



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

Processo n° 19647.010151/2007-83
Recurso n° 174.747 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1201-00.689 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de maio de 2012
Matéria IRPJ, CSLL e IRRF - Auto de Infração
Recorrentes COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

NULIDADES. INEXISTÊNCIA.

Não se constata nos autos mudança de entendimento na decisão da DRJ, adotando os mesmos fundamentos do lançamento fiscal. Não há omissão quanto à análise da concomitância da multa isolada e da multa de ofício, conforme demonstrado nos autos.

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO.

A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que se extinguiu o investimento anteriormente realizado com a incorporação às avessas, a teor do inciso II do § 6º do artigo 386 do RIR/99.

A existência de documento (demonstrativo ou laudo) que contempla por metodologia o valor dos ativos em razão de rentabilidade futura permite que a contribuinte realize o aproveitamento do ágio apurado.

Inexistência de ágio interno, visto que o valor do ágio apurado na aquisição da Celpe foi transmitido às demais empresas pelo mesmo valor, conforme laudos juntados nos autos.

Empresa veículo utilizada sob fundamento econômico devidamente justificado nos autos.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - REDUÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL

Considerando que a dedutibilidade da despesa do ágio foi correta, o saldo de prejuízo fiscal em 2006 se mantém conforme declarado pelo Recorrente.

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

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. Sendo o ágio deduzido da base de cálculo reconhecido, não há que se falar em multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e efeito entre ambos.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. MULTA APLICADA PELA FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA.

A Lei nº 11.488/2007, alterou também a redação do artigo 9º da Lei 10.426/02, revogando a aplicação de multa de ofício isolada, limitando a aplicação da multa de ofício apenas nos casos de não recolhimento do tributo.

Quando da lavratura do Auto de Infração a Lei nº 11.488/2007 já havia revogado parcialmente parte do dispositivo do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de tal forma que aquela penalidade não poderia ser mais aplicada em razão da falta de recolhimento da multa de mora. Ainda mais quando a multa de mora já havia sido recolhida pelo contribuinte.

Recurso voluntário conhecido e provido.

DA RECEITA DE RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA (RTE). RECURSO DE OFÍCIO.

A diligência respondida pela DRF confirmou a falta de compensação dos créditos de IRPJ e CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ quando da apuração do lançamento relativo ao período de janeiro a julho de 2001.

A imputação fiscal foi reformada em decisão da DRJ, reconhecendo que a empresa registrou em sua contabilidade a receita para recomposição tarifária, permitindo, com isso, a exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em NEGAR provimento ao recurso de ofício e em DAR provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Marcelo Cuba Netto, Claudemir Rodrigues Malaquias e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz não acompanharam o Relator quanto à preliminar de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Claudemir Rodrigues Malaquias, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Cristiane Silva Costa e Régis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização federal, em 25/09/2007, que cobra da contribuinte IRPJ, CSLL e IRRF, sob os seguintes fundamentos:

1) IRPJ: Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real (Receita de Recomposição Tarifária). Período-base 31/07/2001. Fundamento: artigo 250, inciso I, do RIR/99. Multa de ofício de 75%;

2) IRPJ: Glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente. Saldo de prejuízo insuficiente. Período-base 31/12/2006. Fundamento: artigo 247, 250, inciso III, 251, § único, 509 e 510, todos do RIR/99. Multa de ofício de 75%;

3) IRPJ: Adições não computadas na apuração do Lucro Real. Despesa indedutível de amortização de ágio. Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de despesa de amortização de ágio. Períodos-base 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006. Fundamento: artigo 249, inciso I, 385, 386 e 391, todos do RIR/99. Artigo 13 e 19 da Lei nº 9.249/95. Multa de ofício de 75%;

4) IRPJ: Multa isolada. Falta de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada mensal. Períodos-base: 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/01/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006 e 31/12/2006. Fundamento: Artigos 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66. Multa isolada de 75%.

5) CSLL: Exclusões ao lucro líquido antes da CSLL sobre o lucro. Período-base 31/07/2001. Fundamento: Art. 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 19 da Lei nº 9.249/95; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições. Multa de ofício de 75%;

6) CSLL: Ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação da base de cálculo da CSLL, de despesa de amortização de ágio. Períodos-base 31/12/2001,

31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006. Fundamento: Artigos 13 e 19 da Lei nº 9.249/95, artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições artigo 37 da Lei 10.637/02 e artigos 385, 386 e 391 do RIR/99. Multa de ofício de 75%.

7) CSLL: Base negativa de períodos anteriores. Compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores apurada pelo contribuinte. Período-base 31/12/2006. Fundamento: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 37 da Lei nº 10.637/02. Multa de ofício de 75%;

8) CSLL: Multa isolada. Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada. Períodos-base: 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/01/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/10/2006, 30/11/2006 e 31/12/2006. Fundamento: artigos 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66. Multa isolada de 75%.

9) IRRF: Multa isolada. Multa devida pela falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre distribuição de juros sobre o capital próprio efetuada pela empresa. Períodos-base: 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/05/2006, 31/07/2006, 30/11/2006 e 31/12/2006. Fundamento: Art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Multa de 75%.

10) IRRF: Juros isolados devidos pela falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre distribuição de juros sobre o capital próprio efetuada pela empresa. Períodos-base: 05/06/2006 e 03/08/2006.

Para melhor entendimento do trabalho fiscal, vejamos os detalhes dos fatos e das imputações nas transcrições abaixo, extraídas do Relatório Fiscal:

1) Exclusão indevida do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL - da receita de recomposição tarifária (RTE)

Nesse período de apuração, a empresa apresentou diversas declarações DIPJ/2001 — situação especial, referente ao período de 01/01 a 31/07/2001, inclusive tendo entregado as duas últimas declarações retificadoras em 27/10/2006 (arquivadas na RFB sob os ND 1238611 e 1238612), i.é., em data além dos 5 (cinco) anos a partir do encerramento do período de apuração (31/07/2001). De sorte que, a última declaração recebida pela RFB ainda dentro do prazo permitido pela legislação foi em 13/04/2006 (arquivada sob o ND 1233985); no entanto, a partir dessa, não houveram alterações nos valores informados na apuração do IRPJ e da CSLL.

Conforme informado na sua DIPJ, a empresa pleiteou (indevidamente) uma exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no valor de RS 20.406.355,53, que, conforme explicitado no seu Livro de

Apuração do Lucro Real — LALUR, referiu-se a exclusão de uma "Receita para Recomposição Tarifária", sendo que, tal receita não se encontra registrada na sua contabilidade para compor o lucro líquido desse período de apuração.

De fato, considerada a origem da receita como sendo a gerada pela aplicação da chamada "sobretarifa de energia elétrica" autorizada pelo artigo 4º da Medida Provisória nº 14, de 21/12/2001 (transformada na lei nº 10.438, de 2002), esta somente deve compor a apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP dos respectivos períodos de apuração em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da "sobretarifa", na medida e proporção de sua efetivação. Essa é a conclusão a que chega o Parecer Cosit nº 26, de 26/09/2002, com base legal nos arts. 133, § 1º; 117 e 144 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 6º, §§ 5º e 6º, do Decreto Lei 1.598, de 1977.

Dessa forma, uma vez a empresa tendo registrado esta receita na sua contabilidade (em atendimento à Resolução ANEEL nº 72, de 07/02/2002), poderia proceder à sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, diferindo assim a tributação para o(s) período(s) de ocorrência dos fatos geradores.

Visto que não foram encontrados os lançamentos dessas receitas na contabilidade da empresa, esta foi intimada, em 15/06/2007, a esclarecer e apresentar os registros das apropriações contábeis dessas receitas nesse período de apuração (01/01 a 31/07/2001).

Em resposta, o contribuinte tenta justificar que, nos meses de junho/2001 e julho/2001, os lançamentos de receita na conta 611033102 (Receita de Comercialização — Operações com Energia Elétrica — Suprimento - MAE — Curto Prazo) se referiram à "receita de Recomposição tarifária"; no entanto, não conseguiu apresentar documentação hábil que comprovasse que os referidos lançamentos não se tratavam de Receitas oriundas do MAE (conforme dizem os seus históricos) e sim da dita "sobretarifa". Ademais, observamos que esses lançamentos (na conta de MAE, nos meses de junho e julho de 2001) foram estornados no período de apuração seguinte (logo, teve sua tributação revertida contabilmente), sem compor qualquer ligação com a conta de Receita de Recomposição Tarifária — RTE (conta: 611033101R — "Fornecimento não Faturado — Racionamento").

Com relação à conta de receita 611033101R — "Fornecimento não Faturado — Racionamento" inexistente qualquer lançamento nesse período de apuração de 01/01 a 31/07/2001, quer de receita originária, quer de reclassificação; somente havendo lançamentos registrados nessa conta em 12/2001 (ou seja, no período de apuração de 01/08 a 31/12/2001), quando a empresa vem computar o valor dessa receita de R\$ 168.454.897,49.

Outrossim, é importante observar que a Medida Provisória que criou a chamada "Recomposição Tarifária Extraordinária" (MP 14, de 2001) só veio a ser editada em 21/12/2001 e, por sua autorização, a Agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL, através da Resolução nº 480, de 29/08/2002, homologou para a Companhia Energética de Pernambuco — CELPE o montante de receita de recomposição tarifária de exatos R\$ 141.806.553,78 para o período de racionamento de energia elétrica de 01/06 a 31/12/2001.

De todo o exposto acima, concluímos pela necessidade de se proceder à glosa da exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do Ano Calendário de 2001 (Situação Especial - Período de apuração de 01/01 a 31/07/2001), da Receita de Recomposição Tarifária, considerada indevida, tendo em vista que a empresa não comprovou ter registrado tais receitas na sua contabilidade, de forma a compor o lucro líquido desse período de apuração.

2) Despesa (inedutível) de amortização de ágio

Identificamos que, a partir do mês de agosto de 2001, a empresa passou a registrar em sua contabilidade, em conta de despesa operacional (Despesa de Amortização de Ágio — códigos: 615031155G, 615031155G e 615061955G) valores que reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2001 e seguintes.

Assim, em 02/07/2007, intimamos a empresa a apresentar as justificativas para essas despesas operacionais, bem como a documentação que a lastreia.

Após pedir prorrogação de prazo, em 06/08/2007, a empresa vem apresentar resposta à nossa intimação, fazendo anexar, por cópia xerografia, documentos que visam explicar e justificar as contabilizações das despesas de amortização de ágio.

As explicações sobre o aparecimento, na Celpe, da conta de Ativo Diferido — Ágio na Incorporação, que passou a ser submetida à amortização, conforme as explicações que nos foram apresentadas, em apertada síntese, são que: Tais despesas de ágio tiveram origem em "ágio dela mesma" proveniente da incorporação, efetuada em 31/07/2001, de sua (então) controladora, a empresa LEICESTER COMERCIAL S/A (CNPJ 03.515.931/0001-10), qualificada pelo contribuinte como "Sociedade de Propósitos Específicos (SPP)"; que, por sua vez, adquirira o investimento, em 30/06/2001, da empresa GUARANIANA S/A (CNPJ 01.083.200/0001-18); que recebera as ações da Celpe por conferência de capital, das empresas que haviam adquirido essas ações em processo licitatório de privatização efetuado em 17/02/2000; a saber: ADL ENERGY S.A., de CNPJ 03.607.275/0001-86; CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL — PREVI, de CNPJ 33.754.482/0001-24; BB — BANCO DE INVESTIMENTO S.A., de CNPJ 24.933.830/0001-30 e 521 PARTICIPAÇÕES

S.A., de CNPJ 01.547.749/0001-16; constituindo-se no NOVO GRUPO DE CONTROLE da Celpe.

A aquisição das ações da Celpe pelo NOVO GRUPO DE CONTROLE (que em seguida concentraram esses seus investimentos na empresa GUARANIANA S/A) com um sobrepreço (ágio) em relação ao seu valor patrimonial de R\$ 1.494.454 mil é explicada como sendo baseada na perspectiva de rentabilidade futura da empresa adquirida (Celpe); assim, nos termos do disposto no artigo 386 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº. 3.000/1999), a Celpe, incorporando a Leicester, entendeu ser possível considerar as despesas de amortização desse ágio dela mesma, como valores dedutíveis do IRPJ e da CSLL dos respectivos períodos em que proceder às amortizações.

Após análise dos documentos apresentados, passamos a expor o entendimento desta fiscalização a respeito da reestruturação societária que culminou na utilização (indevida) do ágio na empresa fiscalizada - COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO (adiante denominada simplesmente de "Celpe")

**EMPRESA INVESTIDA e INCORPORADORA
(COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO -
"Celpe")**

a) A Celpe é uma companhia de sociedade anônima sob a denominação COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO, inscrita no cadastro do Ministério da Fazenda CNPJ-MF sob o número 10.835.932/0001-08, com sede na cidade do Recife - PE, com capital subscrito em 31/12/1999 de R\$ 372.616.418,18, dividido em 71.329.792.459 ações escriturais sem valor nominal, sendo: 63.385.684.328 ações ordinárias, 7.567.254.776 ações preferenciais classe "A", e 376.853.355 ações preferenciais classe "B"; e com Patrimônio Líquido, nessa data de R\$ 684.756.443,48.

**EMPRESA INVESTIDORA (GUARANIANA S.A. -
"Guaraniana")**

a) A Guaraniana é uma companhia de sociedade anônima sob a denominação GUARANIANA S.A., inscrita no cadastro do Ministério da Fazenda CNPJ-MF sob o número 01.083.200/0001-18, com sede na cidade do Rio de Janeiro - RJ, com capital subscrito em 31/12/1999 de R\$ 1.906.554.355,90 e com Patrimônio Líquido, nessa data, de R\$ 1.452.976.976,42.

b) Em 27/12/2000, em reunião do seu Conselho de Administração, teve aprovada proposta de aumento de capital no montante de R\$ 1.926.499.796,00, para integralização no ato da subscrição, à vista, por conferência de capital das ações da Celpe representativas de 94,94% do seu capital votante e 84,38% do capital total, adquiridas pelos subscritores – o NOVO GRUPO DE CONTROLE da Celpe através de processo licitatório de privatização, com expressivo ágio.

c) Em 29/10/2004 alterou, na RFB, o nome empresarial para NEOENERGIA S.A.

EMPRESA INCORPORADA - (LEICESTER COMERCIAL S/A - "Leicester") - "Empresa Veículo", "Sociedade de Propósito Específico"

a) A Leicester foi constituída em 19/11/1999, como sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, inscrita no cadastro do Ministério da Fazenda CNPJ-MF sob o número 03.515.931/0001-10, com sede na cidade de São Paulo - SP, com razão social LEICESTER COMERCIAL LTDA. e com capital subscrito de R\$ 100,00 (cem reais), dividido em 100 quotas de valor de R\$ 1,00; sendo os seus sócios quotistas, detentores de 50 quotas cada, as pessoas naturais de: KATIA CRISTINA DA SILVA, CPF nº 093.315.828-97 e MARIA ANGELA MENGOZZI, CPF nº 670.462.408-25;

b) Em 14 de janeiro de 2000, foi transformada em sociedade por ações, sob a denominação de LEICESTER COMERCIAL S.A., mantendo-se inalterado o capital social, no valor de R\$ 100,00 (cem reais), representado por cem ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, distribuídas igualmente entre as suas duas acionistas;

c) Nos anos calendários em que existiu juridicamente, apresentou apenas declarações de informações pessoa jurídica como empresa INATIVA.

Com vistas a permitir uma compreensão das reorganizações societárias procedidas pelas empresas — controladoras/controladas, que visaram se utilizar (indevidamente), na Celpe, das deduções das despesas de amortização de ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, narramos a seguir, um resumo das operações realizadas, compiladas de acordo com a sua cronologia; que se extrai das análises dos documentos que chegou ao alcance desta fiscalização:

a) Em 17/02/2000, o grupo formado pelas empresas: ADL ENERGY S.A., CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL — PREVI e BB — BANCO DE INVESTIMENTO S.A., através de processo licitatório de leilão de privatização, adquiriram 56.794.987.181 (cinquenta e seis bilhões, setecentos e noventa e quatro milhões, novecentos e oitenta e sete mil, cento e oitenta e urna) ações ordinárias da Celpe, representativas de 89,60% do capital votante e 79,62% do seu capital total e que foi efetuada com incorporação de expressivo ágio;

b) Conjuntamente com a empresa 521 PARTICIPAÇÕES S.A., representante dos empregados da Celpe, que nesse processo licitatório de privatização lhe ficou reservada a aquisição de um total de 6.310.554.131 (seis bilhões, trezentos e dez milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil, cento e trinta e uma) ações ordinárias, essas empresas juntas constituíram-se no NOVO

GRUPO DE CONTROLE da Celpe, detentoras de 94,94% do capital votante e 84,38% do seu capital total.

c) Em 27/12/2000, em reunião do conselho de administração da empresa Guaraniãna, ficou registrado o interesse do NOVO GRUPO DE CONTROLE em transferir para a Celpe o benefício fiscal da dedutibilidade das despesas de amortização do ágio pago nas aquisições das suas ações; o que, para tanto, era preciso que houvesse a incorporação das controladoras (ADL ENERGY S.A., PREVI — CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, 521 PARTICIPAÇÕES S.A. e BB — BANCO DE INVESTIMENTO S.A.) pela controlada (Celpe).

d) No entanto, como não havia intenção de extinguir essas empresas controladoras, visto que elas detinham outros ativos além das ações de emissão da Celpe, o Conselho de Administração registra e aprova por unanimidade, na referida reunião, a adoção da seguinte estratégia: i) transferência a empresa Guaraniãna das ações de emissão da Celpe que foram adquiridas com ágio pelas sociedades controladoras, mediante a integralização de aumento de capital na mesma; ii) as ações de emissão da Celpe que passam a integrar o patrimônio da Guaraniãna serão transferidas a outra sociedade – a Leicester, cujo patrimônio será formado apenas pelas ações de emissão da Celpe, (...)

j) Em 31/07/2001, Assembléia Geral da Leicester aprova os seguintes atos: i) protocolo de Incorporação da Leicester pela Celpe, firmado em 09/07/2001; ii) Justificação da operação, elaborada pela diretoria da companhia Leicester, e iii) aprovação da incorporação da Leicester por sua controlada (Celpe) a se efetivar nas bases e condições constantes do Protocolo;

k) Realizada a incorporação da Leicester, as ações de sua emissão que eram detidas pela sua controladora (única acionista, a Guaraniãna) foram substituídas por igual quantidade de ações de emissão da sua incorporadora (a Celpe) a serem recebidas pela Guaraniãna.

O investimento em aquisições de ações de outras empresas, com ágio ou deságio, tem o seu tratamento contábil edificado na Lei nº 6.404/1976 e o seu tratamento fiscal disciplinado nos artigos 384 a 391 do RIR/99 e nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que veda os efeitos fiscais das contrapartidas da amortização desse ágio ou deságio, exigindo o seu controle em livro fiscal, para permitir o seu cômputo de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Ou seja, no plano tributário, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido, todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter anulado seus efeitos fiscais perante o IRPJ e a CSLL, adicionando-se o ágio ou excluindo-se o deságio, mantendo o controle desses valores em livros fiscais

próprios para o seu aproveitamento quando da alienação/liquidação do investimento.

Antes do novo disciplinamento criado pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, esse tratamento fiscal ensejava um costumeiro "planejamento tributário" por parte de certos contribuintes que consistia em 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, considerando-se o ágio como imediata perda de capital, uma vez que ocorreria a extinção do investimento.

Para coibir esse tipo de operação, a partir de 01/01/1998, a Lei nº 9.532/1997 veio estabelecer novo tratamento fiscal para o ágio ou deságio na aquisição de investimento em outras empresas, de forma a, considerando a sua fundamentação econômica, somente permitir a apuração da perda ou ganho de capital para os casos de extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão das sociedades, não no momento do evento, mas sim, uma vez registrado contabilmente, num prazo de amortização não inferior a 60 meses.

(...)

Como se pode ver na leitura do dispositivo normativo acima citado, a permissão legal para que a empresa resultante da reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização desse ágio como despesa dedutível, há de desaparecer o investimento de A em B; pois que, de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a "confusão patrimonial do investimento", ou seja, o ágio pago na aquisição das ações de A em B, resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).

A prática adotada pelo grupo econômico detentor do controle da empresa fiscalizada, consistiu numa série de procedimentos, num curto intervalo de tempo, com o objetivo de "construir" uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99; isso sem que as empresas que efetivamente fizeram o investimento de aquisição de seu controle acionário, com ágio, liquidassem esses investimentos.

Assim é que, procedendo a uma série ações que chamou de reestruturações societárias (que, de fato, não passou de atos formais desprovidos de efetivos propósitos negociais), o grupo adquirente da maioria das ações da Celpe — chamado NOVO GRUPO DE CONTROLE, concentrando esses investimentos na sua empresa controlada Guaraniana, conseguiu: i) permanecer com os seus investimentos na Celpe intocados, e agora sem ser apresentado contabilmente desdobrado em "investimento + ágio", e ii) constituir, na contabilidade da Celpe, uma conta de

ativo diferido em valor igual ao ágio com que as empresas adquiriram o seu controle acionário, de forma a poder amortizar esse ativo, no prazo de sua concessão para distribuição de energia elétrica, gerando uma extraordinária despesa para deduzir do lucro tributável, no IRPJ e na CSLL.

Essa versúcia que motivou a prática dos atos jurídicos está explícita em diversos documentos que compõem as exigências legais para as operações de reorganização societária levadas a efeito; a exemplo do afirmado na Ata da Reunião nº 014/2000 do Conselho de Administração da Guaraniãna S.A. realizada no dia 27/12/2000, a teor das seguintes afirmações:

“[...] à vista do interesse de transferir para a CELPE o benefício fiscal resultante da amortização do ágio pago por seus acionistas controladores quando da aquisição das ações, deveria ser procedida a incorporação das controladoras (ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB — BANCO DE INVESTIMENTO) pela controlada (CELPE). No processo de reestruturado não está prevista a extinção de (ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB — BANCO DE INVESTIMENTO) que detêm outros ativos além das ações de emissão da CELPE. Por esse motivo, em um primeiro momento, as ações de emissão da CELPE que foram adquiridas por aquelas sociedade, com ágio, deverão ser transferidas à GUARANIãNA S.A., mediante integralização de aumento de capital da GUARANIãNA S.A. Em momento seguinte, as ações da CELPE que passaram a integrar o patrimônio das GUARANIãNA S.A. serão transferidas a uma outra sociedade, LEICESTER COMERCIAL S.A., cujo patrimônio será integrado apenas pelas ações apenas de emissão da CELPE que lhes serão transferidas, sem quaisquer obrigações. Para esse fim, GUARANIãNA S.A. deverá subscrever aumento de capital da LEICESTER COMERCIAL S.A., integralizando-o por meio da transferência das ações de emissão da CELPE. Em momento posterior, ainda no âmbito do processo de reestruturação, a LEICESTER COMERCIAL S.A. deverá ser incorporada pela CELPE, possibilitando então o aproveitamento dos benefícios fiscais admitidos em lei, na medida em que a CELPE terá condições de gerar um aumento da base contábil para fins de amortização do ágio, reduzindo, assim, a carga fiscal (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) em exercícios futuros.”

Portanto, é mais que claro que o único fim visado pelas operações de reestruturações societárias foi o benefício fiscal de redução da carga tributária na Celpe, a qual tem o seu permissivo legal condicionado a incorporação investidora - investida; e, como não era essa a vontade dos detentores do controle acionário da Celpe (incorporação das controladoras), engendrou-se um artifício jurídico de uma empresa subscrever a ações em outra (empresa efêmera, do mesmo grupo societário) sem qualquer propósito comercial; e esta, por sua vez, ser incorporada pela sua controlada (a Celpe), que então devolve as ações à sua originária controladora; não sem antes constituir

um ativo diferido no valor do ágio pago para adquirir as ações dela mesma, "edificando" uma conta para gerar despesas dedutíveis.

O fato é que, a estrutura societária do início das operações permanece inalterada após o seu término; ou seja, efetivamente, não houve qualquer liquidação / extinção de investimento adquirido com ágio por meio dos institutos da fusão, cisão ou incorporação, como pressupõe e exige a lei para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio.

Tais ações estão no mesmo plano das tratadas pela doutrina ao lecionar sobre o assunto Planejamento Tributário, quando descreve sobre operações societárias consideradas preocupantes devido a sua natureza e forma anormal nas práticas empresariais, por isso, se mostram suspeitas quanto às suas reais finalidades, e, não raro, têm sido utilizadas como manobras jurídicas na montagem de atos com excesso de formas ou abuso de direito, constituindo-se meios para práticas de fraudes a lei.

Claro que, de per si, essas operações se mostram como atos negociais anormais, porém, é preciso ressaltar que, nenhum juízo de valor pode se estabelecer no caso em abstrato; na verdade, trata-se de ações merecedoras de análises nos casos in concreto, evidentemente, por aqueles que delas decorrerem prejudicados, e.g., o Fisco.

Portanto e por isso, discorreremos aqui alguns exemplos dessas operações consideradas preocupantes, as quais identificamos estarem todas inseridas no contexto das ações aqui sendo tratadas:

A) Operações Estruturadas em seqüência e em Curto Intervalo de Tempo

Configuram-se operações estruturadas em seqüência quando os atos negociais ou deliberações societárias são praticadas em seqüência, num curto espaço de tempo, de forma encadeada, com o subsequente sendo condicionado a ocorrência do antecedente, de forma que, ao seu final, se obtenha determinado efeito fiscal mais vantajoso.

Nesses casos, há de observar se existe real interesse econômico em cada operação praticada ou se cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Se assim se configurar, a operação estruturada em seqüência indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única.

É do interesse das empresas envolvidas que essas operações sejam consideradas numa análise individualizada dos atos envolvidos no processo; no entanto, se esses atos não possuem autonomia de suas razões econômicas, ou seja, não possuem

motivações autônomas, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada urna das etapas.

Na medida em que o conjunto dessas operações realizadas corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um fim, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas e qual a situação final resultante da última das etapas. Só assim será assegurado um exame abrangente de urna operação complexa, subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar, na realidade, qual a operação que se está pretendendo opor ao Fisco.

Outro elemento importante nestas operações em seqüência é o tempo decorrido entre cada uma delas.

Nesse particular, a pergunta que se pode construir é: Em qual tempo decorrido entre cada urna das etapas torna possível considerá-las como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?

A resposta adequada a ser dada é que, somente as circunstâncias fáticas de cada caso concreto podem demonstrar se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementada será ou não uma etapa de operação mais ampla ou se terá a feição de operação isolada. O tempo isoladamente considerado não é conclusivo. Em certas hipóteses, a proximidade temporal é um indício da unicidade da operação, mas em outras hipóteses o lapso temporal curto pode se justificar em função de algum evento relevante para o empreendimento ocorrido neste espaço de tempo.

B) Deslocamento da Base Tributável

Observa-se deslocamento da Base Tributável nas situações onde há o interesse de um grupo empresarial em levar (ou tirar) carga tributária para (de) determinada empresa que, por suas características, resulte numa economia de impostos.

No caso sob análise, identificamos o interesse de ser carregado para a Celpe o ágio pago na aquisição de suas ações, visto que, sendo essa uma empresa lucrativa do grupo societário, com isso se alcançaria uma forte diminuição na carga tributária, urna vez que esta passaria a contabilizar uma despesa de amortização em valores bastante expressivos.

C) Operações Invertidas (Incorporação às Aversas)

Ponto que merece atenção num planejamento tributário autêntico diz respeito à chamada "incorporação às avessas", quando a empresa investida (controlada) é quem incorpora a sua investidora (controladora).

A legislação reconhece esta figura de caráter inverso (controlada incorporando a controladora), como o artigo 264 da Lei das Sociedades Anônimas que apresenta regras de avaliação

para essa hipótese; mas isto não afasta a relevância das circunstâncias que podem cercar o caso concreto, pois esta operação inversa pode, eventualmente, estar sendo realizada abusivamente, sem efetivo propósito negocial, de forma a contrariar a lei; talvez não a lei societária que regula a incorporação, mas à lei tributária ou outra lei relevante aplicável ao caso concreto.

De qualquer sorte, havemos de ter como certo que esse fenômeno não se constitui uma operação normal, e sim, apresenta-se como hipótese fora do perfil objetivo desse instituto jurídico; por isso, demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática das empresas envolvidas. Não é o que se apresenta para a situação sob análise.

D) Uso de Sociedades (Uso de Empresa Veículo; Uso de Sociedade Efêmera)

Diz-se Empresa de Passagem (empresa veículo) quando uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de um dinheiro, de uma para outra empresa, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto empresarial. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

Assim, configurando-se a inexistência de finalidade empresarial, não se sustenta quaisquer argumentações de que tais empresas se constituíram como sociedades empresárias verdadeiras, pois serviram somente como figura de ficção para obtenção de um objetivo maior, diverso do da criação da sociedade.

Da mesma forma, sociedades efêmeras ou de curta duração são aquelas que nascem para morrer ou para serem extintas tão logo cumpram seu papel em determinada operação.

Em alguns "planejamentos tributários" se tem visto ocorrer a criação de sociedade para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio, na realidade, em trânsito para outra pessoa jurídica, eventualmente ligado à figura do ágio. Ato contínuo, a sociedade efêmera desaparece por meio de incorporação a outra empresa do grupo societário. Nesse contexto, deve-se questionar sobre a real existência desta sociedade como empresária ou mero instrumento para prática de abuso de direito.

Dentre as operações de reestruturação praticadas pelo NOVO GRUPO DE CONTROLE da Celpe, temos que, em etapa anterior à "incorporação as avessas", a empresa Guaraniã subscreeu capital na Leicester (empresa aparentemente criada para este fim, que se manteve inativa desde a sua criação e com capital ínfimo de R\$ 100,00) no valor de R\$ 2.018.912.397,00, que integralizou com as 63.604.631.279 de ações de emissão de Celpe. Fato que criou uma situação inusitada: uma empresa de micro porte, que até então sequer havia realizado qualquer

operação, passou a controlar uma empresa do porte da Celpe, recebendo um investimento da ordem de R\$ 2.018.912.397,00.

Percebe-se que a Leicester surge no contexto apenas com a função de servir de veículo para a transferência das ações de emissão da Celpe em poder da Guaraniana no ato seguinte, quando, apenas 1 (um) mês depois, a Leicester é incorporada pela Celpe.

Ou seja, não se pode dizer que houve vontade (verdadeira) de a Guaraniana negociar com a Leicester as ações da Celpe que detinha; tudo compõe o pacote de artifícios jurídicos praticados para tentar ganhar a redução tributária.

Ainda sobre este tipo de empresa, a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reconhece essa distorção prevista na legislação societária, ao analisar a incorporação feita através de uma sociedade veículo, como a que ora se examina. Sendo, veja-se o trecho inicial inalterado e a única consequência relevante é que trazem prejuízo a terceiros envolvidos (o Fisco deixa de receber determinado tributo).

Resumindo (mais uma vez) as operações desenvolvidas pelo grupo controlador da Celpe, encontramos a seguinte seqüência de operações praticadas:

i) o montante de 63.604.631.279 ações de emissão da Celpe foi adquirido pelo consórcio de empresas em processo licitatório de privatização, que, com o objetivo de reuni-las numa única empresa pertencente ao grupo, foram transferidas para a empresa Guaraniana.

ii) A Parti daí, para se obter o benefício fiscal de amortização do ágio na Celpe (no entanto, sem que houvesse a extinção do investimento controladora-controlada), utilizou-se o artifício jurídico de transferência das ações de emissão da Celpe (que eram de propriedade da Guaraniana) para a empresa Leicester e, na seqüência, a Celpe incorpora a Leicester, retornando assim, essas mesmas ações da Celpe de volta para a Guaraniana.

iii) Observe-se que, a própria finalidade do instituto da incorporação como forma de agregação de empresas não se verifica no caso, porque a Guaraniana, que inicialmente detinha 63.604.631.279 ações de emissão da Celpe, ao término das operações, permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controladora direta da Celpe; ou seja, nada mudou, a Celpe, que no início era controlada diretamente pela Guaraniana, ao fim das operações, continuou sendo controlada diretamente por esta empresa.

iv) Também o instituto do ágio restou desfigurado, pois ele pressupõe efetivo pagamento a maior na aquisição de bens. No ágio meramente escritural, como o que se vê na subscrição e integralização na Leicester pela Guaraniana e na incorporação

da Leicester pela Celpe, não há qualquer pagamento efetivo; distorcendo por completo a figura desse instituto.

Os fatos aqui narrados, lastreados pelos documentos anexados ao presente Termo Fiscal, levam à convicção de que a situação em concreto configura o que se pode chamar de atos praticados com excesso de forma jurídica e abuso de direito.

Os atos praticados com excesso de forma jurídica e abuso de direito tem sua definição como sendo figuras construídas para inibir práticas que, embora observem a legislação específica, no seu resultado, implicam numa distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem uma razão suficiente que a justifique.

O abuso de direito pode ser identificado a partir de características fáticas dos atos ou negócios praticados.

A conduta do titular de um direito era tida como ilícita pelo Código Civil de 1916 (art. 160, inciso I da Lei 3.071 de 01 de janeiro de 1916) quando praticada sem ser observado o exercício regular do direito.

Esta exigência da prática do exercício regular do direito para que se considere o ato como lícito (pois, a contrário senso, sua inobservância torna o ato ilícito) é melhor explicitada no Código Civil de 2002 (lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), quando, no seu artigo 187 dispõe, in diferença: Na Guaraniã, antes, o custo de aquisição do investimento estava desdobrado em valor de investimento (Calculado na forma de equivalência patrimonial) mais o valor do ágio; depois, o ágio passou a figurar embutido no valor do investimento; enquanto que, na Celpe, escriturou-se uma conta de ativo diferido (em contrapartida de uma conta de Reserva, no Patrimônio Líquido); para ser amortizada, reduzindo (indevidamente) a base de cálculo do IRPJ e da CSLL durante todo o período de sua amortização.

Ao final, continuou a existir o investimento que as empresas investidoras possuíam na Celpe, passando-se a se registrar uma duplicação da contabilização do ágio (na investidora e na investida).

Portanto, estamos diante de simulação de reorganizações societárias para se produzir urna despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL através da projeção do ágio pago pela investidora (NOVO GRUPO DE CONTROLE - Guaraniã) na aquisição da pessoa jurídica investida (Celpe), a reboque de uma norma legal que não contempla tal benefício na forma como foi executada; caracterizando-se aqui a prática de atos ilícitos por abuso do direito.

3) Falta de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de despesa indedutível de amortização de ágio

As infrações aqui mencionadas alteraram os resultados fiscais dos períodos de apuração abrangidos por esta fiscalização, acarretando, ora redução do prejuízo fiscal declarado, ora aumento do lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Nas apurações do lucro real dos períodos objeto desta fiscalização, com os ajustes dos valores das infrações identificadas, foram compensados (respeitado o limite legal de 30%) os saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores porventura existentes; o que acarretou uma compensação de valores maior que os originariamente utilizados pelo contribuinte.

Como consequência dessas alterações no lucro real e no saldo de prejuízos fiscais, temos que a compensação efetuada pela Celpe no ano calendário de 2006 tornou-se indevida por inexistência de saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, que foi (então) totalmente utilizado para compensar os resultados fiscais até o ano calendário de 2005.

Visto que, a compensação de prejuízo fiscal efetuada pela empresa no ano calendário de 2006 no valor de R\$ 20.324.522,91 se tornou indevida, por inexistência de saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, será então glosada por esta fiscalização, objeto de Auto de Infração específico do IRPJ.

As alterações nos valores dos resultados fiscais (lucro / prejuízo real) após a apropriação dos resultados desta fiscalização (infrações apuradas), bem como suas respectivas compensações, estão detalhadas nos demonstrativos do sistema da RFB — SAPLI de acompanhamento do Prejuízo Fiscal.

Dessa forma, fica advertido o contribuinte que deverá efetuar os devidos ajustes nos seus Livros de Apuração do Lucro Real — LALUR conforme os valores apurados por esta fiscalização e discriminados nos demonstrativos acima mencionados.

4) Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL mensal por estimativa

Tendo em vista que, para os anos calendários de 2001 a 2006, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e, em se considerando as infrações apuradas por esta fiscalização, que alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais, apura-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.

A falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº

9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007),

Assim é que, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme apuradas nos Demonstrativos de Apuração dos anos calendários específicos, (...)

5) Falta de retenção e recolhimento do IR-fonte sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio

Nas análises efetuadas na contabilidade da empresa constatamos que, nos anos calendários de 2003 a 2006, essa efetuou vários lançamentos de despesas a título de distribuição de juros sobre o capital próprio (JSCP), para os quais, não identificamos os recolhimentos (na sua totalidade) dos respectivos valores de IR-Fonte, como prevê a legislação do Imposto de Renda.

Assim, em 16/08/2007, cientificamos a empresa de Termo de Intimação Fiscal, onde é solicitado a apresentação das cópias das Atas das reuniões do Conselho de Administração da empresa onde são autorizadas essas distribuições dos juros e os documentos comprobatórios das despesas e dos recolhimentos de IR-Fonte, relativamente aos seguintes lançamentos:

Em resposta, a empresa vem apresentar, em 23/08/2007, cópias das páginas dos seus livros Diário onde estão contabilizadas as distribuições de JSCP efetuadas no período de 2003 a 2006, cópias autenticadas das atas das reuniões do Conselho de Administração.

Em 14/09/2007, a empresa disponibiliza a esta fiscalização demonstrativo detalhando os valores de JSCP distribuídos e os IR-Fonte Retidos/Recolhidos, onde fica evidenciado que a mesma, de forma DELIBERADA, deixou de proceder à retenção e o recolhimento do IR-Fonte com relação aos JSCP, no montante acumulado no período compreendido entre 2003 e 2006, de RS 182.263.905,90, distribuídos à sua controladora Guaraniã (atualmente denominada —NEOENERGIA).

A distribuição de JSCP está sujeita à retenção do IR-Fonte, conforme previsto na legislação do Imposto de Renda, a teor dos artigos 668 e 717 do RIR199 (Regulamento do Imposto de Renda — Decreto nº 3.000/1999).

Dessarte, a falta de retenção e recolhimento do IR-Fonte sujeita o responsável tributário à multa de 75% prevista no inciso I do caput da artigo 44 da Lei 9.430/1996; penalidade que se aplica por força do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

Diz o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007):(..)

Logo, deixando a empresa de proceder às retenções / recolhimentos devidos, ficou sujeita às multas impostas pela lei acima citada, que serão cobradas por esta fiscalização através de auto de infração específico.

Às folhas 804 e seguintes foi juntado laudo de avaliação líquido contábil, de 13/07/2001, quanto ao valor das ações da empresa Leicester, a serem utilizadas para fins de incorporação na Companhia Energética de Pernambuco, utilizando-se de método abaixo mencionado no Laudo:

Para determinação do valor do patrimônio líquido contábil da (LEICESTER), na data base de 30/06/2001, elegemos o método de avaliação patrimonial — valor líquido contábil, uma vez que este método nos parece aquele mais adequado nas circunstâncias, considerando que trata-se de uma reorganização societária mediante a troca de ações entre empresas de um mesmo grupo econômico, bem como pelo fato das ações representativas deste patrimônio não terem sido expostas a nenhum fato conjuntural que possa ser invocado para justificar a sua sobrevalorização dentro dos parâmetros definidos para elaboração da presente avaliação, a determinação do valor do patrimônio líquido contábil da (LEICESTER), para a data base de 30/06/2001, baseia-se, também, numa revisão limitada efetuada nas demonstrações contábeis da companhia, levantadas naquela data. Esse procedimento foi realizado de acordo com certas normas usuais de auditoria, e conseqüentemente, incluiu provas nos registros contábeis necessários nas circunstâncias para o fim específico de determinar o valor do patrimônio líquido contábil, dentre os quais destacamos:

Exame acurado dos livros, registros, balancetes, relatórios de auditores independentes e demais documentos fiscais que comprovam a adequacidade das demonstrações contábeis, levantadas na data base; e

Constatação de que tais registros e elementos achavam-se revestidos de todas as formalidades legais, inclusive quanto à observância de princípios gerais de contabilidade usualmente aceitos uniforme e consistentemente aplicados, inclusive de que o valor do patrimônio líquido contábil não excedia o valor de mercado.

(...)

Após os devidos exames e verificações técnicas por nós efetuadas junto LEICESTER COMERCIAL S/A (LEICESTER), e com base nos dados referidos neste Laudo de Avaliação, consideramos que o valor do patrimônio líquido contábil, conforme composição em anexo, para a data base de 30/06/2001 é de R\$1.019.601.299,47 (um bilhão, dezenove milhões, seiscentos e um mil, cento e noventa e nove reais e quarenta e sete centavos).

Às fls. 876 e seguintes encontra-se o contrato de compra e venda de ações firmado entre o Estado de Pernambuco e a ADL Energia S/A, PREVI e BB – Banco de

Investimento S/A., mencionando o edital 1/99, e o preço de R\$ 1.780.979.194,26, pagos em três parcelas, assinado em 23/02/2000.

Às fls. 890 e seguintes foi juntado Laudo de Avaliação de Ações da empresa CELPE, de propriedade da empresa Guaraniãna S/A, de 29/07/2001, a serem utilizadas para integralização de aumento de capital na LEICESTER. Vejamos transcrições desse documento:

O presente Laudo de Avaliação tem como objetivo registrar a avaliação pelo valor contábil das 63.604.631.279 (sessenta e três bilhões, seiscentos e quatro milhões, seiscentos e trinta e um mil, duzentas e setenta e nove) ações nominativas, sem valor nominal de emissão (CELPE), de propriedade da (Guaraniãna), a serem utilizadas para integralização de aumento de capital na (Leicester).

Para determinação do valor de mercado das ações nominativas e sem valor nominal de emissão da (CELPE), de propriedade da (Guaraniãna), na data base de 31/05/2001, elegemos o método de avaliação patrimonial — valor líquido contábil, uma vez que este método aos parece aquele mais adequado nas circunstâncias em virtude das ações representarem o bloco de controle societário, e portanto estarem sujeitas a determinadas restrições de alienação em bolsas de valores, bem como pelo fato de que tais títulos não foram expostos a nenhum fato conjuntural que possa ser invocado para justificar a sua sobrevalorização.

Dentro dos parâmetros definidos para elaboração da presente avaliação, a determinação do valor patrimonial — valor líquido contábil — das 63.604.631.279 (sessenta e três bilhões, seiscentos e quatro milhões, seiscentos e trinta e um mil, duzentas e setenta e nove) ações nominativas, sem valor nominal de emissão (CELPE), de propriedade da (Guaraniãna), para a data base de 31/05/2001, baseia-se, também, numa revisão limitada efetuada nos demonstrações contábeis da (Guaraniãna), levantadas naquela data. Esse procedimento foi realizado de acordo com certas normas usuais de auditoria, e conseqüentemente, inclui provas nos registros contábeis 'necessários nas circunstâncias para o fim específico de determinar o valor patrimonial — valor líquido contábil das citadas ações, dentre os quais destacamos:

- Exame acurado dos livros, registros, balancetes e demais documentos fiscais que comprovam a aquisição, posse e propriedade dos títulos pela (Guaraniãna) na data base; e*
- Constatação de que tais registros e elementos achavam-se revestidos de todas as formalidades legais, inclusive quanto à observância de princípios gerais de contabilidade usualmente aceitos uniforme e consistentemente aplicados pela (Guaraniãna).*

Após os devidos exames e verificações técnicas por nós efetuadas junto à Guaraniãna S/A, e com base nos dados referidos neste Laudo de Avaliação, /consideramos que o valor

patrimonial - valor líquido contábil — das 63.604.631.279 (sessenta e três bilhões, seiscentos e quatro milhões, seiscentos e trinta e um mil, duzentas e setenta e nove) ações nominativas, sem valor nominal de emissão CELPE —. Cia. Energética de Pernambuco, para data base de 31/05/01 é de R\$2.042.399.043,76 (dois bilhões, quarenta e dois milhões, trezentos e noventa e nove mil, quarenta e três reais e setenta e seis centavos), conforme segue:

(...)

Às fls. 903 e seguintes há o instrumento de incorporação societária da empresa Leicester (incorporada) pela empresa Celpe (incorporadora), realizada em 09/07/2001.

Conforme comunicado aos acionistas, o resultado final das operações tributárias e societárias redonda como consequência:

A incorporação proposta redundará no aproveitamento, pela CELPE, do ágio pago quando da aquisição de ações de emissão da CELPE tanto no processo de privatização.

Desta forma, a incorporação propiciará benefícios de natureza contábil/fiscal, na medida em que a CELPE terá condições de gerar um aumento da base contábil para fins de amortização, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e da Instrução CVM no 285/98, reduzindo, assim, sua carga fiscal (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) em exercícios futuros, observado do prazo da concessão.

(...)

Em decorrência da incorporação proposta, o capital da CELPE será aumentado e posteriormente reduzido (em valores idênticos), ou seja, em R\$ 1.019.601.299,47, com a emissão de 63.105.541.308 ações ordinárias, 464.272.517 ações preferenciais de classe: A e 34.817.454 ações preferenciais de classe "B" de emissão da CELPE. Ainda, em decorrência da incorporação, tais ações serão canceladas (na forma do § 1º do art. 226 da Lei 6.404/76), com a atribuição aos acionistas da LEICESTER COMERCIAL S.A. de ações de emissão da CELPE em quantidades, espécies e classes idênticas às que serão canceladas.

Com a extinção da Leicester, os acionistas dessa empresa extinta passaram a ser acionistas da Celpe, mantendo-se inalterado o controle acionário da companhia e os compromissos assumidos na concessão de energia.

Quanto aos juros sobre o capital próprio, o contribuinte juntou às fls. 957 e seguintes:

- Cópias das folhas dos livros "Diário" onde estão contabilizados os lançamentos de despesa de juros sobre o capital próprio distribuídos;

- Cópias autenticadas das Atas das Reuniões do Conselho de Administração onde foram autorizadas as referidas distribuições de juros;

Apresentou ainda livro diário apontando a contabilização dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio e as compensações do IRRF.

A companhia impugnou o lançamento fiscal, alegando em apertada síntese que:

PRELIMINARMENTE

Quando da ciência do auto de infração, já havia se operado a decadência em relação ao ano-calendário de 2001 (IRPJ e CSLL), nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

MÉRITO

Exclusão da Receita de Recomposição Tarifária (RTE) do lucro líquido apurado em 2001

A Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica, criada em 2001 pelo Governo federal para administrar a crise que se abateu sobre o setor, editou a Resolução n.º 01, de 16/05/2001, determinando que as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços públicos de energia elétrica, localizadas nas Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste, adotassem a redução do fornecimento de energia elétrica as unidades consumidoras.

Posteriormente, a Resolução n.º 4, de 22/05/2001, estabeleceu os seguintes percentuais de redução: 20%, para os consumidores de baixa tensão, e 15% e 25%, para os consumidores de média e alta tensão.

Contudo, as distribuidoras, que estavam obrigadas a adquirir 100% da energia elétrica produzidas pelas geradoras, não puderam distribuir toda a energia adquirida, acumulando, assim, uma "sobra", que foi adquirida pelas próprias geradoras pelo preço MAE (Mercado Atacadista de Energia). Em atendimento ao princípio da competência, a empresa reconheceu, em sua contabilidade, toda a receita que deixou de ser auferida, em virtude do racionamento. Diferentemente do que alegam as autoridades autuantes, a RTE compôs o lucro líquido encerrado em 2001, conforme comprovam o Livro Razão, a Demonstração de Resultado do Exercício e a DIPJ, nos valores de R\$ 8.570.681,12, em junho de 2001, e R\$ 11.835.674,41, em julho de 2001, sem possuir, no entanto, a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica de renda, consoante preconizado no art. 43 do CTN.

Em conformidade com o disposto no art. 28 da Medida Provisória — MP n.º 2.198, de 2001, o Governo federal editou a MP n.º 14, de 21/12/2001, posteriormente convertida na Lei n.º 10.438, de 2002, dispondo que a ANEEL procederá à recomposição da tarifa extraordinária, por meio da aplicação,

as tarifas de fornecimento de energia elétrica, dos seguintes índices: 2,9%, para integrantes das classes residencial e rural, e 7,9%, para os demais consumidores.

A RTE é instrumento destinado a compensar as perdas de receitas das concessionárias, impostas pelo programa emergencial, acumuladas no período de 10 de janeiro a 25 de outubro de 2001. Dessa forma, verifica-se que o Governo federal confirmou, através da MP, a efetiva ausência de disponibilidade econômica ou jurídica dos valores representativos da RTE, que, portanto, seria auferida, por meio da aplicação dos percentuais de 2,9% e 7,9%. As tarifas de energia elétrica somente no momento do consumo, ocasião em que ocorreu a disponibilidade econômica e jurídica dessa receita.

Com base na mencionada MP, em junho e julho de 2001, a empresa não podia precisar, com segurança, qual era a receita decorrente da sobretarifa, que incidiria sobre o consumo mensal incorrido por cada consumidor final. Nesses meses, não havia para a empresa disponibilidade econômica e jurídica de renda. Somente com o efetivo consumo de energia elétrica, que se iniciou em janeiro de 2002, as concessionárias passaram a ter condições de aferir a exata receita da sobretarifa, na medida e na proporção de sua efetivação (disponibilidade econômica e jurídica), conforme dispõe o Parecer COSIT n.º 26, de 2002.

Como não houve durante o ano-base de 2001, o efetivo consumo de energia elétrica, sobre o qual poderia ser cobrada a sobretarifa criada pelo art. 40, §1º, da MP n.º 14, de 2001, a empresa procedeu à retificação da DIPJ de 31/07/2001 e excluiu tais valores do lucro tributável.

O procedimento adotado está em conformidade com o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciado no Acórdão n.º 108-08792.

Mesmo que já não houvesse ocorrido a decadência e fosse indevida a exclusão da RTE no período, não haveria base de cálculo para a fiscalização constituir os referidos créditos tributários. Da análise da DIPJ/2001 retificadora, referente ao período compreendido entre 01/01/2001 e 31/07/2001 (entregue em 27/10/2006), nota-se que foi apurado um saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 13.779.628,73 (ficha 12A), e de base de cálculo da CSLL, no valor R\$ 4.112.888,68 (ficha 17). No entanto, caso tivesse excluído do lucro líquido o valor de R\$ 20.406.355,03, a fiscalização, para fins de apurar o montante devido, deveria recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no período em apreço. Nesse caso, procederia apenas a redução do saldo negativo do IRPJ, de R\$ 13.779.628,73 para R\$ 8.678.039,82, e da base de cálculo negativa da CSLL, de R\$ 4.112.888,68 para R\$ 2.276.316,68, cálculo que foi realizado pela própria fiscalização, nos autos do presente processo administrativo e dos processos n.ºs 19647.006045/2006-14 e 19647.006044/2006-70.

O ágio gerado decorre da aquisição da empresa em processo licitatório de privatização, realizado em 17/02/2000, em razão de expectativa de rentabilidade estimada com base em exercícios futuros. O NOVO GRUPO DE CONTROLE passou a ser composto por ADL Energy S/A, PREVI — Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, BB — Banco de Investimentos S/A e 521 — Participações S/A.

Posteriormente, os adquirentes manifestaram o interesse de transferir o benefício fiscal de aproveitamento do referido ágio, o que foi consignado na Ata da Reunião n.º 014/2000, do Conselho de Administração da empresa GUARANIANA S/A, sociedade da qual eram sócios e por meio da qual concentravam a participação societária em outras empresas concessionárias de energia elétrica (holding operacional), que se efetivaria através de incorporação de suas controladoras, impraticável do ponto de vista operacional, visto que os adquirentes da CELPE possuem outros ativos e exercem outras atividades em conformidade com o seu objeto social. Assim, os adquirentes resolveram integralizar as ações da CELPE "com a transferência do ágio, na empresa Guaraniãna S/A, já que eles participavam, por meio dessa empresa, em outras empresas distribuidoras de energia elétrica".

Referida operação societária foi submetida à ANEEL — Agência Nacional de Energia Elétrica, em razão do disposto no art. 27 da Lei n.º 8.987/95, a qual autorizou a transferência do bloco de controle acionário da CELPE para a GUARANIANA S/A (Resolução n.º 459, de 29/11/2000). Após a transferência do ágio para esta última, "a estrutura societária do grupo não tornava viável economicamente o seu aproveitamento pela Impugnante, pois agora seria necessária a incorporação da Guaraniãna. Contudo, conforme mencionado, esta empresa também possuía investimento em outras companhias de energia elétrica (trata-se de uma holding operacional), motivo pelo qual a sua incorporação pela impugnante também não seria viável nem razoável do ponto de vista econômico". Desse modo, em momento subsequente, a GUARANIANA realizou a integralização das ações da CELPE em outra sociedade, a empresa LEICESTER COMERCIAL S/A, que as tinha como seu único patrimônio, transferidas sem qualquer obrigação, operação também submetida à aprovação prévia da ANEEL (Resolução n.º 539, de 14/11/2000). Tal integralização foi realizada em conformidade com a Instrução CVM n.º 319/99 (alteração promovida pela Instrução CVM n.º 349/01, conforme Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária da LEICESTER, realizada em 30/06/2001. O valor do ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C, data-base de 31/05/2001).

Todas as operações realizadas tiveram o objetivo de criar uma estrutura societária que viabilizasse economicamente o aproveitamento do benefício de dedução do ágio gerado na privatização. Com a transferência do controle acionário à

LEICESTER, criou-se o ambiente necessário para que a CELPE incorporasse a sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.

Mais uma vez, a operação societária foi submetida à ANEEL, que autorizou que se promovesse a incorporação de sua controladora por meio da Resolução n.º 192, de 31/05/2001. Para a realização da incorporação, foram estipulados diversos requisitos na referida Resolução, dentre os quais a obrigação de que o ágio fosse amortizado segundo a curva baseada em resultados de exercícios futuros e no prazo remanescente da concessão, sendo que o controle do aproveitamento do ágio seria feito pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL. O valor do ágio transferido à CELPE estava amparado por novo laudo de avaliação de ações fornecido pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C (data-base de 30/06/2001). O laudo de avaliação, o protocolo de incorporação, a justificativa da operação elaborada pela diretoria e o parecer do Conselho Fiscal foram todos aprovados pela Ata da 119ª Assembléia Geral Extraordinária, datada de 31/06/2001.

Não há indício de que os atos praticados foram realizados para encobrir, enganar ou impedir o conhecimento do Fisco de qualquer operação. Todos os atos foram públicos e previamente submetidos à ANEEL.

O ágio e o deságio gerado em operações como as ocorridas no caso decorrem da diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações adquiridas, quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial. Encontra-se previsto na Instrução CVM n.º 247/96 e nos arts. 385 e 386 do RIR/99.

O benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente quando se tratar de estatais em processo de privatização. O fundamento econômico para o pagamento do ágio é o valor de rentabilidade futura da CELPE, que está devidamente comprovado pelos mencionados laudos de avaliação.

Os Auditores-Fiscais, ao mencionar a aplicabilidade do art. 386 do RIR/99 (com base nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97), tentam qualificar as operações realizadas como um tipo de planejamento tributário. A empresa adquirida não é deficitária, de forma que as operações não configuram o suposto planejamento tributário.

Era muito comum que o ágio gerado em operações de privatização fosse aproveitado nas próprias empresas privatizadas, com o lucro por elas gerado. Há autorização expressa do art. 386, §6º, II, do RIR/99 para a aplicação do benefício fiscal, quando a empresa incorporada fosse aquela que detivesse a propriedade da participação societária. A revogação do inciso II do art. 7º da Lei n.º 9.532/97 (fundamento para o

art. 386 do RIR/99) já foi proposta por meio do Projeto de Lei n.º 2.922, de 2000, que se encontra arquivado.

Conforme mencionado, a CELPE não poderia incorporar automaticamente suas controladoras, pois não é razoável a incorporação de empresas como a PREVI e da BB — Banco de Investimentos S/A por uma concessionária de energia elétrica. Assim, foi necessário criar uma nova estrutura societária que permitisse uma segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos e outras atividades sociais que tornassem incompatível a incorporação da controladora pela controlada, com isso transferindo ágio para a controlada.

A análise da operação como um todo demonstra o evidente fundamento econômico para a realização dos atos societários: o ágio legitimamente pago na aquisição da CELPE foi adquirido pela LEICESTER, que foi absorvida pela primeira, passando a amortizar o referido valor, com fundamento no art. 386, §6º, II, do RIR/99. O motivo para a realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do processo de privatização. O aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.

As autoridades autuantes afirmam que o Fisco teria sido prejudicado. Contudo, o valor pago pela aquisição no processo de privatização foi revertido ao Estado a título de receita originária. Mesmo que se considere a operação como planejamento tributário, faz-se necessário destacar que todos os requisitos de validade exigidos por nosso ordenamento jurídico foram observados.

A empresa sempre apresentou à fiscalização todas as etapas que pretendia realizar, inclusive o seu objetivo final. Todos os atos cumpriram as formalidades exigidas em lei e foram devidamente aprovados pela ANEEL.

Não há qualquer irregularidade na transferência da despesa de amortização do ágio, pois se trata de benefício fiscal concedido por lei (art. 386 do RIR/99). A dedutibilidade do ágio também é extensiva à aquisição de participação societária com ágio quando "a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária" (§6º do art. 386 do RIR/99).

A operação societária nada tem de estranha. Foi amplamente utilizada nos processos licitatórios de privatização ocorridos no Brasil e encontra previsão legal no §4º do art. 264 da Lei das S/A e no mencionado §6º do art. 386 do RIR/99.

Apesar da afirmação das autoridades autuantes de que a utilização da empresa LEICESIER teria sido um artifício jurídico para tentar ganhar uma redução tributária, não há qualquer irregularidade ou anormalidade em se integralizar ações de uma sociedade em outra para que esta passasse a ser

controladora. O fato de estar inativa e possuir capital de R\$ 100,00 não torna a operação irregular.

Todos os atos praticados foram públicos e autorizados pela ANEEL, assim como não há qualquer irregularidade em uma sociedade possuir como objeto social a participação em outras sociedades. A operação foi praticada em conformidade com as regras da CVM (inclusive, Instrução n.º 349/01).

Vale destacar, mais uma vez, que o benefício fiscal somente existe em operações societárias que envolvem empresas do mesmo grupo. O próprio art. 386, §6º, do RIR/99 deixa clara a sua aplicação para a incorporação da controladora pela incorporada.

No presente caso, não houve afronta direta a lei, mas apenas uma suposta prática de atos "sem a observância do exercício regular do direito" (trecho citado do Termo de Encerramento).

Não há como afirmar que houve abuso de direito no presente caso. Para que se verificasse a referida distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seria necessária a utilização do direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura a sua existência. No entanto, o direito à fruição do benefício fiscal de dedução do ágio, previsto no art. 386, §6º, do RIR/99, é conferido especialmente para os casos de aquisição de participação societária, pagando uma diferença a maior entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição, especialmente quando tiver como fundamento econômico o valor de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (art. 385).

O benefício fiscal foi previsto especialmente para o incentivo às privatizações. O aumento do valor das empresas estatais beneficiaria o próprio Estado, não havendo, portanto, perda nem prejuízo com a sua dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL fundamento do ágio é a expectativa de lucros futuros. E descabida a afirmação da fiscalização de que a legislação societária foi usada apenas como instrumento para alcançar ganhos na esfera da legislação tributária.

Os negócios jurídicos praticados no presente caso gozam de plena validade jurídica, de modo que não poderiam ser desconsiderados pela fiscalização a pretexto de suposta simulação, instituto do Direito Civil, previsto nos arts. 102 e 103 do Código Civil.

Não se pode alegar que houve simulação, porque, além do fato de que as operações pactuadas entre as partes não aparentarem direito diverso daquele que foi realmente contratado, não há qualquer declaração ou cláusula não verdadeira, tampouco houve a intenção de prejudicar terceiros.

À época em que efetivados, ainda não havia ocorrido o fato gerador do tributo (cita trecho do Acórdão n.º 103-11865 da

Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual se sustenta que indícios não são suficientes para se demonstrar a ocorrência de figuras como a simulação, a fraude e a sonegação; a prova seria absolutamente necessária. Além disso, a economia de tributos jamais poderia ter o mesmo significado de querer lesar o Fisco, e que não há a proibição de organização de negócios de forma a pagar a menor carga tributária possível, dentro da lei). A Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou o entendimento de que, para que se possa materializar a simulação, é necessário que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou por outras circunstâncias fáticas, sendo que os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do mesmo (cita acórdão a ft. 1041).

A fraude à lei pressupõe a existência de norma cogente a obrigar o sujeito a realizar determinada conduta. Para que ocorra fraude à lei, deve ser realizado um planejamento tributário com a finalidade de contornar essa norma cogente. Na fraude à lei, o contribuinte realiza negócio jurídico sujeito a determinada norma de incidência tributária menos onerosa.

Ele não realiza o negócio jurídico previsto na norma de incidência tributária mais onerosa.

No presente caso, não há o descumprimento de qualquer norma imperativa de direito privado. Ao contrário, todas as regras foram observadas e cumpridas, o que foi demonstrado na impugnação e reconhecido pelas Resoluções da ANEEL.

Impossibilidade de cobrança da multa isolada

Os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido ao encerramento do período-base. Portanto, verifica-se que a multa isolada, prevista no inciso I, alínea "a", do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Sendo lavrado o auto de infração após o seu encerramento, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL serão punidas somente com a aplicação da multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não mais pela exigência da multa isolada (cita acórdãos do Conselho de Contribuintes para corroborar o seu entendimento).

Ainda que não fosse suficiente a argumentação acima expendida, a impossibilidade de manutenção dessa penalidade decorre também do fato de que os valores de IRPJ e de CSLL apurados por estimativa pela fiscalização, nos anos-base de 2002 a 2006, superam os valores apurados pela impugnante ao final do ano-calendário (reproduz tabelas às fls. 1046/1048), de modo que não há base de cálculo para a aplicação da multa isolada. De acordo com o Conselho de Contribuintes, a multa isolada somente será aplicável se o valor recolhido por estimativa for superior ao montante apurado anualmente (reproduz acórdãos).

Não pode haver sobre a mesma base de cálculo a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade (cita acórdãos do Conselho de Contribuintes para corroborar o seu entendimento).

Falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte (IR-Fonte) sobre a dedução de juros sobre o capital próprio (anos-calendário de 2002 a 2006)

Conforme exposto no Termo de Encerramento, a empresa efetuou o pagamento de juros sobre o capital próprio, no montante de R\$ 182.263.905,90, a controladora GUARANIANA S/A, sem reter o IR-Fonte incidente sobre tal valor. Por tal motivo, lavrou-se auto de infração para a exigência da multa de ofício e juros de mora, com base no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002. Contudo, apesar de não ter recolhido o IR-Fonte, a controladora (GUARANIANA S/A) ofereceu tais rendimentos à tributação, antes da existência de qualquer processo administrativo relativo a esta exigência. Ademais, a empresa ora autuada efetuou o recolhimento da multa de mora devida em razão da falta de retenção e recolhimento do IR-Fonte, de forma que a sua responsabilidade foi excluída pela denúncia espontânea, preconizada no art. 138 do CTN.

Ressalte-se que, quando o CTN exclui a responsabilidade por infração, afasta a exigência de toda e qualquer multa, punitiva ou compensatória, conforme entende o Conselho de Contribuintes (reproduz acórdão).

Ainda que não tivesse efetuado o recolhimento da multa de mora, não poderia prosperar a cobrança da multa isolada, porque, desde a promulgação da Lei n.º 11.408/07, que alterou a redação do art. 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/96, não há mais a possibilidade de imposição da multa isolada de 75% em razão da falta de recolhimento da multa de mora.

Além de todos esses argumentos, não houve a violação da norma veiculada pelo art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, pois a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 somente se aplica nas hipóteses em que não houve o recolhimento do imposto pelo beneficiário do pagamento ou o recolhimento do rendimento foi feito extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora. Contudo, quando o rendimento em questão é oferecido à tributação pelo beneficiário, não há que se falar em necessidade de retenção na fonte.

Mesmo que assim não se entenda, a exigência em questão padece de vício, eis que inexistente base de cálculo a sustentar a sua cobrança. Isso porque a multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado. No entanto, os valores foram oferecidos à tributação, não havendo, portanto, base de cálculo para apuração da multa.

A multa isolada ora exigida ofende princípios constitucionais tributários, tais como os da razoabilidade, proporcionalidade (também previstos na Lei n.º 9.784/99) e vedação ao confisco. A

intenção do Fisco foi punir a empresa ora autuada, a ponto de constituírem crédito bastante elevado e sem propósito algum. A mera irregularidade formal, de caráter 31/12/2001, e registra na conta de RTE (611033101R) um total (anual) de R\$ 168.454.897,49 (R\$ 20.406.355,53 referem-se ao período de 01/01 a 31/07/2001, já excluído da tributação do IRPJ e da CSLL no primeiro período, e R\$ 148.048.541,96, ao período de 01/08 a 31/12/2001).

Fica evidente que os R\$ 20.406.355,53, excluídos da tributação no 1º período, foram contabilizados pela empresa, na conta 611033102F, o que faz a fiscalização considerar correta a exclusão.

Quanto a alegação de que créditos não foram considerados (R\$ 13.779.628,73 de IRPJ e R\$ 4.112.888,68 de CSLL) por lapso, a fiscalização deixou de proceder à compensação de créditos de IRPJ e de CSLL, referentes ao período de apuração de 01/01 a 31/07/2001, declarados pela empresa em sua DIPJ. Por se tratar de erro, deve ser corrigido pela Administração, até mesmo de ofício.

Admitindo que, no período em referência, a matéria tributada restou indevida, o erro no tocante à compensação dos créditos de IRPJ e de CSLL fica automaticamente sem efeito, ao se restabelecer a situação como declarada na DIPJ, ou seja, a existência de um crédito de IRPJ, no valor de R\$ 13.779.628,73, e de CSLL, no valor de R\$ 4.112.888,68.

A DRJ solicitou diligência para responder quesitos sobre as operações, visto que haviam algumas questões a serem esclarecidas.

Em resposta à diligência, a DRF informou:

Ante o exposto, apresentamos nossas respostas relativamente aos questionamentos que se formam necessários para esclarecer o Pedido de Diligência; a saber:

1) Verificar se a empresa efetivamente registrou em sua contabilidade, no período de 01/01 a 31/07/2001, a chamada Receita de Recomposição Tarifária — RTE, de que trata o art. 4º da Medida Provisória — MP nº 14 de 21/12/2001 (transformada na Lei nº 10.438/2002), no valor de R\$ 20.406.355,53, em atendimento à Resolução ANEEL nº 72, de 07/02/2002, de forma a poder ter excluído esse valor do seu Lucro Líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Resposta: De fato, considerando a totalidade das alegações da empresa em sua impugnação sobre esse item, bem como, os demonstrativos e demais elementos de prova trazidos aos autos (que constatamos serem autênticos), podemos concluir que:

i) No período de 01/01 a 31/07/2001 (1º período de apuração desse ano calendário de 2001), em virtude de que, em sendo

momento anterior As expedições das normas autorizatórias do "diferimento" da Receita de Recomposição Tarifária (RTE), as "sobras de energia" geradas para a sua distribuição em função do racionamento imposto pelo Poder Público (igualmente As demais "sobras" porventura existente em normais condições negociais) foram registradas como receita do Mercado Atacadista de Energia — MAE (conta 611033102F - Receita de Comercialização — Operações com Energia Elétrica — Suprimento - MAE — Curto Prazo).

ii) Do saldo dessa conta em 31/07/2001 (= R\$ 40.814.061,09), a empresa simplesmente "extraiu" o valor de R\$ 20.406.355,53 para excluir da tributação do IRPJ e da CSLL (no seu 1º período de apuração do ano de 2001 — 01/01 a 31/07/2001), a título de "Receita de Recomposição Tarifária - RTE"; visto que, naquele momento, a sua contabilidade não possuía, no seu "Plano de Contas", a conta específica: 611033101R — "Fornecimento não Faturado — Racionamento", que somente foi cadastrada em momento posterior, ainda nesse ano calendário de 2001, porém, além desse período de apuração.

iii) No período de 01/08 a 31/12/2001 (2º período de apuração desse ano calendário de 2001), a empresa veio adequar a sua contabilidade aos novos preceitos normativos instituídos, e o fez através de um plexo de lançamentos de receitas e estornos de receitas, que, ao final do ano calendário de 2001, resulta estornado todo o valor da Receita de Recomposição Tarifária (RTE) que havia sido registrado na conta do MAE (611033102F), restando nessa conta um saldo de R\$ 26.018.663,56 (donde podemos apurar que: R\$ 20.407.705,56 referem-se ao período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 e R\$ 5.610.958,00, ao período de apuração de 01/08 a 31/12/2001), e registra na conta de RTE (611033101R) um total (anual) de R\$ 168.454.897,49 (donde podemos apurar que: R\$ 20.406.355,53 referem-se ao período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 — já excluído da tributação do IRPJ e da CSLL no 1º período - e R\$ 148.048.541,96, ao período de apuração de 01/08 a 31/12/2001).

iv) Ou seja, fica evidenciado que os R\$ 20.406.355,53 excluídos da tributação do IRPJ e da CSLL no 1º período de apuração (01/01 a 31/07/2001) foram efetivamente contabilizados pela empresa (na conta 611033102F), o que nos posiciona no sentido de considerarmos correta esta exclusão.

2) Verificar se, ao se elaborar a tributação desse fato, houve erro na apuração do 'quantum' tributário, tendo em vista que a empresa havia declarado possuir um crédito de IRPJ (R\$ 13.779.628,73) e de CSLL (R\$ 4.112.888,68) que lido foram considerados.

Resposta: De fato, ao analisarmos a confecção do Auto de Infração relativamente a essa tributação (período de apuração de 01/01 a 31/07/2001), nos damos conta de que, por lapso, deixamos de proceder à compensação dos créditos de IRPJ e CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ, muito embora ter

sido esse o entendimento e a vontade desta fiscalização; haja vista, os Demonstrativos de Apuração do IRPJ e da CSLL desse período de apuração (01/01 a 31/07/2001) e os Relatórios de Informação Fiscal que foram acostados aos processos de Dcomp nos 19647.006045/2006-14 e 19647.006044/2006-70.

Por se tratar de erro de fato cometido, deve ser corrigido por esta administração, até mesmo independente de iniciativa do contribuinte impugnante, tendo em vista o Princípio da Verdade Material.

Outrossim, em se admitindo que a matéria tributada nesse período de apuração (01/01 a 31/07/2001) restou indevida, como é concluso no item acima relatado, o erro no quantum tributário quando da elaboração do auto de infração, no tocante à compensação dos créditos de IRPJ e CSLL, fica automaticamente sem efeito, ao se restabelecer a situação como declarada pela empresa em sua DIPJ, ou seja, existência de um crédito de IRPJ no valor de R\$ 13.779.628,73 e de CSLL no montante de R\$ 4.112.888,68.

Realizadas as diligências propostas, concluímos pela procedência das alegações da impugnante com relação à infração em epígrafe e passamos a entender que a impugnante efetivamente contabilizou a chamada "Receita de Recomposição Tarifária — RTE" no período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 - fato que lhe autorizou excluir esse valor na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desse período de apuração.

Assim sendo, tendo em conta que não houve outra infração detectada nesse período de apuração (01/01 a 31/07/2001), entendemos ser insubsistente a tributação lançada nesse período, devendo ser restabelecida a situação fiscal como declarada pela empresa.

Outrossim, alertamos que as conclusões aqui chegadas, se acatadas pelo órgão julgador, trazem repercussões nos processos administrativos de Dcomp: n.ºs 19647.006045/2006-14 e 19647.006044/2006-70, que tratam das compensações dos créditos de IRPJ e CSLL do período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 deste contribuinte; portanto, têm uma interdependência direta com o resultado do julgamento do presente processo administrativo.

Finalmente, ainda atendendo ao que foi solicitado pela DRJ no seu Pedido de Diligência (fls. 1.255 a 1.259), damos ciência a impugnante do inteiro teor do presente Relatório Fiscal para que essa, querendo, apresente-se aos Autos com outras alegações que achar necessárias quanto ao assunto aqui tratado.

A DRJ julgou parcialmente procedente os lançamentos fiscais, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

*JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006**AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PELA INCORPORADORA.*

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

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

Também a investida pode amortizar o referido ágio quando absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.

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

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

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

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e feito entre ambos.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2001**IRPJ. DECADÊNCIA.*

Na falta de pagamento antecipado do imposto, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente em Parte

Houve Recurso de Ofício.

Inconformada parcialmente com a decisão da DRJ de 28/08/2008 (data da intimação), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 26/09/2008, alegando em síntese que:

1) Alega a decadência do crédito tributário relativo ao ano-base de 2001, sob o fundamento de que o critério definidor da decadência é a sistemática de recolhimento, e não o pagamento. Cita jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes;

2) Com isso, os tributos exigidos — IRPJ e CSLL — são sujeitos ao lançamento por homologação; parte dos fatos jurídicos tributários (fatos geradores) refere-se ao ano-calendário de 2001 e a Recorrente somente foi cientificada da autuação em 25 de setembro de 2007; conclui-se que quando a Recorrente foi cientificada da lavratura dos autos de infração em questão, já havia transcorrido o prazo decadencial que dispunha o Fisco para constituir os créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL relativos ao ano-base de 2001, nos exatos termos dos artigos 150, §4º e 156, inciso V, ambos do CTN;

3) No mérito, tratou da questão do ágio, alega que não houve abuso de direito e não houve excesso da forma jurídica, o que foi acatado pela DRJ, porém, a despeito de acolher essas premissas, manteve o lançamento;

4) Afirma que o ágio foi pago ao Estado de Pernambuco, em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercícios futuros;

5) Posteriormente, e como não poderia deixar de ser, os adquirentes manifestaram seu interesse em aproveitar o benefício fiscal de dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio gerado na aquisição das participações societárias, conforme lhes era expressamente autorizado pelo artigo 386 do RIR/99;

6) Esse interesse dos adquirentes foi consignado na Ata da Reunião no 014/2000 do Conselho de Administração da empresa Guaraniana S/A, realizada em 27/12/2000 (documento 17 do TEAF), sociedade da qual eles eram sócios e por meio da qual concentravam a participação societária em outras empresas concessionárias de energia elétrica (holding operacional);

7) Naquela Ata de Reunião no 14/2000, ficou registrado que o aproveitamento do benefício fiscal, na formatação societária então existente, somente poderia se dar por meio da incorporação de suas controladoras, o que seria impraticável do ponto de vista operacional. De fato, é notório que os adquirentes da Recorrente (especialmente PREVI,

BB — Banco de Investimento) possuem outros ativos e exercem outras atividades em conformidade com seu objeto social, o que torna inviável operacionalmente a incorporação pela Recorrente;

8) Dessa forma, para que fosse possível o aproveitamento do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, os adquirentes resolveram subscrever e integralizar capital na empresa Guarani S/A, mediante entrega das ações da Recorrente (acrescidas do ágio), já que eles participavam, por meio daquela empresa, em outras distribuidoras de energia elétrica;

9) Afirma ainda que a integralização das ações com ágio foi realizada em conformidade com a Instrução CVM no 319/99 (com as alterações promovidas pela Instrução CVM no 349/01), conforme se verifica da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária da Leicester realizada em 30/06/2001 (documento 23 do TEAF);

10) Ressalte-se que o valor do ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C, data base de 31 de maio de 2001 (doc. 22 do TEAF);

11) Portanto, o aporte de ações com ágio na Leicester foi realizado em conformidade com a legislação existente, sem qualquer tipo de ilegalidade, tendo sido devidamente registrada e documentada;

12) Com a transferência do controle acionário da Recorrente Leicester, criou-se o ambiente necessário para que a Recorrente incorporasse sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, razão pela qual não pode prosperar a glosa das despesas pretendida pela D. Fiscalização e ratificada pela D. Turma de Julgamento;

13) É importante ressaltar que, mais uma vez em cumprimento ao artigo 27 da Lei nº 8.987/95, a operação societária pretendida foi submetida apreciação da ANEEL, a qual autorizou a Recorrente a promover a incorporação de sua controladora por meio da Resolução nº 192, de 31 de maio de 2001 (documento 14 do TEAF);

14) Ademais, para a realização da incorporação foram estipulados diversos requisitos na própria Resolução ANEEL nº 192, de 31 de maio de 2001, dentre os quais a obrigação de que o ágio fosse amortizado segundo a curva baseada em resultados de exercícios futuros e no prazo remanescente da concessão, sendo que o controle do aproveitamento do ágio seria feito pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL;

15) Informa ainda que todos os atos praticados pela Recorrente foram públicos (divulgados em jornais de grande circulação) e foram todos previamente submetidos à agência reguladora do setor de energia elétrica, a qual aprovou todas as operações pretendidas (Resolução ANEEL nº 459/00, Resolução ANEEL nº 539/00, Resolução ANEEL nº 192/01);

16) Conforme se depreende da análise dos autos de infração que originaram o presente processo administrativo, a motivação utilizada pelo Sr. Agente Fiscal para a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, resultante da glosa das despesas com a amortização do ágio, residia no fato de que, aos olhos da fiscalização, as operações foram praticadas com excesso de formas jurídicas e abuso de direito (item 58 do TEAF);

17) A motivação da autuação fica ainda mais clara de ser compreendida quando se verifica o item 29 do TEAF, segundo o qual: "Tais ações estão no mesmo plano das tratadas pela doutrina ao lecionar sobre o assunto planejamento tributário, quando descreve sobre operações societárias consideradas preocupantes devido a sua natureza e forma normal nas práticas empresariais, por isso, se mostram suspeitas quanto às suas reais finalidades, e, não raro, têm sido utilizadas como manobras jurídicas na montagem de atos com excesso de formas ou abuso do direito, constituindo-se meios para práticas de fraudes à lei";

18) Ora, analisando-se os tópicos acima, constantes do TEAF, não há dúvidas de que a D. Fiscalização motivou o lançamento sob o entendimento de que teria havido planejamento tributário inválido, pois identificou o alegado excesso na forma jurídica e o abuso do direito, de modo a justificar a descaracterização de toda a operação e, conseqüentemente, glosar a dedutibilidade da despesa decorrente da amortização do ágio;

19) Ocorre que, ao apreciar as alegações contidas na peça impugnatória, sobretudo aquelas relativas à validade jurídica das operações societárias narradas acima, a D. Turma Julgadora expressamente concordou com a argumentação da defesa e, na tentativa de "salvar" a autuação, valeu-se de outra motivação para justificar a glosa da despesa realizada pela D. Fiscalização;

20) Com efeito, a D. Turma Julgadora afirmou que "não vejo a menor necessidade de recorrer-se a considerações sobre eventual excesso de forma ou abuso de direito nos atos praticados pelo Consórcio vencedor da licitação. O deslinde da questão, esforçamo-nos a demonstrar, encontra resposta na própria disciplina legal aplicável à matéria, que de modo algum ampara o contribuinte na sua pretensão. "(item 39 da decisão recorrida — fls. 1315);

21) Pela leitura do exceto acima transcrito, resta evidente que a D. Turma Julgadora não admitiu a motivação utilizada pela D. Fiscalização ("excesso de forma e abuso de direito") para a lavratura dos autos de infração. Frise-se que, ao contrário, a D. Turma Julgadora reconheceu expressamente que a motivação utilizada para a constituição dos créditos tributários, desenvolvida pela D. Fiscalização em 8 (oito) páginas do TEAF (itens 24 a 72), não seria suficiente para sustentar a glosa das despesas em tela;

22) Aliás, para a manutenção dos autos de infração, a D. Turma Julgadora admitiu como válidas as operações societárias em comento (ao contrário do que concluiu a D. Fiscalização com suas extensas alegações de fraude e simulação), pois considerou "hígidas" todas as operações societárias praticadas: "As operações societárias podem até mesmo permanecer "hígidas", mas de modo algum coarctam a autuação da RFB ou tornam conforme a legislação o aproveitamento do ágio nas condições examinadas."(item 38, fine, da decisão — fls. 1315);

23) De fato, no entendimento da D. Turma Julgadora, a legislação que rege a matéria apenas permite a aplicação do benefício fiscal quando a operação de incorporação, fusão ou cisão envolver o comprador das ações com ágio (denominado pelo órgão julgador de "investidor direto"), e não a empresa detentora das ações no momento da incorporação. Note-se que, após transcrever os artigos 385 e 386 do RIR/99, a D. Delegacia de Julgamento expõe a sua "nova motivação", para "salvar" as autuações;

24) Destarte, afirma que a D. Turma Julgadora inovou os lançamentos, **notadamente ao alterar sua fundamentação/motivação**, tendo em vista que o evento infracional

relatado no auto de infração (suposta simulação, praticada pela Recorrente com o fim de reduzir ilegalmente a base tributável) foi substituído por uma nova situação, consistente em simples inaplicabilidade do benefício fiscal, em razão da interposição de novas pessoas jurídicas;

25) Assim, em razão da incompetência da Turma Julgadora para inovar o lançamento, o Recorrente aguarda que esse E. Conselho de Contribuintes reconheça a nulidade da decisão ora recorrida, reformando-a com relação a esse item, ressaltando-se, se for o caso, a aplicação do artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 segundo o qual *"Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."*

26) Forçoso concluir, então, que a D. Turma Julgadora modificou o critério jurídico adotado pela Autoridade Autuante, impondo, para a manutenção apuração dos tributos supostamente devidos pela Recorrente, a aplicação dos critérios normativos que não haviam sido até então ventilados, em substituição à alegada simulação de operações inicialmente mencionada. Trata-se, portanto, de evidente alteração de critério jurídico do lançamento;

27) Caso esse E. Conselho de Contribuintes venha a considerar correta e possível a alteração da motivação do lançamento e do critério jurídico pela D. Turma Julgadora o que se admite apenas para argumentar — passa-se a demonstrar a possibilidade de dedução, pela Recorrente, do ágio amortizado, pelo que, também por esse motivo, deverão ser canceladas as autuações;

28) No presente caso, como já mencionado, trata-se da aquisição de companhia estatal em processo licitatório de privatização. O processo de privatização foi completamente regular e todos os atos praticados estão de acordo com as normas de concessão do serviço público;

29) Ressalte-se que, no caso em questão, o fundamento econômico para o pagamento do ágio foi o valor de rentabilidade futura da Recorrente, o qual está devidamente comprovado pelos laudos de avaliação mencionados na impugnação e anexados aos autos. Todo o procedimento é de conhecimento público por se tratar de processo licitatório de privatização;

30) De fato, a operação encontra-se inserida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização ("PND"), por meio do qual o Estado pretendia transferir para a iniciativa privada a prestação de diversos serviços públicos, que até então eram prestados pelo próprio Estado;

31) O objetivo era aumentar a eficiência da prestação dos serviços e, com isso, obter uma redução das tarifas. As empresas privadas, por sua vez, adquiriam as empresas públicas com o pagamento de um ágio em função do potencial de lucratividade do segmento econômico em que começariam a atuar;

32) Ademais, também era muito comum que o ágio gerado em operações de privatização fosse aproveitado nas próprias empresas privatizadas, com o lucro por elas gerado. Nesse sentido, verifica-se que há autorização expressa do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99 para aplicação do benefício fiscal quando a empresa incorporada fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária;

33) A Recorrente não poderia incorporar automaticamente suas controladoras, pois não é razoável a incorporação de empresas como a PREVI — Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil e do BB — Banco de Investimento S/A por uma concessionária de energia elétrica;

34) Foi necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada;

35) Verifica-se que única forma jurídica possível para tornar viável economicamente a aquisição da Recorrente no processo de privatização, com o aproveitamento do benefício fiscal de dedutibilidade do ágio, foi a forma adotada no caso concreto: reestruturação societária legal, de forma que a participação acionária adquirida com ágio pela empresa Leicester (gerado com fundamento econômico na privatização) fosse absorvida pelo patrimônio da Recorrente;

36) De fato, a análise da operação como um todo demonstra o evidente fundamento econômico para a realização dos atos societários: o ágio legitimamente pago na aquisição da Recorrente no processo de privatização foi adquirido pela empresa Leicester, a qual foi absorvida pela Recorrente, que passou a amortizar esse valor com fundamento no artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99;

37) Verifica-se ainda que a fundamentação utilizada pela D. Turma Julgadora para manter os autos de infração é simples: apenas as pessoas jurídicas que, no leilão, adquiriram as ações com ágio teriam o direito de se aproveitar do benefício fiscal decorrente da sua amortização;

38) Vale dizer, apenas seria dedutível o ágio, no entender da D. Turma Julgadora, se a incorporação envolvesse, em contraponto com a Recorrente (incorporando ou sendo incorporada), as empresas ADL Energy, Previ, 521 Participações e BB-Banco de Investimento, pois apenas tais empresas teriam, nos termos da lei, adquirido a mencionada participação societária com ágio;

39) Isso porque, para a solução da matéria tratada nestes autos, a D. Turma de Julgamento fundamentou o entendimento acima exposto em uma pequena parte do artigo 386 do RIR/99 14, a saber: "(...) NA QUAL DETENHA PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA ADQUIRIDA COM ÁGIO (...)”;

40) Em outras palavras, ao analisar o aludido trecho do artigo 386 do RIR/99, com a premissa de que "a sua interpretação deve ser a mais restrita possível, por ensejar renúncia de receitas públicas”, a D. Turma de Julgamento entendeu, pois, que a Leicester Comercial SJA, empresa que teve seu capital social subscrito e integralizado com as ações da Recorrente, não poderia ser caracterizada como sendo a adquirente das ações em comento, já que somente as empresas compradoras das ações em leilão teriam essa condição;

41) Tendo por base as definições jurídicas transcritas, é inegável que a Leicester Comercial S/A, no momento em que foi incorporada pela Recorrente, por deter a propriedade das ações da Recorrente, configurava-se a legítima adquirente de tais valores mobiliários, sobretudo porque, conforme já mencionado anteriormente, a Guaraniã S/A transferiu-lhe a titularidade das ações como integralização do capital subscrito;

42) É de suma importância registrar que a Leicester Comercial S/A, ao receber as ações - e por isso ser legalmente considerada a adquirente dos valores mobiliários contabilizou a operação nos exatos moldes do artigo 385 do RIR/99, vale dizer, desmembrando o valor do investimento em valor patrimonial contábil e ágio;

43) Note-se, uma vez mais, que a legislação que rege a matéria disciplina que a aquisição das ações com ágio é suficiente para, no momento da incorporação, fusão ou cisão, autorizar o benefício legal da dedutibilidade da despesa correspondente à amortização. Não há qualquer qualificação legal, atribuída a essa aquisição, que justifique o entendimento da D. Turma Julgadora, notadamente porque não cabe ao intérprete restringir algo que a lei não o fez;

44) Assim, é bem verdade que as empresas compradoras das ações da Recorrente em leilão figuraram, inicialmente, como adquirentes dos referidos valores mobiliários. Mas também é verdade que a Guarani e a Leicester, quando receberam, cada uma no seu momento, as ações como integralização de capital, igualmente figuraram como adquirentes das ações com ágio, notadamente porque ocorreu, na integralização, a inegável transferência do domínio ou propriedade de uma coisa, móvel ou imóvel a que fez alusão De Plácido e Silva ao definir o termo AQUISIÇÃO;

45) Ora, em razão de todo o exposto, sobretudo em decorrência da integralização de capital efetuada pela Guarani na Leicester, mediante a transmissão de titularidade das ações da Recorrente, é correto afirmar que Leicester passou a ser a real adquirente de tais valores mobiliários, de forma a validar a amortização do ágio em análise, pela Recorrente (incorporadora), nos exatos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99;

46) Ademais, analisando-se mais detidamente o raciocínio desenvolvido pela D. Turma Julgadora, percebe-se que, na verdade, ao interpretar o artigo 386 do RIR/99, foi cometido grande equívoco de entendimento ao confundir o significado do termo adquirida com o do termo comprada;

47) Isso porque, no entendimento da D. Turma Julgadora, "apenas a investidora ou a investida quando houver incorporação, fusão ou cisão de ambas, podem beneficiar-se da amortização do referido ágio, pois somente em relação a elas perfazem-se as condições ali estabelecidas (item 26, fls. 1313).

48) Vale dizer, nas palavras da D. Delegacia de Julgamento, o benefício da amortização do ágio apenas seria válido caso a operação de incorporação praticada pela Recorrente envolvesse as empresas ADL Energy, Previ, 521 Participações e BB-Banco de Investimento, muito embora elas não figurassem, no momento da incorporação da Leicester, como as reais adquirentes das ações da Recorrente;

49) A bem da verdade, as empresas ADL Energy, Previ, 521 Participações e BB-Banco de Investimento foram as COMPRADORAS das ações da Recorrente; em outra construção, as ações foram compradas por tais empresas;

50) É fato que a legislação tributária, para fins do benefício da dedutibilidade do ágio, exige apenas que a empresa incorporadora (ou incorporada, no caso do §6º, II, art. 386) detenha a participação societária adquirida (e não comprada) com ágio;

51) Claro está, portanto, que as ações podem ser adquiridas por meio de integralização de capital social (como ocorreu no presente caso), e não apenas por meio de contrato de compra e venda;

52) Por fim, também não poderá prevalecer a alegação feita pela D. Fiscalização, no sentido de que foram realizadas "manobras jurídicas na montagem de atos com excesso de forma ou abuso de direito, constituindo-se meios para prática de fraudes a lei" (TEAF item 29);

53) Isso porque a fraude à lei pressupõe a existência de uma norma cogente que obriga o sujeito a realizar determinada conduta. Para que ocorra a fraude à lei, deve o sujeito realizar um planejamento tributário com a finalidade de contornar essa norma cogente;

54) Diante do exposto, claro está que não ocorreu excesso de forma, abuso de direito ou, ainda, fraude à lei nas operações praticadas pela Recorrente, pelo que, reiterando-se e ratificando-se os argumentos expostos de forma exaustiva na impugnação, requer-se a esse E. Conselho de Contribuintes, caso não se entenda ter ocorrido a alteração de critério jurídico pela D. Turma Julgadora (o que se admite apenas para argumentar), que reconheça a validade das operações praticadas pela Recorrente e, conseqüentemente, a possibilidade de dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio;

55) Alega ainda a impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, pois tendo em vista que no momento da lavratura dos autos de infração já haviam se encerrado os períodos-base objeto de lançamento de ofício; não há base de cálculo para a cobrança da multa em comento; e a cobrança da multa isolada cumulativamente com a multa de ofício vinculada gera duplicidade na cobrança, o que não pode ser admitido;

56) Com isso, sendo lavrado o auto de infração após o encerramento do ano-base, como ocorreu no caso dos autos de infração que versam sobre a indedutibilidade das despesas de amortização do ágio, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL serão punidas somente com a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 (o que de fato ocorreu), não mais pela exigência da multa isolada;

57) Assim, muito embora a D. Turma Julgadora não tenha se pronunciado acerca da matéria (o que geraria, em tese, a anulação da decisão), deverá esse E. Conselho de Contribuintes, em razão do acima exposto, e em observância ao princípio da economia processual, determinar o cancelamento de multas isoladas exigidas sobre a suposta ausência do pagamento das estimativas, calculadas levando-se em consideração a indedutibilidade da amortização do ágio, pois, como já estavam encerrados os anos-base de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, quando da lavratura dos autos de infração em comento (25/09/07), não poderia a fiscalização apurar o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa;

58) Quanto à concomitância das multas, afirma que ao manter a aplicação cumulativa da multa isolada e da multa de ofício, a D. Turma de Julgamento contrariou o que estabelece o artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, o que fez a D. Fiscalização *in casu*, e que foi ratificado pelo órgão julgador, foi fazer incidir duas multas sobre uma única suposta infração, qual seja, o suposto não recolhimento do IRPJ e da CSLL, fato este que não deve ser admitido;

59) Aponta ainda que caso estivesse correto o procedimento adotado pela fiscalização, ressalte-se que a impossibilidade de manutenção dessa penalidade decorre também do fato de que os valores de IRPJ e da CSLL apurados, pela D. Fiscalização, com base nas estimativas nos anos-base de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, superam os valores apurados pela Recorrente ao final desses anos-calendário;

60) Quanto à glosa de prejuízos fiscais, afirma que em decorrência do quanto alegado até aqui, mormente em razão da demonstrada improcedência da glosa da despesa com a amortização do ágio realizada pela D. Fiscalização e ratificada pela D. Turma Julgadora, tal cobrança não poderá prosperar, devendo esse E. Conselho, por conseqüência, igualmente reconhecer a existência de saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa e, conseqüentemente, declarar a insubsistência da cobrança de IRPJ e CSLL sobre a quantia de R\$ 20.324.522,91, no ano-calendário de 2006;

61) Quanto à falta de retenção e recolhimento de IR-Fonte sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio, especificamente quanto à multa isolada aplicada de 75%, nos termos no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, cumulado com os juros de mora isolados no montante de R\$ 270.105,36, alega o instituto da denúncia espontânea. Isso porque, afirma que reconheceu contabilmente o recebimento do JCP, oferecendo, sobretudo, tais rendimentos à tributação antes da existência de qualquer processo administrativo;

62) Menciona também que recolheu inclusive a multa de mora sobre o IR-Fonte recolhido espontaneamente, antes da existência também de qualquer processo administrativo;

63) Destaca ainda que a D. Turma Julgadora, para manter a autuação criou regras que a lei não prevê, condicionando a aplicação do instituto da denúncia espontânea não simplesmente ao pagamento do tributo antes do início do procedimento fiscalizatório (como prevê o artigo 138 do CTN), mas exigindo que o pagamento seja feito pelo substituto tributário (fonte pagadora);

64) Considerando-se que não cabe ao intérprete criar restrições onde a lei não o fez, bem como que (i) o CTN exige simplesmente o pagamento do tributo devido, antes de qualquer procedimento fiscalizatório; e (ii) a Guaraniana efetivamente ofereceu à tributação o rendimento tributável, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório (não existindo, portanto, qualquer prejuízo ao Fisco), não poderá prevalecer o entendimento da D. Turma Julgadora, de modo que cabe a esse E. Conselho determinar a reforma da decisão e o cancelamento do lançamento;

65) Assim, argumenta que somente seria cabível a multa isolada somente no caso em que não houver o recolhimento do imposto pelo beneficiário do rendimento do valor tenha sido feito extemporaneamente;

66) Por fim, alega ainda quanto à multa isolada do JCP que com a edição da Medida Provisória nº 351/07, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, tal multa de ofício restou claramente revogada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de Recurso, alegando em síntese que:

a) Ausência de decadência, aplicando a tese do artigo 173, inciso I, do CTN, adotando o mesmo fundamento da DRJ;

b) Quanto à glosa de despesa do ágio, advoga a mesma tese da DRJ, quanto à inatividade da empresa Leicester, entre outros, conforme abaixo transcrito:

(...) o fato de a LEICESTER ter como patrimônio apenas as ações da CELP, transferidas sem qualquer contrapartida; o fato de a LEICESTER ter-se mantido inativa durante toda sua existência, o fato de seu capital social ser de apenas R\$ 100,00; o fato da utilização de uma "empresa veículo", bem como o fato de as operações societária terem sido realizadas de maneira estruturada e em curto espaço de tempo, dentre outros indícios, demonstram não ter havido qualquer affectio societatis nas operações realizadas. Em outras palavras, não houve qualquer justificativa fático-negocial determinante das operações societárias que culminaram com a incorporação da LEICESTER pela CELP.

c) Assim, concluir que a empresa LEICESTER serviu de mero veículo para a transferência do ágio. Isso é o que demonstram os diversos indícios já apontados acima, mormente o fato de ter ela se mantido na inatividade durante toda a sua curta existência;

d) Afirma também que a LEICESTER não teve qualquer participação no pagamento do ágio oriundo da compra da CELP em licitação;

e) Afirma ainda que quem efetivamente pagou o ágio na aquisição da CELP foi o consórcio de empresas, formado somente por ADL Energy S/A, PREVI - Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, BB - Banco de Investimentos S/A e 521 - Participações S/A;

f) Quanto à concomitância da multa isolada com a de ofício, aponta que há nítida distinção entre as hipóteses legais, visto que se referem a situações em tudo distintas: a primeira (inciso I) diz com a multa pela falta do pagamento do tributo apurado na Declaração de Ajuste; a segunda refere-se à multa pela falta de recolhimento das estimativas mensais, hipótese que enseja a cobrança da penalidade isolada;

g) Por fim, afirma que em relação à multa isolada quanto ao IR-Fonte sobre o pagamento do JCP, a fiscalização apenas aplicou o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

Por fim, a Recorrente juntou aos autos parecer da lavra do ilustre Prof. Ricardo Lobo Torres, sobre a inaplicabilidade da multa isolada quanto à falta de retenção do IR-Fonte quanto ao pagamento dos juros sobre o capital próprio.

Este é o relatório!

Voto

Os Recursos são tempestivos e atendem aos requisitos legais, por isso os conheço.

1) Exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL - da receita de recomposição tarifária (RTE)

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que o mesmo não deve provido, visto que se constatou erro de fato na fiscalização quando da baixa dos autos em diligência a pedido da DRJ.

O pleito foi respondido pela DRF, que confirmou a falta de compensação dos créditos de IRPJ e CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ quando da apuração do lançamento relativo ao período de janeiro a julho de 2001.

A imputação fiscal foi reformada em decisão da DRJ, reconhecendo que a empresa registrou em sua contabilidade a receita para recomposição tarifária, permitindo, com isso, a exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.

Portanto, estamos diante de matéria de comprovação de erro no lançamento, reconhecida pela própria DRF, não merecendo reparos o trabalho de retificação, seja pelo instituto da compensação, seja em atendimento ao princípio da legalidade tributária.

Vejamos abaixo os detalhes quanto ao erro de fato corrigido pela DRF:

Ante o exposto, apresentamos nossas respostas relativamente aos questionamentos que se formam necessários para esclarecer o Pedido de Diligência; a saber:

1) Verificar se a empresa efetivamente registrou em sua contabilidade, no período de 01/01 a 31/07/2001, a chamada Receita de Recomposição Tarifária — RTE, de que trata o art. 4º da Medida Provisória — MP nº 14 de 21/12/2001 (transformada na Lei nº 10.438/2002), no valor de R\$ 20.406.355,53, em atendimento à Resolução ANEEL nº 72, de 07/02/2002, de forma a poder ter excluído esse valor do seu Lucro Líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Resposta: De fato, considerando a totalidade das alegações da empresa em sua impugnação sobre esse item, bem como, os demonstrativos e demais elementos de prova trazidos aos autos (que constatamos serem autênticos), podemos concluir que:

i) No período de 01/01 a 31/07/2001 (1º período de apuração desse ano calendário de 2001), em virtude de que, em sendo momento anterior às expedições das normas autorizatórias do "diferimento" da Receita de Recomposição Tarifária (RTE), as "sobras de energia" geradas para a sua distribuição em função do racionamento imposto pelo Poder Público (igualmente As demais "sobras" porventura existente em normais condições negociais) foram registradas como receita do

Mercado Atacadista de Energia — MAE (conta 611033102F - Receita de Comercialização — Operações com Energia Elétrica — Suprimento - MAE — Curto Prazo).

ii) Do saldo dessa conta em 31/07/2001 (= R\$ 40.814.061,09), a empresa simplesmente "extraiu" o valor de R\$ 20.406.355,53 para excluir da tributação do IRPJ e da CSLL (no seu 1º período de apuração do ano de 2001 — 01/01 a 31/07/2001), a título de "Receita de Recomposição Tarifária - RTE"; visto que, naquele momento, a sua contabilidade não possuía, no seu "Plano de Contas", a conta específica: 611033101R — "Fornecimento não Faturado — Racionamento", que somente foi cadastrada em momento posterior, ainda nesse ano calendário de 2001, porém, além desse período de apuração.

iii) No período de 01/08 a 31/12/2001 (2º período de apuração desse ano calendário de 2001), a empresa veio adequar a sua contabilidade aos novos preceitos normativos instituídos, e o fez através de um plexo de lançamentos de receitas e estornos de receitas, que, ao final do ano calendário de 2001, resulta estornado todo o valor da Receita de Recomposição Tarifária (RTE) que havia sido registrado na conta do MAE (611033102F), restando nessa conta um saldo de R\$ 26.018.663,56 (donde podemos apurar que: R\$ 20.407.705,56 referem-se ao período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 e R\$ 5.610.958,00, ao período de apuração de 01/08 a 31/12/2001), e registra na conta de RTE (611033101R) um total (anual) de R\$ 168.454.897,49 (donde podemos apurar que: R\$ 20.406.355,53 referem-se ao período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 — já excluído da tributação do IRPJ e da CSLL no 1º período - e R\$ 148.048.541,96, ao período de apuração de 01/08 a 31/12/2001).

iv) Ou seja, fica evidenciado que os R\$ 20.406.355,53 excluídos da tributação do IRPJ e da CSLL no 1º período de apuração (01/01 a 31/07/2001) foram efetivamente contabilizados pela empresa (na conta 611033102F), o que nos posiciona no sentido de considerarmos correta esta exclusão.

2) Verificar se, ao se elaborar a tributação desse fato, houve erro na apuração do 'quantum' tributário, tendo em vista que a empresa havia declarado possuir um crédito de IRPJ (R\$ 13.779.628,73) e de CSLL (R\$ 4.112.888,68) que lido foram considerados.

Resposta: De fato, ao analisarmos a confecção do Auto de Infração relativamente a essa tributação (período de apuração de 01/01 a 31/07/2001), nos damos conta de que, por lapso, deixamos de proceder à compensação dos créditos de IRPJ e

CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ, muito embora ter sido esse o entendimento e a vontade desta fiscalização; haja vista, os Demonstrativos de Apuração do IRPJ e da CSLL desse período de apuração (01/01 a 31/07/2001) e os Relatórios de Informação Fiscal que foram acostados aos processos de Dcomp n.ºs 19647.006045/2006-14 e 19647.006044/2006-70.

Por se tratar de erro de fato cometido, deve ser corrigido por esta administração, até mesmo independente de iniciativa do contribuinte impugnante, tendo em vista o Princípio da Verdade Material.

Outrossim, em se admitindo que a matéria tributada nesse período de apuração (01/01 a 31/07/2001) restou indevida, como é concluso no item acima relatado, o erro no quantum tributário quando da elaboração do auto de infração, no tocante à compensação dos créditos de IRPJ e CSLL, fica automaticamente sem efeito, ao se restabelecer a situação como declarada pela empresa em sua DIPJ, ou seja, existência de um crédito de IRPJ no valor de R\$ 13.779.628,73 e de CSLL no montante de R\$ 4.112.888,68.

Realizadas as diligências propostas, concluímos pela procedência das alegações da impugnante com relação à infração em epígrafe e passamos a entender que a impugnante efetivamente contabilizou a chamada "Receita de Recomposição Tarifária — RTE" no período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 - fato que lhe autorizou excluir esse valor na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desse período de apuração.

Assim sendo, tendo em conta que não houve outra infração detectada nesse período de apuração (01/01 a 31/07/2001), entendemos ser insubsistente a tributação lançada nesse período, devendo ser restabelecida a situação fiscal como declarada pela empresa.

Outrossim, alertamos que as conclusões aqui chegadas, se acatadas pelo órgão julgador, trazem repercussões nos processos administrativos de Dcomp: n.ºs 19647.006045/2006-14 e 19647.006044/2006-70, que tratam das compensações dos créditos de IRPJ e CSLL do período de apuração de 01/01 a 31/07/2001 deste contribuinte; portanto, têm uma interdependência direta com o resultado do julgamento do presente processo administrativo.

Finalmente, ainda atendendo ao que foi solicitado pela DRJ no seu Pedido de Diligência (fls. 1.255 a 1.259), damos ciência a impugnante do inteiro teor do presente Relatório Fiscal para que essa, querendo, apresente-se aos Autos com outras alegações que achar necessárias quanto ao assunto aqui tratado.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício, adotando no presente acórdão os fundamentos trazidos na resposta à diligência pela fiscalização.

Quanto ao Recurso Voluntário, entendo pelo seu provimento.

2) Matéria Preliminar: Decadência do período-base de 2001

Quanto à matéria preliminar da decadência de 2001, entendo que assiste razão à Recorrente, não se sustentando a decisão da DRJ.

Primeiramente, cumpre destacar que no ano calendário de 2001, a empresa não efetuou nenhum pagamento antecipado do IRPJ e da CSLL, portanto, o prazo de decadência, segundo o entendimento do STJ em recurso repetitivo, para os tributos sujeitos à lançamento por homologação sem pagamento inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte.

Segue a jurisprudência a ser aplicada no caso em questão, conforme disposição prevista no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Resp 973.733/SC, Relator Min. Luiz Fux, Primeira Seção, Dje 18/09/2009)

Ademais, em meu entendimento esse dia seguinte é aquele imediatamente posterior ao dia 31 do ano calendário, no caso em questão, iniciou-se em 1º de janeiro de 2002.

Esse entendimento foi vencedor em voto de minha lavra nessa E. Colenda Turma, conforme ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

AUTORIDADE FISCAL. COMPETÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula CARF nº 27).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação fiscal não invalida o lançamento efetuado pela autoridade tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A alegação de que os depósitos em conta corrente bancária têm origem em contratos de mútuo celebrados com pessoas ligadas deve estar amparada em um conjunto probatório robusto, sendo insuficiente a apresentação do instrumento contratual.

DECADÊNCIA.

Aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, quando não há pagamento do IRPJ e da CSLL. Contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Reconhecimento da decadência do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2002, visto que o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2003, com término do prazo em 31/12/2007. Lançamento efetuado apenas em 24/12/2008.”

(Processo nº 13931.001193/2008-12, Julgado em 24/02/2011, 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, Voto Vencedor: Rafael Correia Fuso).

Diante do exposto, reconheço a decadência dos tributos cobrados pela Receita Federal objeto dos lançamentos em discussão quanto ao ano-calendário de 2001, visto que o prazo para o início desta ocorreu em 1º de janeiro de 2002 e o contribuinte foi intimado dos lançamentos em 25/09/2007, ou seja, após 5 anos contados nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

A despeito do entendimento acima quanto à decadência, cumpre destacar que a matéria é superada em razão do mérito, conforme será demonstrado a seguir.

Quanto à nulidade da decisão da DRJ, seja pela tentativa de inovação do fundamento, seja em relação à falta da suposta ausência de investigar a questão da concomitância de multa, entendo pelo seu não acolhimento.

Isso porque, não houve mudança de alteração da fundamentação, pautando-se à decisão da DRJ nos mesmos fundamentos trazidos pela fiscalização, tanto é que os fundamentos quanto à glosa da dedução do ágio se manteve sobre o abuso de direito, conforme relatório fiscal.

Quanto à concomitância, tal omissão não ocorreu, conforme exposto no acórdão recorrido abaixo transcrito, que demonstra claramente o enfrentamento da matéria:

Cumprе enfrentar, por derradeiro, a alegação de que houve cumulação indevida entre multa de ofício e multa isolada. Segundo entende o contribuinte, a multa isolada, prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, somente poderia ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento de tributo, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base, de modo que, sendo lavrado o auto de infração após o seu encerramento, eventuais insuficiências de recolhimento do tributo apenas poderiam ser penalizadas com a aplicação da multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não mais pela exigência da multa isolada.

Portanto, rejeito as nulidades apontadas no Recurso Voluntário.

3) Despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários

O fundamento da não aceitação da dedutibilidade do ágio pela fiscalização foi o abuso de direito, a despeito de não considerar a operação como um ato doloso (simulação ou fraude à lei) que implicasse em multa qualificada de 150%.

Nesse contexto, cumpre a esse julgador analisar se as operações societárias realizadas até a incorporação às avessas estão sob o abuso de direito, ou se trataram de negócio jurídico indireto, que permitiu a geração de ágio sob a existência de fundamento econômico, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Vejamos os fatos e operações societárias narrados pela fiscalização:

a) Em 17/02/2000, o grupo formado pelas empresas: ADL ENERGY S.A., CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL — PREVI e BB — BANCO DE INVESTIMENTO S.A., através de processo licitatório de leilão de privatização, adquiriram 56.794.987.181 (cinquenta e seis bilhões, setecentos e noventa e quatro milhões, novecentos e oitenta e sete mil, cento e oitenta e urna) ações ordinárias da Celpe, representativas de 89,60% do capital votante e 79,62% do seu capital total e que foi efetuada com incorporação de expressivo ágio;

b) Conjuntamente com a empresa 521 PARTICIPAÇÕES S.A., representante dos empregados da Celpe, que nesse processo licitatório de privatização lhe ficou reservada a aquisição de um total de 6.310.554.131 (seis bilhões, trezentos e dez milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil, cento e trinta e uma) ações ordinárias, essas empresas juntas constituíram-se no NOVO GRUPO DE CONTROLE da Celpe, detentoras de 94,94% do capital votante e 84,38% do seu capital total.

*c) Em 27/12/2000, em reunião do conselho de administração da empresa Guaraniãna, ficou registrado o interesse do NOVO GRUPO DE CONTROLE em transferir para a Celpe o benefício fiscal da dedutibilidade das despesas de amortização do ágio pago nas aquisições das suas ações; **o que, para tanto, era preciso que houvesse a incorporação das controladoras (ADL ENERGY S.A., PREVI — CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, 521 PARTICIPAÇÕES S.A. e BB — BANCO DE INVESTIMENTO S.A.) pela controlada (Celpe).***

*d) No entanto, como não havia intenção de extinguir essas empresas controladoras, visto que elas detinham outros ativos além das ações de emissão da Celpe, o Conselho de Administração registra e aprova por unanimidade, na referida reunião, a adoção da seguinte estratégia: **i) transferência a empresa Guaraniãna das ações de emissão da Celpe que foram adquiridas com ágio pelas sociedades controladoras, mediante a integralização de aumento de capital na mesma; ii) as ações de emissão da Celpe que passam a integrar o patrimônio da Guaraniãna serão transferidas a outra sociedade – a Leicester, cujo patrimônio será formado apenas pelas ações de emissão da Celpe, (...)***

j) Em 31/07/2001, Assembléia Geral da Leicester aprova os seguintes atos: i) protocolo de Incorporação da Leicester pela Celpe, firmado em 09/07/2001; ii) Justificação da operação, elaborada pela diretoria da companhia Leicester, e iii) aprovação da incorporação da Leicester por sua controlada (Celpe) a se efetivar nas bases e condições constantes do Protocolo;

k) Realizada a incorporação da Leicester, as ações de sua emissão que eram detidas pela sua controladora (única acionista, a Guaraniana) foram substituídas por igual quantidade de ações de emissão da sua incorporadora (a Celpe) a serem recebidas pela Guaraniana.

Após os fatos narrados acima, a fiscalização entendeu que a reestruturação societária não visou apenas o benefício fiscal de redução da carga tributária, sendo que uma empresa subscreveu ações em outra sem qualquer propósito negocial:

Portanto, é mais que claro que o único fim visado pelas operações de reestruturações societárias foi o benefício fiscal de redução da carga tributária na Celpe, a qual tem o seu permissivo legal condicionado a incorporação investidora - investida; e, como não era essa a vontade dos detentores do controle acionário da Celpe (incorporação das controladoras), engendrou-se um artifício jurídico de uma empresa subscrever a ações em outra (empresa efêmera, do mesmo grupo societário) sem qualquer propósito negocial; e esta, por sua vez, ser incorporada pela sua controlada (a Celpe), que então devolve as ações à sua originária controladora; não sem antes constituir um ativo diferido no valor do ágio pago para adquirir as ações dela mesma, "edificando" uma conta para gerar despesas dedutíveis.

O fato é que, a estrutura societária do início das operações permanece inalterada após o seu término; ou seja, efetivamente, não houve qualquer liquidação / extinção de investimento adquirido com ágio por meio dos institutos da fusão, cisão ou incorporação, como pressupõe e exige a lei para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio.

A DRJ negou a dedutibilidade do ágio fundado em laudo sobre expectativa de rentabilidade futura pela incorporadora Celpe porque não se extinguiu o investimento anteriormente realizado, seguindo a mesma linha de fundamentação do lançamento fiscal:

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

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

Também a investida pode amortizar o referido ágio quando absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.

Passemos a analisar cada fundamento trazido acima:

- As empresas ADL, PREVI e BB adquiriram o valor das cotas da Celpe com ágio, sob o fundamento de perspectiva de rentabilidade futura, fato esse inquestionável na operação tanto pelo fisco quanto pela DRJ, tanto é que o Estado de Pernambuco recebeu o valor de quase R\$ 1,8 bilhão com a privatização da empresa estatal;

- Dessa forma, o fundamento econômico do ágio é o disposto no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, visto que previsto em laudo apresentado junto com o edital de compra da empresa pública;

- As empresas adquirentes formaram conjuntamente com a 521 o Novo Grupo de controle da Celpe, portando a Celpe passou a ser controlada por esse novo grupo de empresas investidoras;

- Até aqui não há discussão de que o ágio existiu, foi pago e poderia ser utilizado como despesa pelas controladoras ou pela controlada se houvesse a incorporação das controladoras pela Celpe (incorporação às avessas);

- Contudo, como a incorporação das controladoras pela Celpe era inviável, pois essas empresas detinham outros ativos além das ações da Celpe, criou-se uma organização societária de forma aberta e transparente, sem a existência de simulação, para que o benefício do ágio pago pelas controladoras pudesse ser aproveitado na própria Celpe;

- Nesse ponto que parte a investigação desse julgador sobre os questionamentos da fiscalização e da DRJ;

- A estratégia utilizada foi à transferência das ações adquiridas com ágio pelas empresas controladoras da Celpe à empresa Guaraniana, mediante a integralização de aumento de capital;

- A empresa Guaraniana é uma S/A, com capital subscrito em 31/12/1999 de R\$ 1.906.554.355,90 e com Patrimônio Líquido, nessa data, de R\$ 1.452.976.976,42. Em 27/12/2000, teve aprovada proposta de aumento de capital no montante de R\$ 1.926.499.796,00, para integralização no ato da subscrição, à vista, por conferência de capital das ações da Celpe representativas de 94,94% do seu capital votante e 84,38% do capital total, adquiridas pelos subscritores – o NOVO GRUPO DE CONTROLE da Celpe através de processo licitatório de privatização, com ágio. Essa empresa, em 29/10/2004, alterou o nome para Neoenergia S/A.

- Na Guaraniana, antes, o custo de aquisição do investimento estava desdobrado em valor de investimento (calculado na forma de equivalência patrimonial) mais o valor do ágio; depois, o ágio passou a figurar embutido no valor do investimento;

- Nesse momento, também não vislumbramos nenhuma irregularidade quanto ao aumento do capital e a contabilização do ágio na empresa Guaraniana, visto o valor do investimento fora aquele efetivamente pago;

- A maior discussão se deu quando as ações de emissão da Celpe que passaram a integrar o patrimônio da Guaraniãna, empresa já existente e operacional antes do aumento de capital em razão da conferência de capital das ações da Celpe, foram transferidas a outra sociedade – à empresa Leicester – empresa veículo. Vejamos as considerações dadas pela fiscalização quanto à empresa veículo:

a) A Leicester foi constituída em 19/11/1999, como sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, inscrita no cadastro do Ministério da Fazenda CNPJ-MF sob o número 03.515.931/0001-10, com sede na cidade de São Paulo - SP, com razão social LEICESTER COMERCIAL LTDA. e com capital subscrito de R\$ 100,00 (cem reais), dividido em 100 quotas de valor de R\$ 1,00; sendo os seus sócios quotistas, detentores de 50 quotas cada, as pessoas naturais de: KATIA CRISTINA DA SILVA, CPF nº 093.315.828-97 e MARIA ANGELA MENGOZZI, CPF nº 670.462.408-25;

b) Em 14 de janeiro de 2000, foi transformada em sociedade por ações, sob a denominação de LEICESTER COMERCIAL S.A., mantendo-se inalterado o capital social, no valor de R\$ 100,00 (cem reais), representado por cem ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, distribuídas igualmente entre as suas duas acionistas;

c) Nos anos calendários em que existiu juridicamente, apresentou apenas declarações de informações pessoa jurídica como empresa INATIVA.

- Nesse aspecto, observa-se que todo o planejamento societário e fiscal para o aproveitamento do benefício econômico pela Celpe estava desenhado, pois a Leicester foi criada com o capital das ações da Celpe, pertencentes à Guaraniãna, que era controlada pelo Novo Grupo;

- O fato de constituir uma empresa veículo para receber investimentos não é óbice jurídico, vislumbro que da mesma forma que as empresas compostas do Novo Grupo não poderiam ser incorporadas pela Celpe, visto que possuíam outros ativos, a empresa Guaraniãna também não poderia ser incorporada, pois seu papel era de verdadeira controladora da Celpe e de várias empresas no ramo de energia elétrica, no setor de geração e distribuição de energia, permanecendo sob seu controle empresas como a Celpe, Coelba, Cosern, Termoçu, entre outras.

- Tanto é que após a constituição de uma nova sociedade com as ações da Celpe na empresa veículo, esta foi incorporada pela Celpe, deixando de existir, demonstrando que a Neoenergia manteve-se como controladora da Celpe, que fora privatizada para manter-se na sua atividade de distribuição de energia na região do Estado de Pernambuco;

- Vejamos as transcrições feitas pela fiscalização, que reporta aos fatos societários:

Em 31/07/2001, Assembléia Geral da Leicester aprova os seguintes atos: i) protocolo de Incorporação da Leicester pela Celpe, firmado em 09/07/2001; ii) Justificação da operação, elaborada pela diretoria da companhia Leicester, e iii)

aprovação da incorporação da Leicester por sua controlada (Celpe) a se efetivar nas bases e condições constantes do Protocolo;

Realizada a incorporação da Leicester, as ações de sua emissão que eram detidas pela sua controladora (única acionista, a Guaraniã) foram substituídas por igual quantidade de ações de emissão da sua incorporadora (a Celpe) a serem recebidas pela Guaraniã.

- A empresa Leicester, de fato, serviu para que as ações com ágio pertencentes à Guaraniã fossem transferidas a uma empresa que seria incorporada pela Celpe sob o fundamento legal da incorporação às avessas prevista no artigo 386, inciso II, do § 6º, do RIR/99, com o fim negocial de permitir que o ágio fosse aproveitado pela empresa Celpe;

- Na Celpe, o ágio foi escriturado numa conta de ativo diferido (em contrapartida de uma conta de Reserva, no Patrimônio Líquido), em valor igual ao ágio com que as empresas adquiriram o seu controle acionário, para ser amortizado, no prazo de sua concessão para distribuição de energia elétrica, atendendo ao disposto no artigo 386 do RIR/99;

- Dessa forma, o investimento das investidoras na Celpe continuaram a existir, visto que o controle da Celpe permaneceu em nome da Neoenergia, formada pelo Novo Grupo de investidores;

- Se a Celpe tivesse incorporado qualquer das empresas controladoras como a ADL, PREVI, BB e 521, o ágio seria perfeitamente aproveitável, como bem narrado pela própria fiscalização, visto que há expressa previsão legal quanto à incorporação às avessas, conforme visto acima;

- Existindo obstáculos negociais para tanto, como bem demonstrado, as alternativas societárias criadas pelo grupo de novos investidores para aproveitar esse ágio na própria empresa adquirida foi a utilização de empresa veículo sob a detenção e controle do Grupo Neoenergia, que continua com o mesmo papel e instituto jurídico de controlador, usando essa operação fundada em negócio jurídico indireto para permitir que a Celpe aproveitasse do ágio que fora gerado na aquisição de suas ações;

- Sob o negócio jurídico indireto, vejamos as transcrições do voto da ex-Conselheira Sandra Faroni:

Conforme define Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito distinto do ostensivamente indicado.

Constitui uma deformação do ato ou negócio jurídico para fugir à disciplina legal prevista. Na lição de Rubens Gomes de Sousa, "se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária ainda não tinha surgido e o direito do fisco ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado: por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se

dê na forma, na medida ou no tempo que lhe sejam mais favoráveis".

A simulação há que ser feita com a intenção de prejudicar terceiros ou violar preceito legal, sendo indispensável, para caracterizá-la, que o ato praticado não pudesse ser realizado, quer por vedação legal, quer por qualquer outra razão.

Alberto Xavier faz uma distinção entre negócio indireto e simulação, a saber:

Denomina-se negócio indireto o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial.

GALVÃO TELLES — que os prefere designar por 'contratos cumulativos' observa que eles cumulam as funções características de dois contratos, através da estrutura própria exclusivamente de um deles. 'O contrato que se celebra compreende só os elementos típicos de determinada espécie contratual, mas na intenção das partes, pela forma como esses elementos estão dosados ou pelo jogo das circunstâncias, ela seria também adequada para atingir a finalidade inerente a outra espécie contratual'.

A característica essencial do negócio indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa função objetiva: daí a referência dos autores ao seu caráter 'indireto' ou oblíquo, anômalo ou inusual.

ASCARELLI — a quem se deve uma das mais sólidas investigações no campo do negócio indireto — observa que ele podia assumir relevância no Direito Fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. O resultado econômico ou empírico alcançado pelas partes é análogo ou praticamente equivalente ao que resultaria da adoção da forma negocial normalmente escolhida para o obter.

Só que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indireto permite obter esse resultado análogo ou equivalente sem se submeter ao regime tributário aplicável ou negócio direto que economicamente lhe corresponde.

A distinção entre o negócio simulado, por um lado, e os negócios indiretos (...), por outro, corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. Os negócios indiretos (...) são verdadeiros; os negócios simulados são falsos e mentirosos.

Na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada — e daí o seu caráter mentirosos ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada — e daí o seu caráter verdadeiro; há, isso sim, uma divergência entre a causa função típica e os

motivos ou fins perseguidos pelas partes, divergência essa querida realmente e revelada às claras.

Por outras palavras: há a utilização de uma estrutura ou de uma forma para atingir indiretamente um resultado que não é o típico daquela estrutura e daquela forma. O fim típico, porém, é realmente querido pelas partes; só que se limita a funcionar como condição para a realização de um fim ulterior que é essencial na determinação volitiva das partes.

Se os negócios em fraude à lei são realizados por via de atos simulados, aplica-se-lhes o regime de simulação. Mas não assim se são realizados por via de negócios verdadeiros, sejam estes ou não negócios indiretos..."

O presente caso enquadra-se perfeitamente na caracterização de negócio indireto descrita pelo Professor Alberto Xavier.

(...)

(Acórdão 10193.704, julgado em 06 de dezembro de 2001, nos autos do Processo nº 11075.000547/0002)

- O Resultado, tanto pela incorporação às avessas pela Celpe das empresas controladoras, que formaram o novo grupo de investidores, quanto após a criação da empresa veículo Leicester seria o mesmo, qual seja o aproveitamento do ágio pela empresa privatizada, sob o fundamento trazido no artigo 386 do RIR/99, visto que na operação que gerou o ágio existe laudo de rentabilidade futura mencionado no próprio Edital, elaborado pelo Governo, que impôs preço mínimo para a aquisição da empresa estatal;

- Quanto à questão de que não houve qualquer liquidação / extinção de investimento, tomado como principal fundamento das imputações fiscais quanto à dedutibilidade do ágio, façamos as seguintes considerações;

- A Lei nº 9.532/97, deu um tratamento diverso ao ágio reconhecido nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei n. 1598/77, fazendo- apenas para efeito fiscal;

- O inciso III do artigo 7º da Lei 9532/97 previu a amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura apenas para efeitos fiscais;

- Com isso, estabeleceu-se uma nova regra para a utilização do ágio, possibilitando o contribuinte, sob determinada condição (absorver o patrimônio) e por prazo certo, reduzir a base de cálculo do IRPJ mensalmente por, ao menos, 60 meses;

- O artigo 8º da Lei nº 9.532/97, aplicada ao caso, condicionou a amortização do ágio apenas e tão somente à absorção do patrimônio da investida pela investidora ou vice-versa, absorção esta que só pode ocorrer mediante incorporação, cisão ou fusão:

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.

- Contudo, o evento condicionante trazido pelo artigo 8º acima mencionado, é a absorção do patrimônio, visto que nessas situações o ágio desaparece, pois haveria sob o manto do direito tributário, civil e societário uma confusão de patrimônio;

- A despeito disso, ao investigarmos o disposto no inciso III do artigo 7º da Lei nº 9.532/97, não há menção ou exigência do encerramento por liquidação considerado como perda de capital (vide artigo 219 da Lei nº 6.404/76), abrangendo as extinções realizadas mediante incorporação, fusão ou cisão:

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:

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;

- Nesse aspecto, não temos como aplicar ao presente caso a pretensão da Fazenda sob esse aspecto, visto que a norma que fora aplicada como fundamento inclusive para glosar o ágio não traz essa previsão da liquidação;

- E mais, ao aplicarmos ainda a absorção do patrimônio, o ágio gerado na Celpe em razão da incorporação às avessas somente veio ser extinto quando da incorporação da empresa Leicester, contudo, mesmo que de forma postergada, acabou ocorrendo a confusão patrimonial, ainda que haja reflexos na controladora seja como investimento, seja por equivalência patrimonial. O ágio ora aproveitado pela Recorrente é único, não se falando em duplicidade, como apontado no relatório fiscal, sendo aproveitado tão somente pela Celpe, em razão da aquisição de suas cotas sob o fundamento da rentabilidade futura;

- Destaca-se ainda que as referidas operações societárias ora mencionadas foram submetidas à aprovação da ANEEL, nos termos do artigo 27 da Lei nº 8.987/95, Resolução nº 459, de 29/11/2000, Resolução nº 539, de 14/11/2000 e Resolução nº 192, de 31/05/2001, o que reforça a tese em favor da contribuinte quanto à transparência e licitude das operações societárias;

- Quanto ao tempo em relação às operações societárias até o aproveitamento do ágio na Celpe, considerado como curto pela fiscalização, cumpre destacar que o mesmo não foi tão curto assim. Entre a data de aquisição da Celpe e a incorporação da Leicester houve 18 meses, ou seja, não o tempo dessas operações é visto como fator positivo à Recorrente;

- Por fim, a justificativa que considero muito relevante para a licitude da operação está no fato da ANEEL obrigar a Celpe a constituir provisão na Leicester, como forma de proteção dos minoritários, em atendimento ao disposto na Instrução Normativa nº

319/2003, o que já não seria possível de se fazer nas empresas Previ, BB e 521, visto que seria um problema a incorporação pela Celpe dos outros ativos existentes nessas empresas.

Em resumo, no meu entender o vício para se considerar uma despesa do ágio indedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL está na formação do ágio, e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação às avessas da empresa veículo pela Celpe.

No caso em questão não há nenhum vício na geração do ágio, existindo laudos nos autos que trataram da demonstração de levar esse ágio para as operações societárias sobre o mesmo preço e fundamento. E mais, não houve contestação, seja pela fiscalização seja pela DRJ dos laudos, nem foi discutida a questão da rentabilidade futura existente no Edital que menciona o preço mínimo para a aquisição e a menção da realização de Laudo sob esse critério pelo governo.

Diante dos fundamentos trazidos acima, entendo que o ágio gerado na empresa veículo LEICESTER, que fora incorporado pela empresa Celpe, sob o fundamento do artigo 386, § 6º, inciso II, do Regulamento do IR/99 (incorporação às avessas), tem amparo legal, não está sob o manto do abuso de direito, pois a criação de empresa veículo teve de fato fundamento econômico e negocial, qual seja a absorção do ágio fundado em rentabilidade futura pela própria empresa que gerou o ágio, não sendo viável a incorporação das controladas pela controlada Celpe num primeiro momento, como forma de preservação dos ativos dessas empresas investidoras, porém o resultado do aproveitamento do ágio foi o mesmo após a aplicação da reestruturação societária fundada em negócio jurídico indireto, não existindo, sob esse aspecto, dano ao erário.

A título de reforço à tese posta, cumpre trazer a jurisprudência recente dessa Colenda Corte sobre o ágio, em casos similares:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: SIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substancia ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO — ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO — INOCORRÊNCIA.

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a

utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

ABUSO DE DIREITO- A figura de "abuso de direito" pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

LANÇAMENTO DECORRENTE - Repousando o lançamento da CSLL nos mesmos fatos e mesmo fundamento jurídico do lançamento do IRPJ, as decisões quanto a ambos devem ser a mesma.

(Processo nº 18471.000999/2005-29, Acórdão 1301-000.711 — Sessão de 19 de outubro de 2011, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Caso Telemar)

Assim, entendo pelo provimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte quanto à questão da dedutibilidade do ágio.

4) Falta de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de despesa de amortização de ágio – redução do prejuízo fiscal

A fiscalização entendeu que a falta de adição do valor do ágio na apuração do lucro real para fins de IRPJ e CSLL alterou os resultados fiscais dos períodos de apuração.

Nas apurações do lucro real dos períodos cobrados, com os ajustes de valores das infrações quanto à glosa do ágio, foram compensados (respeitando o limite de 30%) os saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores existentes, o que acarretou (consequente) uma compensação de valores maior que aqueles que deveriam ser utilizados pelo contribuinte na óptica da fiscalização.

Com isso, entendeu a fiscalização que a compensação efetuada pela Celpe no ano de 2006 foi considerada indevida por inexistência de saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, que foi então utilizado para compensar os resultados fiscais até o ano de 2005.

Como a dedutibilidade da despesa do ágio foi correta, conforme entendimento acima, o saldo de prejuízo fiscal em 2006 se mantém conforme declarado pelo Recorrente, o que permite afirmarmos que a compensação efetuada pela Celpe nesse referido ano calendário foi correta.

Diante do exposto, há que se dar provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse fundamento.

5) Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL mensal por estimativa – consequência tributária em razão da glosa de despesa do ágio – multa isolada

Da mesma forma, a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL mensal por estimativa se deu em razão da dedutibilidade de despesa do ágio. Na aceção da fiscalização, se a despesa do ágio se fundou sob o abuso de direito, portanto, fora indevida, então o Recorrente deveria pagar a diferença do IRPJ e da CSLL nos meses em que apontou o recolhimento de estimativa recolhida a menor, daí a cobrança de multa isolada.

Tal fato inclusive trouxe reflexos profundos nas compensações efetuadas pelo Recorrente quando declarou que o valor recolhido a título de estimativa mensal fora maior que o devido, considerando o ágio. Isso resultou na utilização desse crédito fundado em pagamento a maior em compensação (extinção do crédito tributário sob ulterior homologação do fisco) com débitos devidos de outros tributos arrecadados pela Receita Federal, cujos processos são julgados conjuntamente com o presente.

Nestes termos, se a dedutibilidade do ágio atendeu aos requisitos legais, não respaldada em abuso de direito ou ato ilícito, não há diferença de valores de estimativa a recolher a título de IRPJ e CSLL, pelo contrário, há crédito ao contribuinte em razão de recolhimentos a maior, que foram utilizados em compensações.

Diante do exposto, acolho também os fundamentos trazidos no Recurso Voluntário quanto à insustentabilidade do lançamento quanto à multa isolada, pois não houve falta de recolhimento dos tributos federais em julgamento, não existindo violação ao artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, como enunciados pela fiscalização e pela DRJ.

6) Falta de retenção e recolhimento do IR-fonte sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio – multa de ofício – recolhimento do tributo e da multa moratória de forma espontânea

Por fim, cumpre analisar ainda, fora do contexto do ágio, a questão da multa isolada aplicada pela fiscalização quanto à falta de retenção e recolhimento do IR-Fonte quando do pagamento de juros sobre o capital próprio.

O contribuinte afirma que, a despeito de não ter efetuado o recolhimento do IR-Fonte incidente sobre os valores de JCP, a controladora Guaraniana S/A o teria feito.

A DRJ entendeu que o fato da controladora ter procedido ao recolhimento do imposto de renda indevidamente não retido em nada afasta a incidência da multa de ofício do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, visto que a ausência de previsão legal não se condiciona ao posterior recolhimento efetuado pelo beneficiário dos rendimentos.

Ademais, considerou ainda a DRJ que o recolhimento da multa de mora não tem o condão de legitimar a omissão, visto não ter havido o recolhimento concomitante do tributo pela fonte pagadora do rendimento, única hipótese em que se poderia cogitar da denúncia espontânea.

Primeiramente cumpre destacar que o Recorrente traz importantes argumentos quanto à cobrança da penalidade. São eles:

Conforme exposto no Termo de Encerramento, a empresa efetuou o pagamento de juros sobre o capital próprio, no montante de R\$ 182.263.905,90, a controladora GUARANIANA S/A, sem reter o IR-Fonte incidente sobre tal valor. Por tal motivo, lavrou-se auto de infração para a exigência da multa de ofício e juros de mora, com base no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002. Contudo, apesar de não ter recolhido o IR-Fonte, a controladora (GUARANIANA S/A) ofereceu tais rendimentos à tributação, antes da existência de qualquer processo administrativo relativo a esta exigência. Ademais, a empresa ora atuada efetuou o recolhimento da multa de mora devida em razão da falta de retenção e recolhimento do IR-Fonte, de forma que a sua responsabilidade foi excluída pela denúncia espontânea, preconizada no art. 138 do CTN.

Ressalte-se que, quando o CTN exclui a responsabilidade por infração, afasta a exigência de toda e qualquer multa, punitiva ou compensatória, conforme entende o Conselho de Contribuintes (reproduz acórdão).

Ainda que não tivesse efetuado o recolhimento da multa de mora, não poderia prosperar a cobrança da multa isolada, porque, desde a promulgação da Lei n.º 11.408/07, que alterou a redação do art. 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/96, não há mais a possibilidade de imposição da multa isolada de 75% em razão da falta de recolhimento da multa de mora.

Além de todos esses argumentos, não houve a violação da norma veiculada pelo art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, pois a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 somente se aplica nas hipóteses em que não houve o recolhimento do imposto pelo beneficiário do pagamento ou o recolhimento do rendimento foi feito extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora. Contudo, quando o rendimento em questão é oferecido à tributação pelo beneficiário, não há que se falar em necessidade de retenção na fonte.

Mesmo que assim não se entenda, a exigência em questão padece de vício, eis que inexistente base de cálculo a sustentar a sua cobrança. Isso porque a multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado. No entanto, os valores foram oferecidos à tributação, não havendo, portanto, base de cálculo para apuração da multa.

O primeiro fundamento trazido pelo contribuinte, qual seja, a denúncia espontânea não é aplicada ao caso, pois o contribuinte informou em DIPJ nos anos calendários de 2004, 2005 e 2006 ter pago valores a título de juros sobre o capital próprio à empresa Neoenergia, conforme fls. 232 e 255 dos autos.

A despeito de ter informado a Receita Federal do recolhimento espontâneo dos valores do tributo IR-Fonte e da multa de mora, conforme se depreende às fls. 975 e

seguintes (dezembro de 2006 e janeiro de 2007), portanto antes do procedimento de fiscalização iniciado em 02/07/2007, o fato é que já havia declarado ser devido tais valores antes do efetivo recolhimento, o que vai de encontro ao entendimento firmado pelo STJ, quanto a denúncia espontânea, apesar de não concordar com ele, pois privilegia o sonegador em detrimento daquele que declarou anteriormente.

A denúncia espontânea não fica caracterizada, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando declarados pelo contribuinte e pagos a destempo. Súmula 360/STJ e REsp 962.379/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Dessa forma, não cabe aqui o instituto da denúncia espontânea, não porque a empresa que recolheu o IR-Fonte foi a controladora, mas porque o tributo foi recolhido em momento posterior à declaração feita ao fisco pela fonte pagadora (vide DIPJs).

Outra questão relevante alegada pelo Recorrente e quanto à revogação da multa de ofício, a despeito da impropriedade de chamá-la de isolada, quanto à falta de recolhimento do IR-Fonte.

Vejamos o histórico legislativo:

Antes do advento da legislação, o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 possuía a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Em 2002, com a edição da Lei nº 10.426, a multa isolada trazida no artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9430/96, passou a ser aplicada inclusive quando a fonte pagadora obrigada a reter o imposto não o fizer.

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Com o advento da Lei nº 11.488/07, o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

"Artigo 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".

Vejam as alterações produzidas pela referida lei de 2007 quanto ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002:

"Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". (g.n.)

Note-se que a nova redação do artigo 9º passou a fazer referência apenas ao inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, restringindo aos casos de não recolhimento ou não declaração (lançamento da multa de ofício padrão de 75%) sem referência alguma à aplicação da multa isolada.

Ademais, quanto à previsão contida na antiga redação do inciso II, do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430, relativa à multa isolada de 75%, a mesma foi suprimida pela MP 351/07, restando na nova redação do inciso II apenas a hipótese do lançamento da multa isolada de 50% nos casos de não recolhimento de estimativas (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Portanto, a Lei nº 11.488/2007, alterou também a redação do artigo 9º da Lei 10.426/02, revogando a aplicação de multa de ofício isolada, limitando a aplicação da multa de ofício apenas nos casos de não recolhimento do tributo.

Com isso, quando da lavratura do Auto de Infração a Lei nº 11.488/2007 já havia revogado parcialmente parte do dispositivo do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de tal forma que aquela penalidade não poderia ser mais aplicada em razão da falta de recolhimento a multa de mora. Ainda mais quando a multa de havia sido recolhida pelo contribuinte.

Em resumo, não existe mais a hipótese da aplicação da multa de ofício isolada nos casos de não retenção ou não recolhimento do IR-Fonte, previsto no mencionado e aplicado artigo 9º da Lei 10.426/02, nas hipóteses em que houve lançamento após o oferecimento da receita à tributação pela empresa beneficiária.

No âmbito administrativo, há precedentes que reconhecem que, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, essa multa isolada deixou de ter fundamento legal, uma vez que as únicas hipóteses que autorizam o lançamento da multa isolada estão previstas no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a que o artigo 9º, da Lei nº 10.426 não se reporta.

Desse modo, a conclusão é a de que, conjugando-se os dois dispositivos legais, não existiria autorização para a aplicação da multa isolada de 75%, sendo ela somente possível, no percentual de 50%, e para os casos expressamente previstos no inciso II, do artigo 44, onde não se encontra a hipótese de falta de retenção do imposto.

Nestes termos cumpre trazer acórdãos nºs 104-22.210, de 25.01.2007 e 104-22.867, de 05.12.2007, ambos com relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Desse último, extraem-se os seguintes excertos cujos fundamentos são perfeitamente aplicáveis no caso em julgamento:

“Ora, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

Não é sem razão, aliás, que o novo texto excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.

Não resta dúvida, portanto, de que não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de falta de pagamento ou recolhimento do IRRF ou de pagamento com atraso sem a multa de mora. Restaria examinar se é devida a exigência da multa do inciso I, isoladamente.

Ora, como observou a própria autoridade lançadora neste caso, com base no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, após o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido. Ora, se não é devida a exigência do imposto que deixou de ser retido. Resta, então para ser respondida a seguinte questão: se não é mais exigível o imposto à fonte pagadora, é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente?

A resposta é negativa. Primeiramente, porque, claramente, o referido inciso trata de multa exigida juntamente com o imposto, portanto, no caso de falta de retenção e recolhimento do imposto, porém, no caso de falta de recolhimento apenas quando o imposto for exigível da fonte pagadora.

Ainda que se admitisse a possibilidade de se interpretar as normas pertinentes no sentido da possibilidade de tal incidência, essa interpretação não estaria autorizada pelo princípio da tipicidade cerrada que informa a legislação, que trata de penalidades, com reforço no artigo 112 do CTN que recomenda a interpretação mais favorável ao acusado.

Penso, portanto, em conclusão, que não há previsão legal para incidência da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda retido na fonte exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual.”

Por fim, se não cabe a cobrança da multa isolada, também não é devido os juros sobre tal multa.

Diante do exposto, CONHEÇO dos Recursos, para no mérito do Recurso de Ofício NEGAR-LHE provimento, e quanto ao Recurso Voluntário, DAR-LHE provimento, para cancelar as exigências fiscais quanto à glosa do ágio e seus reflexos, cancelar a multa

Processo nº 19647.010151/2007-83
Acórdão n.º **1201-00.689**

S1-C2T1
Fl. 1.556

isolada do recolhimento de estimativa e compensação de prejuízos fiscais, reconhecer a inaplicabilidade da multa isolada quanto ao IR-Fonte em razão do pagamento dos juros sobre o capital próprio.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator