expostos, procede-se o lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração, do IRPJ e do reflexo de CSLL, decorrente da GLOSA da dedutibilidade de despesas contábeis e de exclusões do Lucro Real relativas à amortizações de ágios realizadas pela AES Tiete SA oriundos das diversas operações societárias realizadas pelo contribuinte e por seu Grupo Econômico (ÁGIOS 1 e 3).

Através deste Auto de Infração, é constituído crédito tributário decorrente de amortizações indevidas realizadas pela empresa AES Tiete SA, CNPJ 02.998.609/0001-27, empresa incorporada por AES Tiete Energia SA; sendo assim, o lançamento de crédito tributário decorrente de glosa de amortizações de ágio realizadas pela AES Tiete SA é feito em nome do contribuinte AES Tiete Energia SA, responsável por sucessão em decorrência da incorporação da AES Tiete SA.

[...]

22 – MULTA QUALIFICADA

A partir do detalhamento das operações estruturadas de reorganização societária aqui analisadas, verifica-se que as operações societárias foram repetidas ao longo do tempo de forma reiterada, e compostas por diversas etapas complexas cuidadosamente planejadas e encadeadas.

Portanto, verifica-se a clara intenção do contribuinte, e de seus diretores, de realizar as operações aqui tratadas na forma como as mesmas foram efetivadas, dado o esforço empenhado e as diferentes etapas conduzidas para se obter os fins pretendidos.

[...]

Desta forma, presentes tantos elementos que confirmam a ocorrência de fraude fiscal, na forma definida pelos arts. 72 da Lei nº 4.502/64, não resta outra providência a tomar senão a aplicação da multa qualificada na forma do disposto no art. 44, §1º., da Lei nº 9.430/96:

[...]

23 – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Conforme exaustivamente detalhado neste Termo, a empresa AES Tietê SA (incorporada pelo contribuinte) amortizou, indevidamente, supostos ágios 1 e 3 alegadamente decorrentes de expectativa de rentabilidade futura.

Contudo, o contribuinte não apenas registrou as amortizações indevidas de ágio em sua apuração anual de IRPJ e CSLL, mas também reduziu a apuração da estimativa mensal do mês de dezembro de cada ano, e apurou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL por meio de balancetes mensais de suspensão / redução, reduzindo indevidamente a apuração do IRPJ e CSLL mensais devidos por estimativa no referido mês de dezembro de cada ano. Não houve registro de balancetes de redução/suspensão nos demais meses dos anos 2013 a 2015.

[...]

Sendo assim, em face da redução indevida do IRPJ e CSLL mensais devidos por estimativa, aplica-se, neste ato, multa isolada à alíquota de 50% sobre os valores que indevidamente deixaram de ser recolhidos e/ou declarados por estimativa, conforme calculado no “Demonstrativo de Apuração de Multa Isolada sobre IRPJ Estimativa Não Recolhido” e no “de Apuração de Multa Isolada sobre CSLL Estimativa Não Recolhida”, que fazem parte integrante e indissociável deste Termo de Verificação Fiscal.

Após a ciência, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 30.773/30.826, por meio da qual sustentou, sinteticamente, o seguinte:

8. Conforme restará demonstrado, a presente autuação fiscal não merece subsistir, devendo ser integralmente cancelada por esta Delegacia da Receita Federal do Julgamento (“DRJ”), pelos seguintes motivos:

(i) decadência: na ausência de comprovado dolo, fraude ou simulação, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial segue a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”). Como a Impugnante tomou ciência da autuação em 4/11/19, tributos cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/13 já foram atingidos pela decadência;

(ii) no mérito:

(a) **Ágio 01**: esse ágio foi registrado no contexto da privatização da Tietê, com efetivo pagamento e elaboração de laudo. A adquirente captou dívida com o BNDES para financiar a aquisição e também obteve recursos de sua controladora no exterior. A amortização do ágio é feita pelo prazo da concessão e teve início em 2001, por conta de reorganização societária implementada para evitar que a Tietê (companhia aberta) sucedesse a dívida contraída com o BNDES. Descabidas, portanto, qualquer alegação de fraude, dolo, simulação, ausência de propósito comercial ou “transferência do ágio”;

(b) **Ágio 03**: esse ágio foi registrado em aquisição de participação adicional na Tietê, por outra companhia do Grupo AES. Houve efetivo pagamento pelas

participações, elaboração de laudo, a operação foi feita entre partes independentes e a amortização do ágio registrado em 2001 teve início em 2007. Mostram-se infundadas as alegações de fraude, dolo, simulação, ausência de substância e propósito negocial e a de que o real adquirente não teria sido a sociedade que se endividou e adquiriu as participações;

(c) No caso dos autos, não há o que se falar em dolo, fraude ou simulação por parte da Impugnante ou de qualquer outra empresa do Grupo AES, a despeito da fantasiosa e inverídica história contada pela autoridade fiscal. Como bem descrito abaixo e abordado ao longo de toda a presente Impugnação, todos os negócios jurídicos e reorganizações societárias praticadas pelo Grupo AES envolveram transações lícitas, legítimas, dotadas de substância econômica e propósito negocial. Em apertado resumo: (i) foram constituídas companhias no Brasil para aquisição de participações societárias na Tietê de terceiros independentes, inclusive no leilão de privatização da companhia ou em operações de compra alavancada; (ii) a reorganização societária do grupo ocorrida em 2003 foi a formação de uma i com o BNDES (terceiro independente), implementada como forma de evitar a falência do Grupo AES no Brasil – tal estrutura mostrou-se economicamente vantajosa para o banco; (iii) em 2006, após o saneamento das finanças do grupo, a *joint venture* foi reorganizada, tornando a estrutura mais lógica e rentável; (iv) a reorganização societária de 2015 objetivou segregar os ramos de geração e distribuição de energia elétrica, alterando os termos do acordo de acionistas com o BNDES para permitir maior flexibilidade e foco do Grupo AES no ramo de geração. Em momento algum houve intenção de se criar ágios ilegítimos por meio artimanhas simuladas, como bem demonstrado abaixo. Desse modo, incabível a majoração da multa de ofício, como já reconhecido pelo CARF em caso semelhante;

(d) por fim, caso a autuação fiscal seja mantida, o que se admite apenas por argumentação, conforme entendimento jurisprudencial mais recente, é incabível a cobrança de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de estimativas mensais sobre a mesma base de cálculo, como ocorreu no caso dos presentes autos.

Na decisão de primeira instância (fls. 31.002/31.072), rejeitou-se, inicialmente, a ocorrência de decadência, na medida em que, ante a ocorrência de fraude, o prazo decadencial deveria ser contado a partir do disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

Em relação aos ágios amortizados, no caso sob análise nestes autos, considerou-se que não atendiam aos requisitos legais, sob o aspecto pessoal, de modo que inaceitável a sua dedução. Considerou-se, ainda, presente a simulação nas operações, de forma que caracterizada fraude, conforme prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e adequada a qualificação da multa de ofício. Neste último ponto, foi rejeitada a invocação ao art. 24 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), bem como a vinculação à decisão proferida no processo administrativo nº 19515.721836/2011-31.

Finalmente, manteve-se a exigência das multas isoladas pela ausência/ insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ/CSLL; assim como a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem à pessoa jurídica investidora originária, de fato, real, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida, aquela que, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que são por ela tributados, da qual se espera a rentabilidade futura que fundamentou a aceitação do ágio. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com ágio, quem incorreu na correspondente despesa.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE

A simulação tem ínsita no seu conceito a fraude, que se subsume à definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e à ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, sendo aplicável a multa qualificada.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas.

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE

Súmula Vinculante CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

Cientificada da decisão, a pessoa jurídica autuada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 31.098/31.154, no qual, em resumo, alega:

(i) decadência: considerando-se a ausência de dolo, fraude ou simulação nas condutas adotadas pela Recorrente (como será reiterado neste Recurso Voluntário), a contagem do prazo decadencial deve seguir a regra do art. 150, §4º, do CTN. Como a Recorrente tomou ciência da autuação em 4/11/19, tributos cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/13 já foram extintos pela decadência;

(ii) no mérito:

(a) **Ágio 01**: resta incontroverso que o referido ágio foi pago, gerado entre partes não relacionadas e com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da Tietê, o que foi reconhecido pela DRJ no Acórdão nº 14-108.142. Ao contrário do alegado pela DRJ, a AES Gás não era uma “empresa veículo”, a transferência do investimento na Tietê para a AES Gás e posterior incorporação dessa última pela primeira foi motivada exclusivamente por questões de natureza não-tributárias, o que confere suficiente substância econômica e propósito negocial à reorganização praticada. Assim, são infundadas as alegações de simulação, ausência de substância e propósito negocial na reorganização societária implementada pelo Grupo AES;

(b) **Ágio 03**: resta incontroverso que o referido ágio foi pago, gerado entre partes não relacionadas e fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Tietê. Ao contrário do alegado pela DRJ, a AES Participações S.A. (“Participações”) efetivamente figurou como adquirente da participação societária e contraiu dívida com terceiros para tanto, não podendo ser taxada de mera “empresa veículo”. Assim, mostram-se infundadas as alegações de que a Participações, não teria sido a real adquirente da participação societária na Tietê ou que a reorganização implementada pelo contribuinte seria simulada ou não possuiria propósito negocial;

(c) em todos os casos acima, não há o que se falar em dolo, fraude ou simulação por parte da Recorrente ou de qualquer outra empresa do Grupo AES. Todos os negócios jurídicos e reorganizações societárias praticadas envolveram transações lícitas, legítimas, dotadas de substância econômica e propósito negocial, sendo incabível a majoração da multa de ofício, como já reconhecido pelo CARF no mesmo caso (porém em relação a períodos anteriores);

(d) por fim, caso mantida a autuação, é incabível a cobrança de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de estimativas mensais sobre a mesma base de cálculo, como ocorreu no caso.

Os autos foram, então, encaminhados ao CARF e distribuídos, por sorteio à relatoria deste Conselheiro.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 06 de outubro de 2020 (fls. 31.094/31.095), tendo interposto seu Recurso Voluntário, em 03 de novembro do mesmo ano (fl. 31.096), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, pela responsável legal pela pessoa jurídica Recorrente.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, incisos I, II e IV, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

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

2 DA DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta a ocorrência de decadência do direito de se constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, na medida em que somente foi cientificada da autuação fiscal em 04 de novembro de 2019.

A análise da referida questão decorre, essencialmente, da apreciação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações que embasaram o lançamento de ofício, uma vez que tal fato será decisivo para a determinação do dispositivo legal aplicável para a contagem do prazo decadencial (art. 150, §4º, do CTN, como invocado pela Recorrente; ou art. 173, inciso I, do CTN, conforme aplicado no Acórdão de primeira instância).

Deste modo, postergo a análise do tema para o momento da apreciação da qualificação da multa de ofício.

3 DO MÉRITO

Após a decisão de primeira instância, ficaram mantidas as glosas relacionadas às despesas de amortização dos ágios intitulados Ágio 01 e Ágio 03, bem como a exigência da multa

de ofício qualificada e da multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Passaremos a tratar, isoladamente, de cada uma das referidas exigências, sendo que, por óbvio, alguns fundamentos aproveitarão a ambos os ágios amortizados pela pessoa jurídica AES Tiete SA, sucedida por incorporação pela Recorrente.

3.1 DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

3.1.1 Do tratamento na legislação tributária

Até 1997, a legislação tributária se limitava basicamente a conceituar o ágio surgido na aquisição de participações societárias e detalhar a sua forma de desdobramento na escrituração comercial, conforme arts. 20 e 21 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que, à época dos fatos geradores tratados nos presentes autos, possuía a seguinte redação:

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;

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.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4º do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Naquele período, a principal relevância do tema dizia respeito aos reflexos do ágio na apuração do ganho de capital, por ocasião da alienação dos investimentos, o que era regulado pelos arts. 25 e 33 do citado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Com a Medida Provisória nº 1.602, de 1997, surge dispositivo específico para o tratamento das hipóteses de incorporação de pessoa jurídica em que se detenha participação societária adquirida com ágio. Conforme o item 11 da Exposição de Motivos daquela Norma, o referido regramento foi assim justificado:

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Há doutrinadores, porém, que apontam que a norma em questão visava impulsionar o Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal, estimulando, com benefícios tributários, as reorganizações societárias.

Tal divergência não é relevante ao caso, sendo certo que a Lei nº 9.532, de 1997 (conversão da citada Medida Provisória), possuía a seguinte redação, à época das operações aqui tratadas:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por sua vez, trata da relação da referida amortização com o Lucro Real:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

No bojo do alinhamento da legislação nacional às normas internacionais de contabilidade, os arts. 20 e 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, foram modificados pela Lei nº 12.973, de 2014, sendo que, uma vez que tais alterações se deram em data posterior às operações de que tratam os presentes autos, nenhum reflexo possuem na análise em curso, em especial diante do teor do art. 65 da referida Lei, que dispõe que as “disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014”, abrangendo, indubitavelmente, os fatos aqui analisados.

3.1.2 Da prévia análise das operações pelo CARF

Antes de avançar na análise das operações que fundamentaram o lançamento de ofício de que trata o presente processo, é importante registrar que as referidas operações já foram objeto de decisões proferidas pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de

Julgamento e pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, no âmbito do processo administrativo nº 19515.721836/2011-31.

Tenho sustentado que, em tais circunstâncias, em atenção ao princípio da segurança jurídica, em seus aspectos da estabilidade da jurisprudência¹ e da previsibilidade relativa das decisões², convém que seja mantida, em relação ao mesmo contribuinte e à mesma operação (em seus aspectos fáticos e jurídicos), a conclusão anteriormente adotada.

Fixadas tais premissas, portanto, passemos à análise do caso concreto.

3.1.3 Do Ágio 1

O ágio em questão tem origem na aquisição, em 1999, das ações da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê (posteriormente, denominada AES Tietê S.A.) pela AES Gerasul Empreendimentos Ltda (posteriormente, AES Tietê Empreendimentos Ltda), companhia criada em 1998, tendo como sócias pessoas jurídicas localizadas nas Ilhas Cayman e pertencentes ao Grupo Empresarial AES.

Conforme relatado, “o investimento detido pela AES Tietê Empreendimentos Ltda, em 30/03/2000, era composto por ações a título de investimento permanente no valor aproximado de R\$ 153 milhões de reais, e ágio pago na aquisição do controle acionário da AES Tiete SA no valor aproximado de R\$ 808 milhões de reais”, sendo o fundamento de tal ágio, “em princípio, a expectativa de rentabilidade futura decorrente da concessão de serviço público de geração de energia elétrica por 30 anos”.

Em março de 2000, a AES Tietê Empreendimentos Ltda realiza o aumento do capital social da AES Gás Empreendimentos Ltda, pessoa jurídica constituída em 1998, e que sempre esteve sob controle do Grupo AES, por meio do “aporte das ações da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, acompanhada do ágio pago na aquisição (ágio transferido)”.

Passo seguinte, a Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete incorpora de forma reversa a AES Gás Empreendimentos Ltda, de modo que passa a ser a detentora do ÁGIO 1.

Já no ano de 2006, nova sequência de reorganizações ocorre no interior do Grupo AES, de modo que o ÁGIO 1 percorre novo percurso dentro do referido conglomerado.

A AES Transgás Empreendimentos S.A. incorpora a sua controladora Brasileira Energia S.A., para, em seguida, ser incorporada pela sua controlada Energia Paulista Participações S.A. (que vem a ser a pessoa jurídica autuada nos presentes autos, posteriormente, denominada AES Tietê Energia S.A.), que passa a se chamar Companhia Brasileira de Energia.

A respeito das referidas operações, assim, manifestou-se a autoridade fiscal:

¹ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 128.

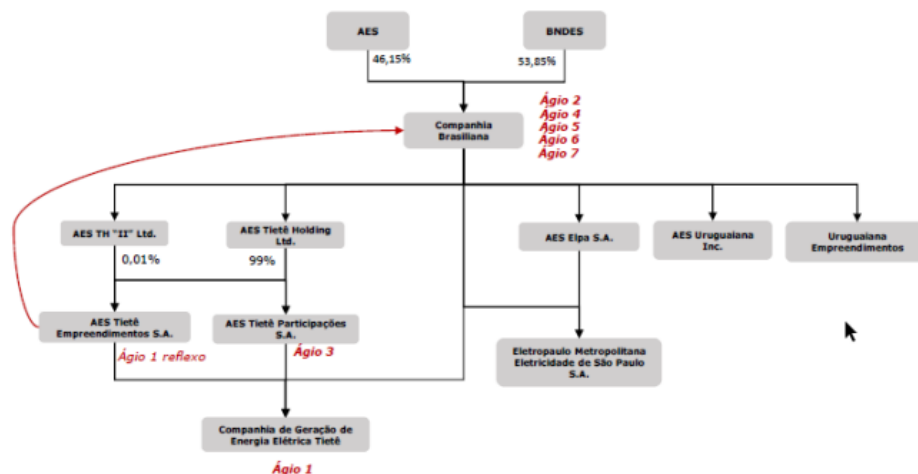
² ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 131.

Observe-se que, antes de 2006, o Grupo AES era capitaneado pela empresa Brasileira Energia. Após as primeiras reorganizações, o grupo passa a ser capitaneado pela empresa Companhia Brasileira de Energia. Ressalte-se que o mercado sempre entendeu ambas as empresas simplesmente como Brasileira.

Ou seja, é cristalino que toda esta operação é uma operação circular, que nasce e termina na mesma situação societária (pelo menos se forem focados os aspectos relevantes), tendo como única diferença o fato de que ágios foram movidos de posição, e incorporações viciadas por vício de vontade, simulação e fraude fiscal foram realizadas de forma a simular o direito à amortização dos ágios.

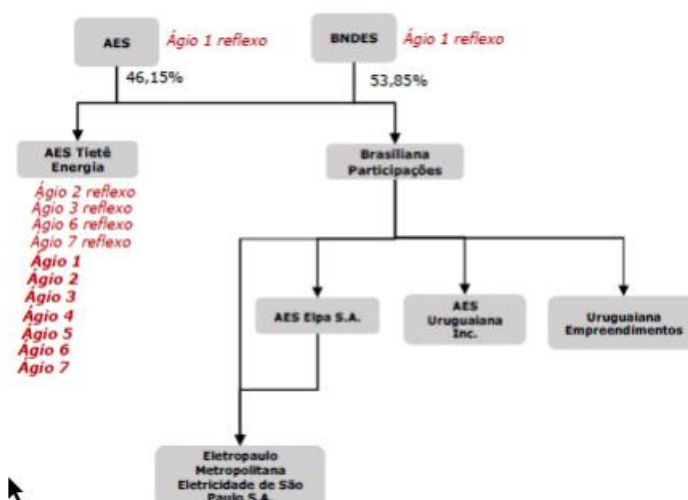
Na sequência, no que se relaciona com o lançamento fiscal aqui sob análise, a Companhia Brasileira de Energia incorpora a AES Tietê Empreendimentos S.A., levando para o seu interior o denominado ÁGIO 1 reflexo; e a Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete incorpora a AES Tietê Participações S.A, passando a deter o ÁGIO 3 (que será, posteriormente, analisado).

O gráfico a seguir permite a compreensão de tais operações:



Por fim, no ano de 2015, nova rodada de reorganizações internas, a partir da criação da empresa AES Brazilian Energy Holdings Ltda, que recebe, por integralização de capital, os ágios acumulados na Companhia Brasileira (exceto os reflexos) e a participação societária da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete. Em seguida, a AES Brazilian Energy Holdings Ltda é incorporada pela Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete (posteriormente AES Tietê SA), na qual passam a estar concentrados todos os ágios (exceto os reflexos). O ciclo se encerra com a incorporação da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete pela recém criada Cia. Brasileira II, que altera a sua denominação para AES Tietê Energia S.A.

Eis o resultado final de todas as operações societárias:



A AES Tiete SA amortizou o referido ágio nos anos de 2013, 2014 e parte de 2015. Após a incorporação da AES Tiete SA pela Brasileira II (que passou a se denominar AES Tiete Energia SA), o ÁGIO 1 continuou sendo amortizado por esta última empresa.

No julgamento dos processos administrativos que envolvem operações realizadas por meio de reorganizações societárias, tenho sempre defendido o direito de os contribuintes organizarem livremente as suas atividades, no sentido de que, entre duas opções igualmente válidas, não estão estes obrigados a optarem por aquela tributariamente mais onerosa.

Tal liberdade, entretanto, não significa uma permissão para a criação de situações totalmente fictícias, nas quais a vontade declarada para realizá-las se mostra completamente dissociada daquilo que, efetivamente, verifica-se.

Por tal razão, entendo que, a depender das circunstâncias envolvidas, as operações podem configurar elisão tributária lícita e eficaz, elusão tributária (consistente na elisão tributária lícita, mas ineficaz) ou mesmo evasão tributária³, sem adotar a tese de que apenas as situações ilícitas (civil ou penalmente) podem ser consideradas inoponíveis ao Fisco.

O ágio em questão foi objeto de análise no âmbito do processo administrativo nº 19515.721836/2011-31, onde ficou evidenciada a artificialidade das operações societárias realizadas, em especial a partir da efemeridade de algumas companhias utilizadas, apenas, para a transferência do ágio, e a ausência de confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que realizou o investimento com ágio e a empresa investida, notadamente, em decorrência da transferência do ágio entre as pessoas jurídicas envolvidas nas operações.

Segue trecho do Acórdão nº 1402-002.183, de 04 de maio de 2016 (Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto), contendo a análise da amortização do ágio em discussão:

³ Adoto aqui a classificação proposta por Marciano Seabra de Godoi (Planejamento Tributário in Hugo de Brito Machado (coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 480

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, que talvez nunca seja alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio.

Deu-se, assim, a denominada “transferência de ágio”, hipótese não prevista em lei, uma vez que somente ao adquirente do investimento com mais valia cabe o direito à amortização do ágio, ou, em caso de incorporação reversa, à investida, desde que haja confusão patrimonial com a real adquirente do investimento. Corroborando com tal entendimento, colaciono o decidido no Acórdão nº 130200.834, de relatoria do i. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, o qual, em hipótese análoga à analisada nos presentes autos, firmou entendimento sobre a impossibilidade de transferência do ágio de uma empresa para outra:

[...]

No que diz respeito à amortização do ágio de R\$ 808 milhões, conforme já descrito acima, o surgimento da mais valia originou-se da aquisição das ações da COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TIETÊ (posteriormente AES TIETE, sujeito passivo do lançamento) pela AES EMPREENDIMENTOS no bojo da denominada “privatização do setor elétrico”.

Não há dúvidas de que o ágio em que questão foi efetivamente pago por AES EMPREENDIMENTOS.

Contudo, após essa aquisição constata-se que o ágio foi transferido para AES GÁS. Naquele momento, quem passou a deter as ações de AES TIETE, juntamente com o ágio referente à aquisição, foi AES GÁS.

Ato contínuo, AES GÁS foi incorporada reversamente por AES TIETE, permitindo a partir daí, no entender da atuada, a dedutibilidade da amortização desse ágio.

Segundo a autoridade fiscal atuante AES GÁS não desempenhou qualquer atividade de forma comprovada, concluindo, a partir das DIPJs apresentadas que tal empresa

[...] nunca exerceu qualquer tipo de atividade relevante, permanecendo praticamente inativa durante toda sua curta existência. Não foram apresentados quaisquer livros ou documentos dessa empresa pelo contribuinte, tendo sido alegado que a referida empresa não apresentou movimento até o ano 2000.

AES GAS, trata-se, na realidade de mera empresa veículo, como consta explicitamente inclusive nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da atuada.

Analisando a reestruturação societária levada a efeito pela autada, é fácil constatar que não houve confusão patrimonial entre o adquirente das ações (AES

EMPREENDIMIENTOS) e a (AES TIETE), sendo utilizado a empresa veículo AES GÁS para transferência do investimento original, e o respectivo ágio, sendo realizada operação de incorporação reversa entre AES GÁS e AES TIETE, ora autuada.

Visto por outro prisma: investidora (AES EMPREENDIMIENTOS) e investida (AES TIETE) permaneceram existentes, tendo sido utilizada a interposição de empresa veículo (AES GÁS) com o único intuito de, artificialmente, buscar-se a amortização de ágio por suposta extinção do investimento.

A operação de transferência do ágio para AES GÁS, e sua incorporação por AES TIETE, durou exatos seis dias (entre 24/03/2000 e 30/03/2000) restando evidente a efemeridade das operações realizadas em sequência com o único propósito de reduzir, artificialmente, a carga tributária incidente sobre os resultados de AES TIETE.

Na mesma linha, a apreciação realizada no Acórdão nº 9101-002.960, de 4 de julho de 2017 (Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo):

No primeiro ágio não há qualquer dúvida no sentido de se estar diante de caso de ágio transferido, o qual, como se viu, não dá direito à dedução da amortização.

Com feito, a AES EMPREENDIMIENTOS adquiriu o controle acionário da COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TIETÊ (que passa a se denominar AES TIETE) durante o processo de privatização do setor elétrico, pagando ágio de R\$ 808 milhões. Meses depois, esse ágio foi transferido para a AES GÁS no momento em que a AES EMPREENDIMIENTOS fez integralização em aumento capital na AES GÁS utilizando o investimento que detinha na AES TIETE. Dias depois a investida AES TIETE incorporou a investidora AES GÁS (incorporação "reversa" ou "as avessas") e passou a amortizar o ágio e a deduzir a despesa correspondente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confirma-se o Termo de Constatação:

[...]

Observe-se que a Fiscalização atribui a condição de "empresa veículo" à AES GÁS por ter concluído que ela teve a função única de transferir o ágio para que pudesse ser amortizado e deduzido. A decisão ora recorrida assinala, aliás, a efemeridade das operações, AES TIETE, durou exatos seis dias (entre 24/03/2000 e 30/03/2000)".

A Recorrente alega que a participação AES EMPREENDIMIENTOS na AES TIETE ter sido contribuída (utilizada) em aumento de capital da AES GÁS "foi eminentemente motivada por aspectos societários e regulatórios, com o propósito de proteger acionistas minoritários da Tietê" e que isto "não pode levar à indedutibilidade do ágio correspondente, já que foi legitimamente apurado e essa contribuição também se baseava em questões regulatórias ligadas à ANEEL".

Ocorre que, por mais relevantes que sejam as razões regulatórias e societárias a justificarem a utilização dessa terceira empresa, não se pode ignorar o fato de que

quando o investimento foi transferido da AES EMPREENDIMENTOS para a AES GÁS, o investimento original foi extinto, não podendo ser "carregado" por terceira empresa que, assim, justifica a qualificação doutrinária de "empresa veículo". Ou seja: ainda que justificável a interposição de terceira empresa por razões extratributárias, os efeitos tributários de dedutibilidade da amortização do ágio não se verificam.

A Recorrente sustenta que

53. [...] as operações que deram origem ao registro e ao início da amortização do Ágio 01 para fins fiscais foram dotadas de indiscutível propósito negocial e respeitaram todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria, notadamente os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, inexistindo qualquer abuso de forma ou violação à lei”.

54. Resta incontroverso nos autos que (i) o Ágio 01 foi gerado na privatização da Tietê pelo Estado de São Paulo, logo a transação foi realizada entre partes independentes; (ii) houve efetivo pagamento por parte da Empreendimentos, que até contraiu dívida junto ao BNDES para se financiar; e (iii) o fundamento do ágio foi a expectativa de rentabilidade futura da Tietê, com base em laudo de avaliação. Tais pontos já foram reconhecidos pela DRJ no Acórdão nº 14-108.142. Assim, ocorrendo a incorporação da adquirente pela adquirida, ou vice-versa, surgiu o direito à amortização do Ágio 01, nos exatos termos dos arts. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97.

Os pontos acima destacados não são controvertidos. Não houve questionamento acerca das operações que fizeram surgir o referido ágio e, tampouco, se questiona o direito de que, em havendo a incorporação da investida pela investidora (ou vice-versa), amortizá-lo para fins fiscais.

O que se constatou na autuação fiscal, contudo, é que inexistiu a confusão entre a empresa que investiu, com o pagamento de ágio, e a investidora, conforme previsão legal. Pelo contrário, o ágio “passeou” pelo patrimônio de diversas pessoas jurídicas até que houvesse a confusão patrimonial que possibilitasse à Recorrente a amortização fiscal na pessoa jurídica que lhe interessava. Inclusive, para tal propósito, houve a criação de empresas-veículos de existência efêmera e sem atividade econômica relevante.

Segue excerto da decisão:

A amortização deste Ágio 1, iniciada no ano de 2000, não atende aos requisitos legais, não podendo ser aceita a dedução tal como conduzida pelo contribuinte.

Quanto ao aspecto pessoal, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida. O Ágio 1 (no valor de R\$ 808 milhões) foi pago pela investidora AES EMPREENDIMENTOS, na aquisição de participação societária na investida AES TIETE, que foi transferido para a AES GÁS.

Não se verifica o aspecto pessoal da regra de dedutibilidade da amortização de ágio, eis que o evento de incorporação não contou com a participação da investidora AES EMPREENDIMENTOS. O evento contou com a presença da AES GÁS (denominada "empresa veículo").

Na mesma medida, deixou de ocorrer a comunicação do patrimônio entre investidor (AES EMPREENDIMENTOS) e investida (AES TIETE), razão pela qual não se consumou o aspecto material.

A impugnante ainda alega que, em virtude de questões regulatórias, para proteger acionistas minoritários, como a AES Empreendimentos possuía uma dívida com o BNDES, tal sociedade não poderia incorporar nem ser incorporada pela AES Tietê, de modo que a alternativa possível foi contribuir a participação na Tietê para uma outra sociedade (a AES Gás Empreendimentos Ltda. – “AES Gás”).

Ocorre que, por mais relevantes que sejam as razões regulatórias e societárias a justificarem a utilização dessa terceira empresa, não se pode ignorar o fato de que as ações da investida (AES TIETE) foram adquiridas pela real adquirente (AES EMPREENDIMENTOS), e não pela AES GÁS, de modo que não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97 (matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99). Ou seja: ainda que justificável a interposição de terceira empresa por razões extratributárias, os efeitos tributários de dedutibilidade da amortização do ágio não se verificam.

Tal como destacado pela autoridade fiscal, o investimento permaneceu na investidora, mesmo após a operação de incorporação:

Da descrição da operação societária acima verifica-se claramente que, no início da operação, a empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda era detentora de 38,69% do capital total da AES Tiete SA e, ao final da operação, em razão do cancelamento das ações incorporadas e da emissão de novas ações pela AES Tiete SA em nome da AES Tiete Empreendimentos Ltda, esta empresa permaneceu como proprietária dos mesmos 38,69% do capital total da AES Tiete SA.

Portanto, a única alteração real decorrente da complexa operação societária executada foi a transferência, do ágio na aquisição de ações, da empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda para a AES Tiete SA, e a permissão legal, anteriormente proibida, de amortizar esse ágio, gerando um benefício fiscal indevido para a AES Tiete SA ao longo do tempo.

A caracterização da AES GÁS como empresa veículo, fica evidente em face de mais elementos trazidos na fiscalização, no respectivo TVF:

[...]o mesmo diretor Luiz David Travesso assina a primeira alteração de contrato social da AES Gás Empreendimentos Ltda como representante das sócias AES Tiete Empreendimentos Ltda, AES Interenergy Ltd e AES Bandeirante Ltd; esse mesmo diretor também assina, como presidente da mesa e presidente do Conselho de Administração, a ata de assembleia geral

ordinária realizada em 30/03/2000 pelo contribuinte (na época denominado Companhia de Geração de Energia Elétrica Tietê).

Consultas às Declarações de Informações Econômico-Fiscais apresentadas por essa empresa à Receita Federal revelaram a apresentação de DIPJ inteiramente “zerada” para o ano-calendário 1998, declaração de inatividade para o ano calendário 1999, e finalmente, para o ano-calendário 2000, a apresentação de DIPJ para o período 01/01/2000 a 31/03/2000, sob evento de incorporação, refletindo tão somente um aporte de capital social oriundo da empresa AES Tietê Empreendimentos Ltda acompanhado da contrapartida em investimentos permanentes em participações societárias, correspondentes ao controle acionário do contribuinte originalmente adquirido pela AES Tietê Empreendimentos Ltda durante a “privatização do setor elétrico”.

Intimado o contribuinte durante 2011 a apresentar os livros e documentos contábeis da empresa AES Gás Empreendimentos Ltda, bem como a demonstrar e comprovar as operações realizadas por essa empresa durante sua curta existência [...]

[...]

Não foram apresentados quaisquer livros ou documentos dessa empresa pelo contribuinte, tendo sido alegado que a referida empresa não apresentou movimento até o ano 2000.

[...]

[...] a empresa AES Gas Empreendimentos Ltda, não tendo executado nenhuma operação relevante durante toda sua existência, foi claramente utilizada como “empresa-veículo” para possibilitar a transferência do ágio conforme descrito no parágrafo anterior.

A condição da AES Gas Empreendimentos Ltda de “empresa veículo” é deixada clara nas próprias Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da AES Tiete SA, conforme já transcrito, que abaixo se relembra para que não restem dúvidas:

Aporte de capital da AES Tietê [AES Tiete Empreendimentos Ltda] em uma empresa-veículo, a AES Gás [AES Gas Empreendimentos Ltda], com a conferência de ativos no montante de R\$ 956.256, representados pelo valor do investimento original acrescido do resultado da equivalência patrimonial (R\$ 147.953) e do ágio pago (R\$ 808.303) na aquisição dessa participação societária na Tietê [AES Tiete SA] quando da sua privatização.

Sendo assim, a participação da AES Gas Empreendimentos Ltda na operação de reestruturação societária se fez necessária tão somente para que fosse viabilizada a transferência do ágio da AES Tiete Empreendimentos Ltda para a AES Tiete SA, como meio de “burlar” a vedação legal do art. 391 do

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto 3.000/99), não tendo servido a nenhum propósito econômico que não o auferimento de benefício fiscal indevido pela AES Tiete SA e pelo Grupo AES.

Acrescente-se, ainda, a efemeridade das operações, eis que a operação de transferência do ágio para AES GÁS, e sua incorporação por AES TIETE, durou exatos seis dias, entre 24/03/2000 e 30/03/2000. Com o uso da empresa veículo cria-se artificialmente a situação prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal). Resta evidente uma operação simulada visando antecipar (indevidamente) os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio previstos nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

As referidas conclusões foram referendadas nas decisões acima transcritas, cujos fundamentos são integralmente adotados por este Relator, inclusive em atenção, conforme já exposto, ao princípio da segurança jurídica, de modo a evitar decisões conflitantes do CARF sobre a mesma operação.

Para se contrapor aos fundamentos acima, a Recorrente se limita a afirmar inexistir “qualquer exigência de que ocorra a junção do patrimônio de uma ou de outra sociedade, mas somente a reunião de patrimônios para que receitas e despesas sejam emparelhados”.

Tal argumento não merece prosperar. A razão para tanto é que a possibilidade de amortização fiscal do ágio trazida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 tem como foco a junção entre a pessoa jurídica que suportou o sacrifício pelo ágio pago na aquisição da participação societária e esta sociedade investida.

De outra parte, as razões regulatórias/societárias/“**de mercado**” repisadas no Recurso Voluntário, tal qual exposto nas decisões acima transcritas, ainda que justifiquem determinadas operações ou a criação das empresas de vida efêmera, não podem justificar o aproveitamento fiscal do ágio em circunstâncias diversas daquelas previstas na legislação.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

3.1.4 Do Ágio 3

O denominado Ágio 3, no montante de R\$ 82.257.000,00, tem origem na aquisição de lote de 4,98% (quatro vírgula noventa e oito por cento) da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete pela AES Tiete Participacoes SA.

O referido ágio permaneceu contabilizado no patrimônio da referida Companhia até 2006, ocasião em que houve a incorporação da empresa investidora pela investida (que passou a ser denominada AES Tietê SA).

Constata-se, portanto, que, a princípio, estariam cumpridos os requisitos para a amortização fiscal do ágio.

A acusação fiscal, contudo, aponta para artificialidade na operação que resultou no surgimento do ágio, conforme trecho a seguir:

A empresa AES Tiete Participações SA foi utilizada como meio de transferência de recursos financeiros oriundos do exterior, de forma a gerar o ÁGIO 3, simulando ser a compradora de parcela referente a 4.98% do capital da Companhia de Geração de Energia Elétrica Tiete, quando os efetivos compradores foram as empresas estrangeiras controladoras do Grupo AES.

A empresa AES Tiete Participacoes SA foi criada em 26/01/2000, como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo como sócios as empresas AES Bridge, I Ltd e AES Bridge, II Ltd, ambas sediadas nas Ilhas Cayman.

Originalmente a empresa tinha a razão social Tiete Participações Ltda, posteriormente, a partir de 28/01/2004, alterada para AES Tiete Participacoes SA, sendo neste Termo referenciada tanto por sua razão social original quanto por sua razão social posterior.

Logo após sua criação, a referida empresa, apesar de dispor de uma capital social de R\$ 1.000,00, recebeu financiamento externo de pessoas ligadas no valor total registrado pela empresa de R\$ 124.767.051,95, completamente incompatível com seu capital social.

Apesar de ter originalmente como sócios outras empresas estrangeiras do Grupo AES (AES Bridge I Ltd e AES Bridge II Ltd), o comando das operações da empresa Tiete Participacoes Ltda (ou AES Tiete Participacoes SA) sempre foi exercido pelos mesmos diretores que comandaram os negócios do Grupo AES no Brasil, agindo também como diretores do contribuinte (AES Tiete SA), conforme demonstra a comparação dos breve relatos das empresas.

A partir de 24/04/2001, os sócios da Tiete Participacoes Ltda (posteriormente denominada AES Tiete Participacoes SA) foram alterados, passando essa empresa a ser pertencente às empresas estrangeiras AES Tiete Holdings Ltd e AES TH II Ltd, ambas sediadas nas Ilhas Cayman, sendo essas as mesmas sócias da empresa AES Tiete Empreendimentos Ltda, controladora dos negócios do Grupo AES no Brasil.

Todas as atividades exercidas pela empresa Tiete Participacoes Ltda, posteriormente convertida em sociedade por ações denominada AES Tiete Participacoes SA, sempre estiveram ligados à aquisição da participação societária de 4,98% do capital total do contribuinte (AES Tiete SA).

Sendo assim, analisando-se as DIPJ's apresentadas pela AES Tiete Participacoes SA (anteriormente Tiete Participacoes Ltda), verifica-se que essa empresa obtém, ao longo dos anos, as seguintes receitas:

- Receita de juros sobre o capital próprio pagos pela AES Tiete SA;
- Resultados positivos em participações societárias decorrentes da participação societária de 4,98% do capital total da AES Tiete SA;

- Receitas de aplicações financeiras dos recursos recebidos em razão da participação societária na AES Tiete SA.

Também as despesas da AES Tiete Participacoes SA, na sua maior parte, representam:

- amortização não dedutível do ágio pago na aquisição da parcela de 4,98% do capital total da AES Tiete SA;
- variações cambiais e outras despesas financeiras decorrentes do empréstimo de pessoas ligadas no exterior obtido tão somente para aquisição dessa participação societária, vindo da empresa AES IHB controlada pela controladora do contribuinte;
- resultados negativos decorrentes das mesmas participações societárias.

A análise dos Balanços Patrimoniais contidos nas DIPJ's apresentadas pela empresa AES Tiete Participacoes SA demonstra que, durante toda a sua existência (entre 2000 e 2007, essa empresa foi proprietária, a título de participação societária, tão somente da parcela de 4,98% do capital total da empresa AES Tiete SA de que se está tratando aqui, não havendo nenhum registro de qualquer outra participação societária que tenha sido adquirida pela empresa.

Tal constatação foi referendada, na decisão de primeira instância, como se observa a partir do seguinte excerto:

A amortização deste ágio 3, iniciada no ano de 2007, não atende aos requisitos legais, não podendo ser aceita a dedução tal como conduzida pelo contribuinte.

Quanto ao aspecto pessoal, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida.

A pessoa jurídica investida foi a AES TIETE.

Por outro lado, no presente "ágio 3", decorrente da aquisição dos 4,98% das ações da AES TIETE pela AES PARTICIPAÇÕES, a investidora e, por consequência, a confusão patrimonial, são apenas aparentes. Há um passo anterior à aquisição realizada pela AES PARTICIPAÇÕES que necessita ser melhor analisada.

A AES PARTICIPAÇÕES foi constituída em 26/01/2000 (fls. 27484), momentos antes da aquisição dos 4,98% das ações da COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TIETÊ (Contrato de Opção firmado em 29/01/2000 – fls. 28407), o que já denota a efemeridade das operações.

De antemão, por si só, como poderia, a decisão de compra, ter partido de uma empresa constituída apenas três dias antes?

Ocorre que, não bastasse isso, os recursos utilizados na aquisição dessa participação acionária foram remetidos por outra empresa do grupo AES, a empresa AES IHB, localizada em conhecido paraíso fiscal, nas Ilhas Cayman.

A suposta adquirente possuía capital social ínfimo (R\$ 1.000,00 – fls. 27484), frente aos recursos que seriam necessários para a aquisição.

Salienta ainda a autoridade fiscal autuante, que o contrato de opção de compra foi assinado por Andréa Cristina Rushmann, à época, sócia administradora de TIETE Participações (posteriormente convertida em AES PARTICIPAÇÕES) e também diretora de AES TIETE (investida).

[...]

Embora no caso a adquirente formal do investimento na AES TIETE tenha sido a AES PARTICIPAÇÕES, os recursos, como se viu, não partiram dela. Até mesmo os estudos de viabilidade econômica, por intermédio do laudo de fls. 28270, não foram dirigidos a ela. A representação da empresa se confundia com a representação de outras empresas do grupo AES, através de Andréa Cristina Rushmann. Tudo isso, aliado ao fato da constituição da empresa ter ocorrido apenas 3 dias antes do contrato de opção de compra citado, indicam que as decisões também não partiram dela. Nesse cenário, constata-se que AES PARTICIPAÇÕES não foi a real adquirente dessas ações, não foi ela quem acreditou na “mais valia”, de modo que a confusão patrimonial, requisito indispensável pelas razões antes expostas à dedução das amortizações do ágio, se dá apenas de forma aparente e não efetiva.

Aqui, mais uma vez, as operações que fundamentaram o lançamento de ofício de que trata o presente processo já foram objeto de decisões proferidas pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento e pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, no âmbito do processo administrativo nº 19515.721836/2011-31. Deste modo, mais uma vez, embora as referidas decisões não possuam o caráter vinculante, a elas me curvo, em respeito ao princípio da segurança jurídica.

Nas decisões exaradas no referido processo, houve a ratificação das conclusões da autoridade fiscal quanto à impossibilidade de amortização fiscal do ágio em tela, conforme parte do Acórdão nº 9101-002.960, de 4 de julho de 2017 (Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo):

No que se refere ao segundo ágio, a Recorrente não contesta o fato de que a decisão e os recursos para que a AES PARTICIPAÇÕES adquirisse 4,98% do capital social da AES TIETE junto ao do clube de investimento I E C C SP CESP C TIETE tenham sido provenientes de empresa no exterior (AES IHB), controlada pela mesma controladora da AES PARTICIPAÇÕES (AES EMPREENDIMENTOS, *holding* do Grupo AES no Brasil), conforme consignado no Termo de Constatação:

[...]

Assim, não há reparos à Turma recorrida quando assevera que "AES PARTICIPAÇÕES não foi a real adquirente dessas ações, mas sim AES IHB (em face da relação de controle, em última instância, a própria AES EMPREENDIMENTOS, à época, já controladora de AES TIETE)" e conclui restar comprovado que o Grupo AES não cumpriu o requisito legal para a dedutibilidade do ágio uma vez que "AES

PARTICIPAÇÕES não foi a real adquirente dos 4,98% das ações da AES TIETE S.A., e, como consequência, a confusão patrimonial entre essas empresas não autoriza a dedutibilidade da correspondente 'mais valia'.

Também aqui se constata a efemeridade das operações, vez que, como destacou a decisão recorrida, "AES PARTICIPAÇÕES foi constituída momentos antes da aquisição dos 4,98% das ações da COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TIETÊ".

Em atenção à argumentação da Recorrente em torno do art. 481 do Código Civil, não se vislumbra como o dispositivo em questão que estabelece que "pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro" pode invalidar a conclusão antes vertida pela indedutibilidade da amortização do segundo ágio por falta de confusão patrimonial efetiva.

Embora no caso o adquirente formal do investimento na AES TIETE tenha sido a AES PARTICIPAÇÕES, a decisão e os recursos, como se viu, não partiram dela, o que coloca a confusão patrimonial, requisito indispensável pelas razões antes expostas à dedução das amortizações do ágio, como apenas aparente e não efetiva.

Para se contrapor à decisão de primeira instância, a Recorrente sustenta argumentos muito semelhantes àqueles apresentados quanto o Ágio 1, no sentido da (i) existência de propósito negocial; (ii) ausência de abuso de forma ou fraude à lei; (iii) efetivo pagamento do preço; e (iv) ocorrência da incorporação do adquirente, com o direito à amortização fiscal do ágio pago.

Os referidos argumentos não afastam o fundamento principal das decisões invocadas que o fato de a AES Participações não ser a efetiva adquirente da participação societária com o pagamento de ágio.

Contra tal constatação, a Recorrente invoca os documentos formais relativos às operações e o fato de que a AES Participações somente foi incorporada pela investida no ano de 2007, de modo que "realizou suas finalidades institucionais e cumpriu com o propósito para o qual havia sido instituída", pelo que não poderia ser classificada como "empresa veículo" ou "efêmera". Além disso, a investidora teria contraído dívidas junto à AES IHB para a realização da aquisição.

Mais uma vez, os fatos invocados não afastam as conclusões das decisões, uma vez que a artificialidade da criação e utilização da AES Participações é comprovada, inafastavelmente, pela autoridade fiscal, a partir da criação pouco tempo antes da operação de aquisição, e da absoluta ausência de atividades econômicas alheias à referida operação.

Isto posto, mais uma vez, há que se negar provimento ao Recurso Voluntário, em relação à matéria em questão.

3.2 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Conforme relatado, na constituição do crédito tributário tratada no presente processo, houve a imposição da multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Para a autoridade fiscal, estariam presentes todos os elementos que configurariam o tipo “fraude”, previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, de modo a justificar a qualificação da multa de ofício, conforme disposição do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Segue trecho do Termo de Constatação que sintetiza a descrição da constatação acima:

O que se observa no presente caso é que o contribuinte “forjou artificialmente” um conjunto encadeado de operações societárias com a utilização de uma empresa veículo como interposta pessoa para a aquisição de participações societárias, e a posterior incorporação dessa interposta pessoa que **nunca** teve substância econômica, gerando um suposto direito de amortização de ágio, o que reduz indevidamente a base de cálculo do imposto de renda por meio de exclusão indevida na apuração do Lucro Real.

Verifica-se, portanto, ação coordenada do contribuinte no sentido de reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, ou seja, impedindo parcialmente a ocorrência do fato gerador sobre a renda.

Por conseguinte, observa-se claramente a presença, no caso concreto, do segundo componente essencial da fraude fiscal: a redução do montante de imposto devido em decorrência direta do impedimento parcial de ocorrência do fato gerador. Neste caso, a criação da exclusão indevida na apuração do Lucro Real (e/ou da despesa contábil indevida) impede a ocorrência do fato gerador sobre a renda que deixou de ser apresentada à tributação em face da inserção indevida de amortização de ágio.

Por fim, o último componente essencial é o **caráter doloso** das condutas adotadas pelo contribuinte que levaram à alteração das características essenciais dos tributos.

No presente caso concreto, é evidente a relação de causa e efeito existente entre a criação e utilização das empresas veículo e empresas “receptáculo” relacionadas no Capítulo 7, bem como das reorganizações societárias desprovidas de motivação clara e efeitos negociais relevantes ocorridas em 2003, 2006 e 2015 e a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na decisão de primeira instância, a multa de ofício foi mantida no percentual qualificado.

Neste ponto, as constatações da autoridade fiscal me levariam a, igualmente, ratificar a sua conclusão de que teriam sido realizadas uma série de operações visando a, ilicitamente, aproveitar a amortização do ágio para reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL.

Não obstante, conforme já explicitado, a mesma operação que fundamentou o lançamento de ofício tratado no presente processo já foi objeto de análise pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em relação aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, no âmbito do processo administrativo nº 19515.721836/2011-31. Naquela oportunidade, concluiu-se, conforme excerto da ementa a seguir transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

[...]

MULTA DE OFÍCIO. CONDUTA ACATADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que o procedimento adotado pelo contribuinte, à época dos fatos geradores, era referendado pelas decisões do CARF, não se pode falar em dolo, e, conseqüentemente, em fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Como visto, entendeu o Colegiado, naquela oportunidade, pela inexistência de “fraude, dolo ou simulação” nas operações engendradas pelas pessoas jurídicas envolvidas, para propiciar a amortização fiscal do ágio.

A citada decisão foi mantida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na medida em que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não foi conhecido, conforme Acórdão nº 9101-002.960, de 4 de julho de 2017, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Deste modo, ainda que a minha análise pessoal destoe de tal conclusão, e que, obviamente, o precedente citado não seja vinculante ao entendimento dos julgadores administrativos, considero que, em atenção ao princípio da segurança jurídica, em seus aspectos da previsibilidade, uniformidade e estabilidade das decisões, convém que seja mantida, em relação ao mesmo contribuinte e à mesma operação (em seus aspectos fáticos e jurídicos), a conclusão anteriormente adotada.

Por tal razão, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, em relação a tal matéria, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Em decorrência do provimento acima, tem-se que a contagem do prazo decadencial deve ser realizada na forma prevista no art. 150, §4º, do CTN, de maneira que, tendo o contribuinte sido cientificado do lançamento, apenas, em 04 de novembro de 2019 (fls. 30.764/30.767), cabe reconhecer a decadência do direito de se constituir os créditos tributários que tiveram como fato gerador o dia 31 de dezembro de 2013.

3.3 DA MULTA ISOLADA RELATIVA ÀS ESTIMATIVAS

No lançamento de ofício tratado no presente processo, houve a exigência de multas isoladas de 50% (cinquenta por cento) pelo não recolhimento dos valores devidos por estimativa em relação ao IRPJ e à CSLL.

A base legal para a referida imposição é o art. 44, inciso II, alínea b), da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Medida Provisória nº 351, de 2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007). *In verbis*:

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

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.

Após a inovação, então, a legislação passou a prever expressamente duas multas distintas, nos incisos I e II, com diferentes fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo, de modo que a jurisprudência administrativa tem, majoritariamente, reconhecido inexistir qualquer óbice à aplicação simultânea das penalidades e afastando assim a incidência da Súmula CARF nº 105, que se refere à multa prevista anteriormente no art. 44, §1º, inciso IV, da referida Lei nº 9.430, de 1996.

No Recurso Voluntário, há insurgência, exatamente, quanto a tal posição, que foi abraçada no Acórdão recorrido. Sustenta a Recorrente haver “imposição de dupla penalidade pela mesma infração, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado *bis in idem*”. Invoca, ainda, o princípio da consunção, na medida em que “nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade”.

Não procedem as alegações da Recorrente.

Conforme o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Lei nº 11.488, de 2007, não há impedimento para a exigência concomitante da multa isolada e dos tributos devidos ao final do ano-calendário acrescidos da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Conforme se vê, as bases de cálculo são distintas. A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

Destaque-se que, o momento de aplicação da penalidade isolada é após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao entendimento que fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105, vincula-se à redação original anterior do referido art. 44, já que, ali, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Lembremos que a Súmula em questão foi aprovada em dezembro de 2014, quando já estava em vigência a redação modificada do dispositivo legal que ampara a imposição da multa isolada. Todos os precedentes que a fundamentam, contudo, referem-se a períodos anteriores a alteração de redação. Além disso, na Súmula, há explícita menção ao art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que era o dispositivo aplicável na redação anterior.

Quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Absorção), também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe, neste momento, a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como

métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas

pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi

feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

A par disso, a lógica que norteia o princípio da consunção se pauta na existência de uma relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre os dois tipos penais: a infração

absorvida é preparatória ou menos grave que a infração punida. No caso da ausência de recolhimento das estimativas e da ausência de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário inexistente tal relação. As obrigações são distintas e desvinculadas. O sujeito passivo está obrigado a recolher a estimativa sempre que devida (com base na receita bruta ou em balanço/balancete de redução). Não raro, os valores recolhidos são muito superiores àqueles apurados ao final do ano-calendário, para o qual convergem adições e exclusões específicas. Daí, inclusive, a ressalva no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9430, de 1996, no sentido de que a multa isolada será devida, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Ou seja, como entender preparatória ou menos grave a ausência de recolhimento da estimativa se ao final do ano-calendário sequer é devido qualquer valor. Totalmente inaplicável, destarte, o princípio da consunção.

Assim, após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades, impondo-se que seja negado provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria.

3.4 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Finalmente, nos pedidos finais do seu Recurso, a Recorrente se insurge quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A aplicação dos juros de mora está amparada no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, como expresso no Auto de Infração:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O §3º do dispositivo em questão, expressamente, refere-se ao art. 5º, §3º, do mesmo diploma legal, que dispõe acerca da Taxa Selic:

Art. 5º [...]

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O tema é, inclusive objeto das Súmulas seguintes, de observância obrigatória pelos Conselheiros integrantes deste Colegiado, de modo que não há nada mais a ser argumentado:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

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

Isto posto, cabe negar provimento ao recurso, também, quanto a tal tópico.

3.5 DO LANÇAMENTO RELATIVO À CSLL

Toda a análise acima realizada se aplica *ipsis literis* ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na medida em que embasados nos mesmos elementos fáticos e jurídicos das exigências relativas ao IRPJ.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do direito de se constituir os créditos tributários com fatos geradores em 31 de dezembro de 2013, e para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

(Documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo