ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10510.724763/2011-12

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

Processo nº	10510.724763/2011-12
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.308 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de abril de 2019
Matéria	IRPJ - DEDUÇÃO DE ÁGIO
Recorrentes	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. LEILÃO DE PRIVATIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL EXISTENTE. SIMULAÇÃO INEXISTENTE. POSSIBILIDADE.
Ágio formado pelo pagamento em leilão de privatização realizado por empresa criada para participação no leilão, com a subsequente incorporação reversa pela empresa privatizada. Operação possível.
A formação do ágio poderia se constituir da mesma forma caso a operação de aquisição tivesse ocorrido pela empresa controladora do grupo que viabilizou a compra.
Descabem as alegações de utilização de empresa veículo e de ausência de propósito negocial em face de não haver, na prática, necessidade de utilização de operações simuladas para viabilizar a formação do ágio.
Inexistência de simulação nas operações visto que não visavam burlar normas impeditivas.
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.
Constatado saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, deve ser efetuada a autuação.
ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de

ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: (i) glosa de despesas com ágio - por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a glosa da dedução com as despesas decorrentes do ágio. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; (ii) compensação indevida de prejuízos fiscais - por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso; (iii) multa isolada sobre estimativas - por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso em relação à imposição da multa isolada, determinando a exoneração dos valores que não excederem a multa de ofício exigida (aplicação do princípio da consunção). Em primeira rodada, contra a tese que mantinha integralmente as multas isoladas, foram vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues, que votaram por cancelar integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada foi superada pela tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas apenas na exata medida dos valores de multas de ofício lançadas, ficando vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela tese de negar provimento para manter a multa isolada; (iv) Juros sobre multa de ofício - por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso; (v) aplicação do art. 112 do CTN - por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso; (vi) Recurso de ofício - por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Decisão de Piso.

DO LANÇAMENTO

1 Trata o presente processo dos Autos de Infração, às fls. 02 a 101, lavrados contra a ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. (doravante denominada ENERGISA SERGIPE), para a exigência de crédito tributário no montante de 105.482.324,08 (cento e cinco milhões, quatrocentos e oitenta e dois mil, trezentos e vinte e quatro reais e oito centavos), estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica –IRPJ	R$ 17.418.231,15
Juros de Mora (calculados até12/2011)	R$ 6.256.609,50
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R$ 37.086.005,36
Multa Exigida Isoladamente (Passível de Redução)	R$15.719.822,54
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	R$ 7.644.505,68
Juros de Mora (calculados até 12/2011)	R$ 2.909.060,32
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R$ 14.381.418,79
Multa Exigida Isoladamente (Passível de Redução)	R$ 4.066.670,74

2 De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 02 a 31 e 60 a 101, respectivamente, o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão da Fiscalização verificar que a Contribuinte, no decorrer dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e de 2010, teria cometido diversas infrações, as quais, juntamente com seus fundamentos e consequências, podem ser assim resumidas:

2.1 0001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS (AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO), nos valores de R$ 15.289.500,00 (quinze milhões, duzentos e oitenta e nove mil e quinhentos reais), R$ 15.827.628,00 (quinze milhões, oitocentos e vinte e sete mil e seiscentos e vinte e oito reais), R$ 17.315.424,00 (dezessete milhões, trezentos e quinze mil e quatrocentos e vinte e quatro reais), R$ 15.627.000,00 (quinze milhões, seiscentos e vinte e sete mil) e R$ 16.476.996,00 (dezesseis milhões, quatrocentos e setenta e seis mil e novecentos e noventa e seis reais), correspondentes aos anos-calendário de 2006 a 2010, respectivamente, fatos geradores anuais, às fls. 05, conforme discriminado no TVF, às fls. 60 a 82, tendo como enquadramento legal o artigo 3°, da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e os artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), observando-se que, no referido Termo, a Fiscalização aponta as razões que levaram à tributação da amortização indevida de despesas com ágio, principalmente:

DO HISTÓRICO

2.1.1 Que o procedimento de fiscalização iniciou-se com a intimação do Fiscalizado, via postal, do Termo de Início de Fiscalização – TIF, em 14/04/2011, no qual foram requeridos livros e documentos próprios e da incorporada CATLEO DISTRIBUIDORA LTDA, CNPJ nº 02.150.608/0001-28 (doravante denominada CATLEO).

2.1.2 Ao longo do procedimento fiscalizatório, vários termos foram expedidos pelas Autoridades Tributárias em desfavor dos sobreditos contribuintes, tais como de Intimação Fiscal – TI, Reintimação Fiscal – TRF, bem como foi realizada reunião com os prepostos da pessoa jurídica, contudo as sobreditas demandas foram atendidas parcialmente ou não foram atendidas, o quê, inclusive, justificou a expedição de Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira –RMF relativa a empresa incorporada para instituições financeiras e perante o Banco Central do Brasil.

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

Do Leilão de Privatização da ENERGISA SERGIPE – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A e a demonstração da geração do ágio

2.1.3 *A empresa Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, ou simplesmente Energisa Sergipe, foi desestatizada em 03 de dezembro de 1997, através de leilão de privatização cujo vencedor formal e adquirente das ações foi à empresa veículo Catleo Distribuidora LTDA, CNPJ: 02.150 608/0001-28.*

2.1.4 Constatou *que a Companhia Força e Luz Cataguazes – Leopoldina* (doravante denominada CATAGUAZES)*, CNPJ: 19.527.639/0001-58, através de sua* ***empresa de propósito específico****, Catleo Distribuidora LTDA, adquiriu do governo do Estado de Sergipe 86,4% do Capital total da primeira.****(g.n)***

2.1.5 Compulsando livros e planilhas apresentados pelo contribuinte, apurou que a sobredita aquisição se efetivou com *expressivo ágio no valor de RS 504.460.578,75 {quinhentos e quatro milhões, quatrocentos e sessenta mil quinhentos e setenta e oito reais e setenta e cinco centavos) contabilizados na rubrica contábil "Ágio Ações Energipe", código 1.3.1.1 0002-6. Ressalte-se que o valor patrimonial do investimento contabilizado, no dia 03 de dezembro de 1997, na rubrica contábil "Ações Energipe", código 1.3.1.1 0001-8, do referido livro foi de R$ 75.553.777,00 (setenta e cinco milhões quinhentos e cinquenta e três mil setecentos e setenta e sete reais).*

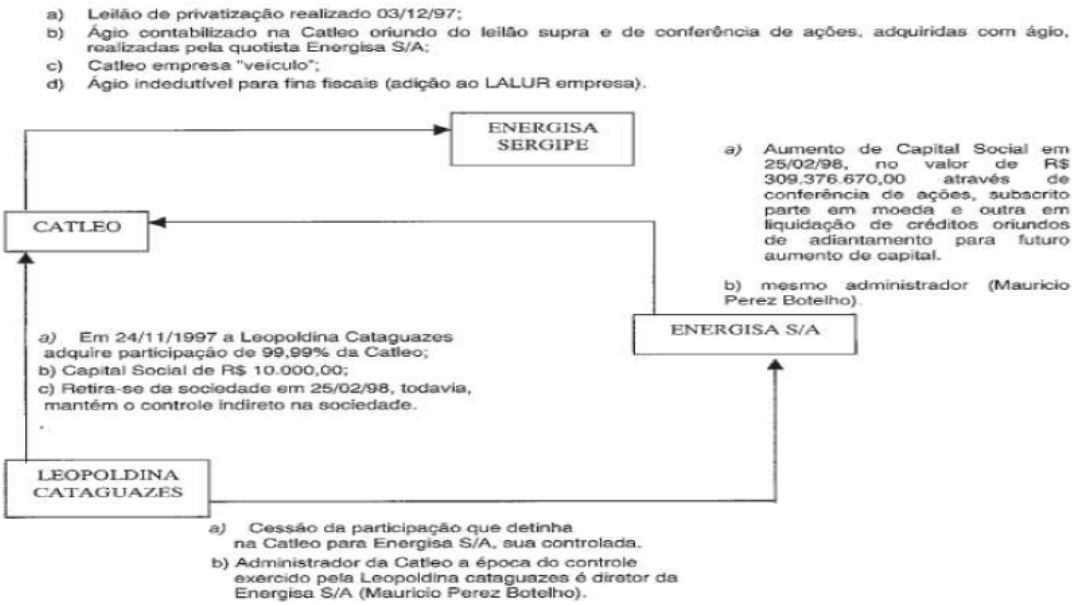
2.1.6 Extraiu dos documentos apresentados pelo Fiscalizado, que houve, na CATLEO, *aumento do Capital Social no valor de R$ 49,133.664,00 (quarenta e nove milhões cento e trinta e três mil e seiscentos e sessenta e quatro reais), subscrito pela então sócia Energisa S/A, mediante a*

conferência de 4.094.472 (quatro milhões e noventa e quatro mil quatrocentas e setenta e duas) ações ordinárias do capital da Energipe Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, atualmente denominada Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A.

Acrescentou que a mencionada subscrição *foi contabilizada com ágio de R$ 38.829.843,00 (trinta e oito milhões oitocentos e vinte e nove mil oitocentos e quarenta e três reais).*

2.1.7 Em decorrência da natureza das citadas operações, ambos os ágios não eram dedutíveis para fins fiscais, à vista disso cabia à CATLEO adicioná-los ao lucro tributável, procedimento este certificado ao examinar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR 1997 e 1998.

2.1.8 Abaixo apresentou diagrama das operações supra:



2.1.9 Após esta sequência de operações que ensejaram a origem do citado ágio é possível demonstrar a trajetória desta dedução como se segue.

Trajetória do ágio adquirido no leilão de privatização realizado na Energisa – Livro Diário da CATLEO

Data	Investimento – 1.3.1.1 0001-8	Ágio a amortizar – 1.3.1.1 0002 – 6	Amortização do ágio – 4.1.1.1 0003-5	
03/12/1997	75.553.777,00	504.460.578,75	0,00	
31/12/1997	8.090.413,00	0,00	1.074.314,00	Ágio a amortizar
Total	83.644.190,00	504.460.578,75	1.074.314,00	503.386.264,75
31/01/1998	0,00	0,00	1.401.279,00	
28/02/1998	0,00	0,00	1.401.279,00	
31/03/1998	49.133.664,00	38.829.843,00	1.401.279,00	
31/03/1998 (a)	1.929.759,00	0,00	0,00	Ágio a amortizar
Total acumulado	134.707.613,00	543.290.421,75	5.278.151,00	538.012.270,75

a) Equivalência patrimonial

Do fundamento econômico para o ágio acima descrito e o tratamento fiscal a ser dispensado.

2.1.10 Que até a publicação da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, consoante o disposto nos arts. 20, 25 e 33, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com nova redação dada pelo Decreto - Lei rt° 1.730/79, as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio **não eram computadas na determinação do lucro real**, salvo quando compunha a base de cálculo, à título de custo, para fins de apuração do ganho de capital, quando da alienação ou liquidação do investimento, em coligada ou controlada, avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

2.1.11 Nesta seara, em respeito ao disposto na alínea b, do § 2º, art. 20, do sobredito diploma legal, o Auditado apresentou estudo, datado de 28 de novembro de 1997, realizado pelo Conselho de Administração da CATAGUAZES, no qual se observou que o **fundamento econômico** do ágio sob julgamento (leilão de privatização), correspondeu **ao valor de rentabilidade, da controlada ou coligada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.**

2.1.12 Que a referida lei, especialmente em seus arts. 7º e 8º, textualmente transcrito abaixo, juntamente com a Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, provocaram significativas alterações legislativas, nascendo no mundo tributário **à possibilidade de amortizar o ágio surgido na aquisição de participação societária, cujo fundamento econômico tenha sido a expectativa de resultados futuros, da coligada ou controlada, desde que o patrimônio seja absorvido por outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão.**

2.1.13 Em face do exposto, inferiu que para o Grupo Energisa se aproveitar do benefício fiscal do ágio incorrido e contabilizado, deveria, necessariamente **adquirir participação com ágio**, e, posteriormente concretizar a **absorção do patrimônio mediante reorganização societária**.

Da constituição e desenvolvimento da Catleo Distribuidora LTDA, CNPJ: 02.150.608/0001- 28 - Empresa veículo

2.1.14 Que em 06 de outubro de 1997, foi constituída a empresa CMS Distribuidora Dois LTDA, CNPJ: 02.150.608/0001-28, com capital social de 10.000 (dez mil) quotas a integralizar, cujo objeto principal era a construção e exploração de sistemas de produção, transmissão. transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica. Em 24 de novembro de 1997, o sócio majoritário da empresa CMS Distribuidora Dois LTDA, cedeu suas 9.999 (nove mil novecentos e noventa e nove) quotas, ainda não integralizadas, para a empresa CATAGUAZES concomitantemente a razão social foi alterada para Catleo Distribuidora LTDA e a administração da sociedade delegada a Maurício Perez Botelho, CPF: 738,738.107-00.

2.1.15 Destacou que desde a sua constituição até final do mês de novembro de 1997, a CATLEO **continuava com Capital Social a Integralizar** e **não apresentava nenhuma atividade operacional**, bem como, consoante informações coletadas nos diversos sistemas de cadastro da Previdência Social, **sequer tinha quadro de funcionários**. **Contudo, mesmo sem qualquer estrutura econômica, arrematou no leilão de privatização, realizado em 03 de dezembro de 1997, o equivalente a 86,42% das ações da Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, com expressivo ágio**.

2.1.16 A engenharia financeira para tornar possível a aquisição ora suscitada se deu da seguinte forma, segundo o contribuinte:

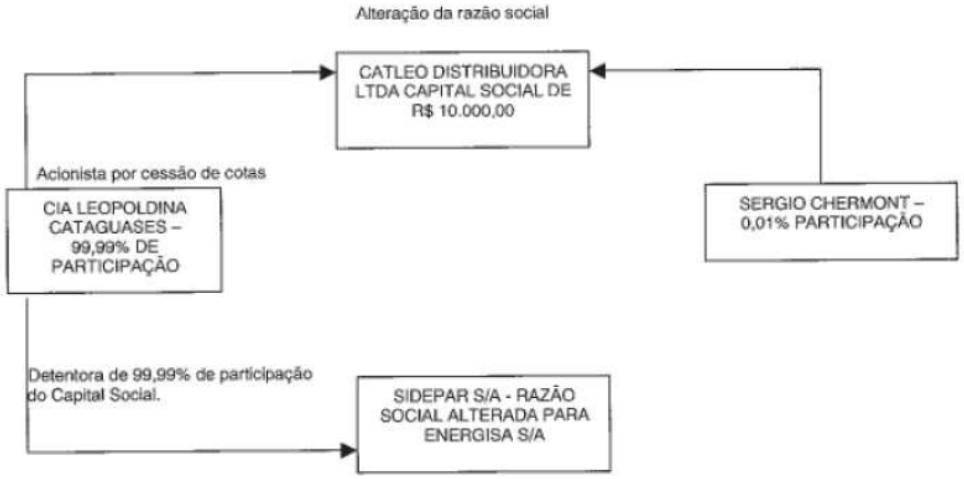
FONTE DE RECURSOS PARA PAGAMENTO DO LANCE NO LEILÃO DE PRIVATIZAÇÃO DA ENERGISA			
EMPRESA/ENTIDADE	CNPJ/CPF	VALOR	OPERAÇÃO
COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES LEOPOLDINA	19.527.639/0001-58	121.565.266,00	EMPRÉSTIMO
BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES	33.657.248/0001-19	146.149.840,00	EMPRESTIMO
ENERGISA S/A	00.864.214/0001-06	309.386.669,00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC
TOTAL	-	577.101.775,00	-

2.1.17 Converteu em diagramas alterações contratuais da CATLEO, desde da constituição até a aquisição das ações da ENERGISA SERGIPE no Leilão de Privatização, demonstrando a apresentação do **grupo econômico**.

Constituição da CATLEO, a época CMS Distribuidora dois LTDA – 06/10/1997;

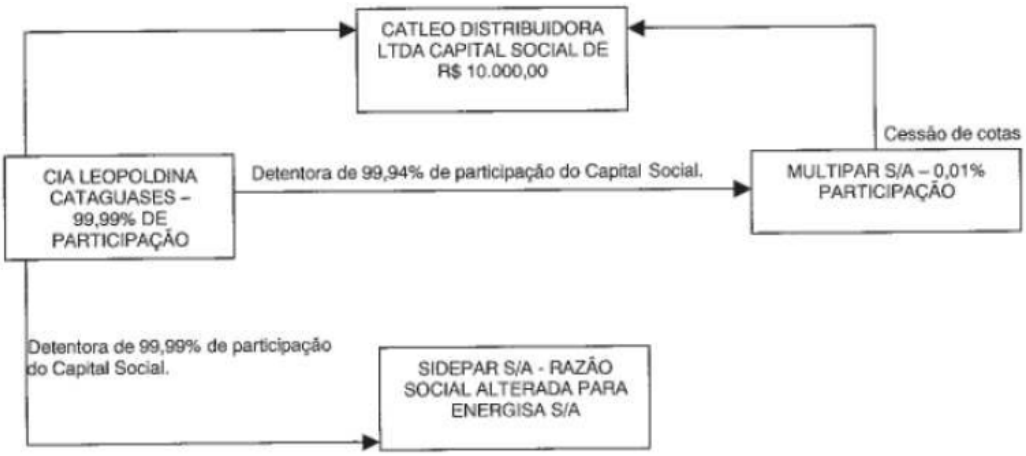


1ª alteração Contratual da CATLEO, a época CMS Distribuidora dois LTDA – 24/11/1997;

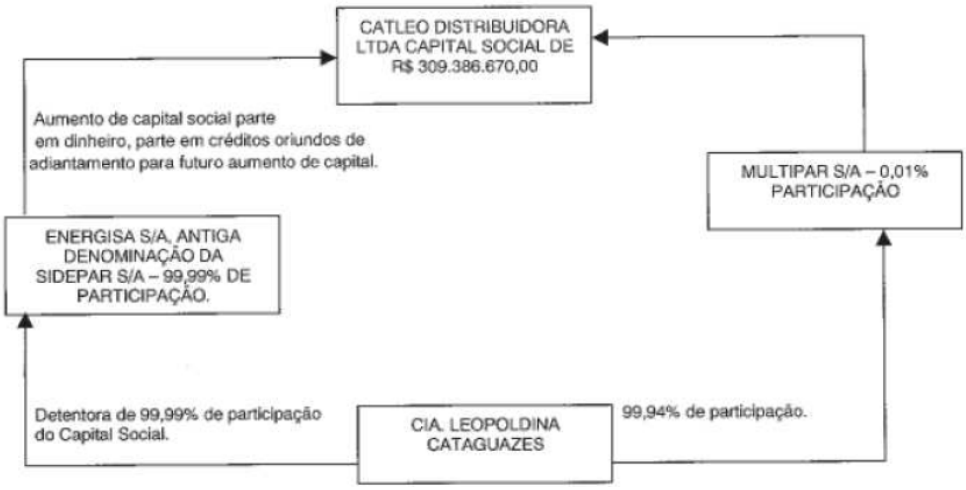


Posteriormente a aquisição de ações no leilão de privatização da Energisa Sergipe, a empresa Catleo Distribuidora LTDA apresentou as modificações societárias que se seguem:

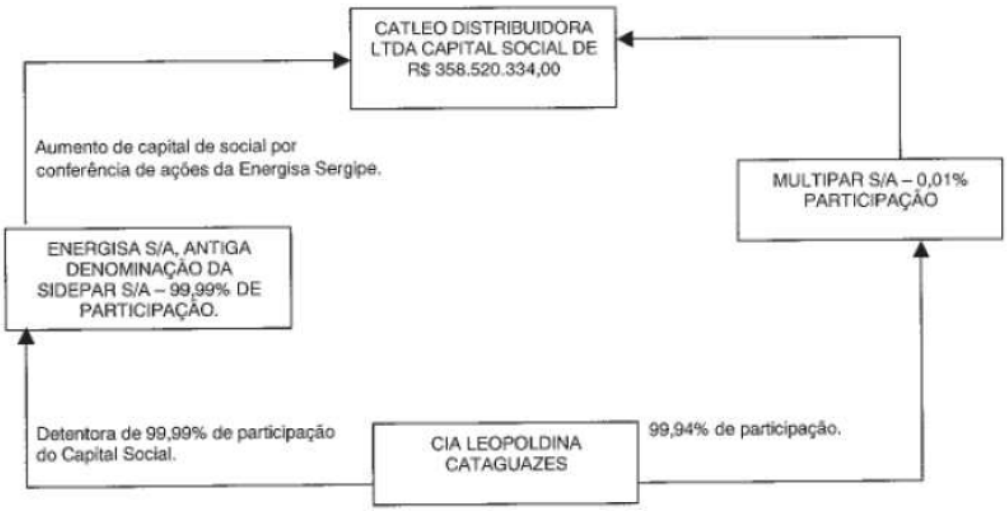
2ª alteração Contratual da CATLEO - 21/01/1998;



3ª alteração Contratual da CATLEO – 25/02/1998;



4ª alteração Contratual da CATLEO – 27/03/1998;



2.1.18 Inferiu que os recursos aplicados na CATLEO originaram-se especificamente da CATAGUAZES. Nessa senda, intimou a ENERGISA SERGIPE para apresentar os **contratos de mútuos**, em prol de averiguar **a origem e o destino dos recursos aplicados no leilão de privatização**.

2.1.19 No que tange ao **contrato de mútuo de R$ 121.565.266,00** (cento e vinte um milhões quinhentos e sessenta e cinco mil e duzentos c sessenta e seis reais) **firmado entre CATAGUAZES (controladora), antiga denominação da Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A (doravante denominada ENERGISA MINAS GERAIS) e a CATLEO**, percebeu que:

2.1.19.1 Serviu para compor o montante a ser liquidado em face da aquisição de ações da Energisa Sergipe;

2.1.19.2 *Na busca da verdade material, foi o contribuinte regularmente intimado a apresentar documentos comprobatórios da transferência dos recursos, tais como, extratos bancários, TEDs, DOC s, entre outros. Em resposta a intimação a Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S.A, alega que devido ao lapso temporal não dispõe dos documentos ora solicitados*;

2.1.19.3 Ao analisar o Livro Diário da CATLEO, constatou que o lançamento relativo ao recebimento, em tese, deste mútuo, ***transitou, estranhamente, pela conta caixa****;**(g.n.);*

2.1.19.4 Ao requerer de todos os intervenientes da operação os extratos bancários referentes aos anos calendário 1997 e 1998, inicialmente alegaram que, em função do lapso temporal, não detinham as informações. Posteriormente, foi apresentado um espelho do extrato bancário da ENERGISA MINAS GERAIS, referente ao banco BNDES, conta 13071-7, contendo saída de R$ 337.319.775,00 (trezentos e trinta e sete milhões, trezentos e dezenove mil e setecentos e setenta e cinco reais), que comprovaria o pagamento de parte das ações adquiridas no leilão de privatização;

2.1.19.5 Considerando que a supradita posição não esclareceu a origem e a destinação dos recursos aplicados na aquisição sob apreciação, intimou a ENERGISA SERGIPE para apresentar seus extratos bancários e na condição de incorporadora os da CATLEO, todavia a empresa não se manifestou;

2.1.19.6 Que o Banco Central do Brasil, mediante ofício n° 89/2011 - BCB/Decic/Gabin, asseverou que a CATLEO, não mantinha conta em nenhuma instituição financeira;

2.1.19.7 Não há registro contábil na CATLEO do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF, referente ao mútuo à epígrafe; e

2.1.19.8 Pelo exposto, os recursos supracitados foram transferidos diretamente da ENERGISA MINAS GERAIS para o Governo de Sergipe e demais acionistas, não transitando pela CATLEO, fortalecendo o indício que aquela realizou a aquisição das ações da ENERGISA SERGIPE, utilizando-se da empresa veículo CATLEO, *apenas com propósito de tornar o ágio remanescente amortizável, conforme novação legal da lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997.*

2.1.20 **Quanto ao Mútuo, envolvendo o montante de R$ 146.149.840,00** (cento e quarenta e seis milhões cento e quarenta e nove mil e oitocentos e quarenta reais), **realizado entre CATLEO e Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES**, apurou que:

2.1.20.1 A CATLEO, conforme disposto na cláusula 17ª, do contrato de financiamento nº 97.2.515.3.1, autorizou o BNDES a disponibilizar o total do crédito concedido na conta corrente da CATAGUAZES, sua controladora a época;

2.1.20.2 A CATAGUAZES afirmou que transferiu imediatamente para CATLEO;

2.1.20.3 Ao analisar o Livro Diário da CATLEO, **atentou que o sobredito valor transitou pela conta caixa**;

2.1.20.4 A inexistência de conta bancária, conforme já afirmado, aliada as constatações retro, robusteceu a percepção que os recursos supracitados foram transferidos do BNDES para empresa ENERGISA MINAS GERAIS, que por sua vez repassou diretamente para os antigos acionistas da ENERGISA SERGIPE, portanto, não transitando pela empresa CATLEO;

2.1.20.5 Quanto aos lançamentos contábeis a débito da conta caixa na CATLEO, estes visaram *cumprir formalidades legais de uma operação que só aconteceu no papel*, não se coadunando essência e forma;

2.1.20.6 Tais evidências **tonificaram o indício de que toda operação comentada teve o único propósito de tornar o ágio remanescente amortizável, utilizando a CATLEO de empresa veículo**.

2.1.21 **No que concerne o Adiantamento para Futuro Aumento de Capital realizado pela ENERGISA S/A para a CATLEO, no valor de R$ 309.386.669,00** (trezentos e nove milhões, trezentos e oitenta e seis mil e seiscentos e sessenta e nove reais), descobriu que:

2.1.21.1 Da análise do Livro Diário da CATLEO, observou, mais uma vez, que os recursos, apesar de envolver cifras milionárias, **transitaram pela conta caixa**. Ademais, repisando a informação do BACEN, a citada empresa não detém contas bancárias;

2.1.21.2 Que ***estes lançamentos contábeis trazem sérios indícios de que a operação de liquidação fora realizada diretamente da Energisa S/A para os antigos acionistas da Energisa Sergipe, sem, portanto, transitar pela empresa Catleo Distribuidora LTDA;(g.n.)***

2.1.21.3 Que há elementos suficientes para demonstrar que os recursos aportados, em tese, na Energisa S/A, originaram-se na ENERGISA MINAS GERAIS, não transitaram pela CATLEO e foram transferidos para os antigos acionistas da empresa ENERGISA SERGIPE. Nesta perspectiva, repisou as deduções anteriores no que esta relacionado a utilização pela ENERGISA MINAS GERAIS da empresa veículo CATLEO, apenas com propósito de tornar o ágio remanescente amortizável, sob a égide da lei nº 9.532/97.

Da consolidação das citadas operações de mútuo.

2.1.22 *À vista do acima exposto constata-se que a* ***Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A, controla diretamente a Energisa S/A, e, indiretamente a Catleo Distribuidora LTDA****, através do controle direto que exerce da segunda,* ***formando assim um grupo econômico****.****(g.n)***

2.1.23 *É possível observar que* ***a empresa Catleo Distribuidora LTDA não tem atividade operacional, quadro de funcionários, ou aufere qualquer receita, todavia, ainda assim, adquiriu ações da Energisa Sergipe em leilão de privatização com expressivo ágio.*** *Da análise das operações intragrupo de mútuo realizadas ficou comprovado que a* ***Energisa Minas Gerais Distribuidora de Energia S/A****, obteve recursos junto às instituições financeiras e sócios e repassou diretamente aos antigos acionistas da segunda.****(g.n)***

2.1.24 *A empresa Energisa Minas Gerais, já devedora das instituições/empresas acima citadas, faz transparecer que estes montantes foram transferidos via empréstimo a empresa Catleo Distribuidora LTDA, sua controlada indireta através do controle direto mantido na Energisa S/A, e, Adiantamento para Futuro Aumento de Capital a esta, sua controlada direta (99,99%).*

2.1.25 *Resta claro que a Catleo Distribuidora LTDA, não mantinha sequer conta em Instituição financeira e que a* ***Energisa S/A (holding) é mera repassadora de recursos oriundos da própria Energisa Minas Gerais****.****(g.n)***

2.1.26 *Assim,* ***conclui-se que a Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A, captou recursos no mercado, transferiu de fato a empresa desestatizada, Energisa Sergipe (grupo vendedor), porém, com objetivo outro, formalizou empréstimos que de fato não ocorreram, pois não houve vontade, tampouco a efetiva transferência de recursos entre os partícipes****.****(g.n)***

2.1.27 *Observa se que* ***a Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A, criou artificialmente um negócio jurídico, sem substância econômica, qual seja, capitalização de empresa veículo com propósito específico de incorporação****, que evidencia* ***divergência entre a forma apresentada e a vontade fática demonstrada*** *consoante conjunto probatório trazido aos autos, com o fito exclusivo de redução da carga tributária.****(g.n)***

Da amortização (indevida) do ágio, gerado em si mesma, pela Energisa Sergipe:

2.1.28 ***Em 08 de abril de 1998****, de acordo com Ata de Assembléia Geral extraordinária -AGE,* ***foi aprovada incorporação da empresa Catleo Distribuidora LTDA, pela Energisa Sergipe então controlada direta daquela****.****(g.n)***

2.1.29 *...* ***o ágio remanescente no valor de R$ 538.012.270,00 (quinhentos e trinta e oito milhões, doze mil e duzentos e setenta reais)*** *será mantido na incorporadora, Energisa Sergipe, conforme permissão do artigo 8º da lei 9.532/97.****(g.n)***

2.1.30 ***Observa-se que a partir de abril de 1998, a Energisa Sergipe contabilizou a amortização do ágio oriundo do leilão de privatização*** *e outras aquisições, de suas próprias ações da seguinte forma:*

2.1.30.1 *Débito de "Amortização - Intangíveis" - conta de resultado (despesa), código 6150311555501;*

2.1.30.2 *A crédito de Ágio Ações Incorporação Catleo" - ativo diferido, código 1330315090001;*

2.1.31 Da análise contábil realizada, entre os anos de 1998 a 2010, conclui-se, que de fato, o ágio amortizado (despesa) integra o resultado contábil da Energisa Sergipe, e, não é adicionado ao LALUR, além do que a amortização do saldo remanescente é realizada conforme curva autorizada por resolução ANEEL. Abaixo destaco planilha que consolida este entendimento.

DEDUÇÃO DO AGIO - RUBRICAS
6150311555501/6150311555505/6150611555505/61506115505505

ANO	DESPESA - AGIO	LALUR
1998	2.997.164,00	NÃO ADICIONADO
1999 *	7.427.388,00	
2000	12.947.000,00	
2001	14.097.144,00	
2002 **	14.672.220,00	
2003	12.824.000,00	
2004	10.630.896,00	
2005	13.052.520,00	
2006	15.289.500,00	
2007	15.827.628,00	
2008 ***	17.315.424,00	
2009	15.627.000,00	
2010	16.476.996,00	
TOTAL	159.184.880,00	-

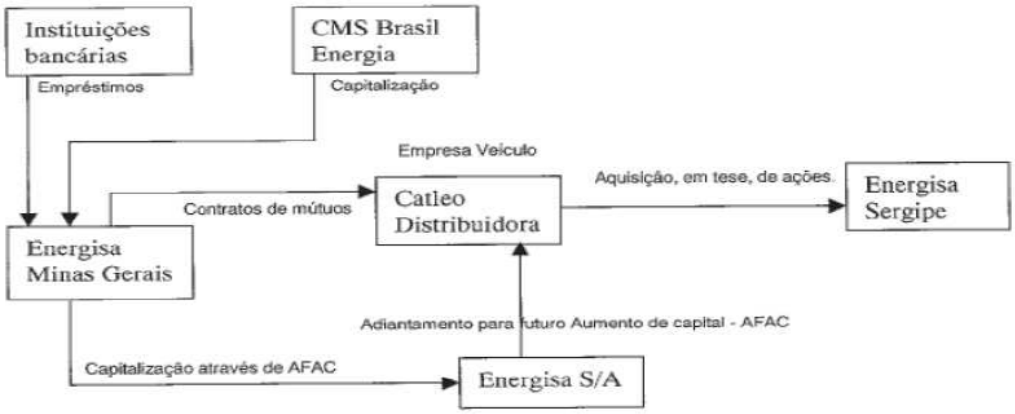
* A partir de 1999 o plano de contas foi alterado e a nova rubrica é 6150311555505

** A partir de 2002 o plano de contas foi alterado e a nova rubrica é 6150611555505

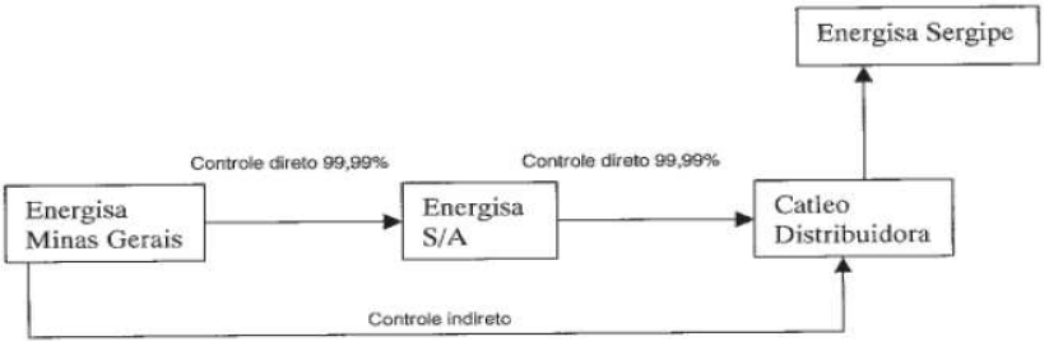
*** A partir de 2008 o plano de contas foi alterado e a nova rubrica é 61506115505505

Da Simulação e consequente Glosa do Ágio na Energisa Sergipe 2.1.32 Após todos os relatos, depreendeu que a **essência do negócio jurídico ocorrido de fato foi a aquisição das ações da ENERGISA SERGIPE, no leilão de privatização e compra isolada, pela empresa ENERGISA MINAS GERAIS**.

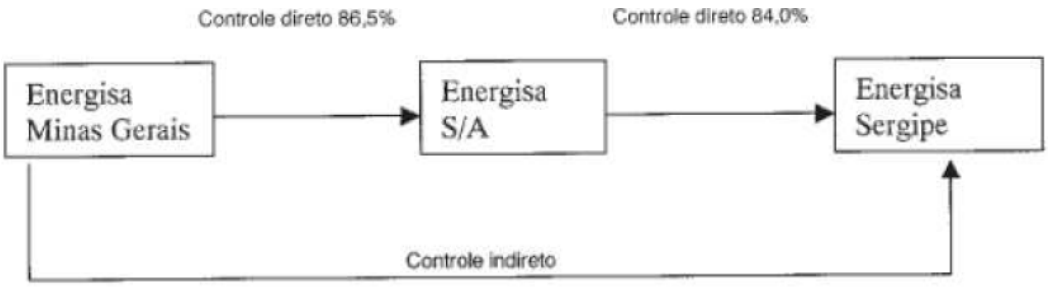
2.1.33 Corroboram com tal ilação, o fato do grupo econômico liderado pela empresa ENERGISA MINAS GERAIS ter operado em prol de capitalizar a CATLEO, empresa veículo controlada que sequer detinha conta em instituição financeira, e em seguida adquirir ações da ENERGISA SERGIPE no leilão de privatização e outros, de acordo com diagrama abaixo.



2.1.34 O cenário societário anterior a incorporação reversa da Catleo Distribuidora LTDA (empresa veículo) pela Energisa Sergipe, em abril de 1998, era o controle indireto daquela pela Energisa Minas Gerais, através do controle direto que detinha da Energisa S/A. O Diagrama abaixo racionaliza a questão.



2.1.35 Após a incorporação reversa, e, em função de aumento de capital Social da Energisa S/A, cuja subscrição se deu por terceiros, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária - AGE realizada em 27 de março de 1998, a Energisa Minas Gerais passa a deter 86,5% da desta, que por sua vez detém 84% de participação na Energisa Sergipe. O Diagrama abaixo racionaliza a questão:



2.1.36 Afirmou que a CATLEO, empresa veículo, *participou da operação com propósito específico de transferir o ágio oriundo do leilão de privatização e outros, para Energisa Sergipe, em face, do possível*

aproveitamento fiscal do ágio, mormente, haver previsão legal, para amortização em certos casos.

2.1.37 Encerra inferindo que **o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá**, ou seja, a aquisição de ações realizadas pela CATLEO, de fato não ocorreu, e fundamentado no preceituado nos arts. 109,116, 118 e 149 do Código Tributário Nacional-CTN, combinados com os arts. 247, 248, 240, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99, **impôs a glosa das despesas com ágio, uma vez que inexistem tais deduções na ENERGISA SERGIPE.**

2.2 0002 - SALDO INSUFICIENTE - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL, nos valores de R$ 3.764.003,78 (três milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, três reais e setenta e oito centavos) e R$ 1.849.368,82 (um milhão, oitocentos e quarenta e nove mil, trezentos e sessenta e oito reais e oitenta e dois centavos), correspondentes aos fatos geradores de 31/12/2006 e 31/12/2008, respectivamente, às fls. 05, conforme discriminado no TVF, às fls. 87 a 91, tendo como enquadramento legal os artigos 247, 250, inciso III, 251, 509 e 510, do RIR/1999, observando-se que, no referido Termo, a Fiscalização aponta que a Contribuinte teria compensado *prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal n° 0001 anexo, parte integrante deste Auto de Infração,* visto que o referido saldo fora reduzido em virtude das seguintes alterações:

2.2.1 **Cancelamento da DIPJ retificadora nº 9411678, relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995**, apresentada em 2000, na qual teria sido registrado um prejuízo fiscal de R$ 25.051.637,76 (vinte cinco milhões, cinquenta e um mil, seiscentos e trinta e sete reais e setenta e seis centavos), entretanto, devido ao cancelamento, tornou-se sem efeito, por isso a Autoridade Fiscal considerou como correto o prejuízo fiscal a compensar informado na DIPJ original, no valor de R$ 2.856.442,60 (dois milhões, oitocentos e cinquenta e seis mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e sessenta centavos);

2.2.2 **Recomposição do saldo de prejuízo fiscal declarado nos anos-calendário de 2000 a 2003, em razão do lançamento de ofício realizado em 26/12/2005, tratado no PAF n° 10510.003122/2005-74,** visto que, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, as infrações apuradas aumentaram a base de cálculo do lucro real e, consequentemente, ampliaram o montante de prejuízo compensado, reduzindo o saldo declarado. No tocante ao ano-calendário de 2002, em decorrência da infração apurada, o prejuízo apurado no exercício foi reduzido. É importante salientar que os valores contemplam o julgamento realizado na 1ª instância administrativa, estando o processo, na data da ciência dos Autos de Infração ora em lide (27/10/2011), ainda pendente de apreciação na esfera administrativa;

2.2.3 **Alterações dos lucros reais declarados nas DIPJs dos anos-calendário de 2005 a 2007, em decorrência de lançamento de ofício**

realizado em 21/05/2010, tratado no PAF n° 10510.001892/2010-40, que, na data da ciência dos Autos de Infração ora em lide (27/10/2011), ainda estava pendente de apreciação na esfera administrativa;

2.2.4 **Glosas de amortização de ágio relacionadas aos anos-calendário de 1999 e de 2002**, que reduziram os saldos de prejuízos fiscais de R$ 23.893.478,72 (vinte três milhões, oitocentos e noventa e três mil, quatrocentos e setenta e oito reais e setenta e dois centavos) para R$ 16.466.090,72 (dezesseis milhões, quatrocentos e sessenta e seis mil, noventa reais e setenta e dois centavos) e de R$ 19.406.347,46 (dezenove milhões, quatrocentos e seis mil, trezentos quarenta e sete reais e quarenta e seis centavos) para R$ 4.734.127,46 (quatro milhões, setecentos e trinta e quatro mil, cento e vinte e sete reais e quarenta e seis centavos), respectivamente;

2.2.5 **Glosas de amortizações de ágio relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2010**, nos valores de R$ 15.289.500,00 (quinze milhões, duzentos e oitenta e nove mil e quinhentos reais), R$ 15.827.628,00 (quinze milhões, oitocentos e vinte e sete mil e seiscentos e vinte e oito reais), R$ 17.315.424,00 (dezessete milhões, trezentos e quinze mil e quatrocentos e vinte e quatro reais), R$ 15.627.000,00 (quinze milhões, seiscentos e vinte e sete mil) e R$ 16.476.996,00 (dezesseis milhões, quatrocentos e setenta e seis mil e novecentos e noventa e seis reais), respectivamente, que também reduziram os saldos de prejuízo fiscal a compensar daqueles períodos.

2.3 0003 - MULTAS OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**, calculado com base em balanço/balancete de suspensão,** compreendendo quase a totalidade dos meses dos anos-calendário de 2006 a 2009, às fls. de n°s. 6 e 7, em razão de recomposição das bases tributáveis advindas das infrações apuradas pela fiscalização sob julgamento e anteriores, conforme discriminado no TVF, às fls. 98 a 100, tendo como enquadramento legal o artigo 44, inciso II, alínea"b", da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14, da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, c/c os artigos 222 e 843, do RIR/1999.

Da Qualificação e do Agravamento da Multa de Ofício

3 Da Qualificação da Multa de Ofício devido a prática de Sonegação, Fraude e Concluio.

3.1 A Autoridade Autuante, por todo trabalho realizado, consoante demonstrado no TVF, às fls. 83 a 86, entendeu que ficou caracterizada a **prática de sonegação, fraude e conluio** por parte das empresas ENERGISA SERGIPE, ENERGISA MINAS GERAIS, ENERGISA S/A e CATLEO, passível de aplicação da **multa de ofício qualificada em 150 % (cento e cinquenta por cento)**, tendo em vista que a incorporação às avessas de sua controladora, CATLEO, empresa veículo, realizada pela Autuada, juntamente com a contabilização do ágio pela aquisição de suas próprias ações, configurou-se em *conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir*

tributos, aumentou as despesas operacionais da Energisa Sergipe, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

3.2 Tal conduta se enquadraria nos conceitos de sonegação, fraude e conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, tendo por consequência a **multa de 150%** (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação da Lei n° 11.488, de 2007.

4 Do Agravamento da Multa de Ofício, visto que a ENERGISA SERGIPE, segundo entendimento da Autoridade Fiscal, asseverado no TVF, às fls. 85 a 86, *ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria, ficando, portanto, passível de agravamento da multa de ofício*, a qual, com o agravamento realizado passou de 150% **para 225% (duzentos e vinte e cinco por cento),** tendo como enquadramento legal o § 2°, inciso I, do artigo 44, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação da Lei n° 11.488, de 2007.

Dos Lançamentos De Ofício Relacionados a CSLL

5 Em decorrência dos mesmos fatos foi apontada a **falta de recolhimento da CSLL e das Estimativas, compreendendo os mesmos períodos de apuração, sendo lavrado o correspondente Auto de Infração,** onde, também, foram apontadas diversas infrações, as quais, juntamente com seus fundamentos e consequências, podem ser assim resumidas:

5.1 0001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS (AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO), nos valores de R$ 15.289.500,00 (quinze milhões, duzentos e oitenta e nove mil e quinhentos reais), R$ 15.827.628,00 (quinze milhões, oitocentos e vinte e sete mil e seiscentos e vinte e oito reais), R$ 17.315.424,00 (dezessete milhões, trezentos e quinze mil e quatrocentos e vinte e quatro reais), R$ 15.627.000,00 (quinze milhões, seiscentos e vinte e sete mil) e R$ 16.476.996,00 (dezesseis milhões, quatrocentos e setenta e seis mil e novecentos e noventa e seis reais), correspondentes aos anos-calendário de 2006 a 2010, respectivamente, fatos geradores anuais, às fls n° 34, tendo como enquadramento legal os artigos 2°, §§ e o 3°, da Lei n° 7.689, de 1988, com a redação dada pelo artigo 17, da Lei n° 11.727, de 23 de junho 2008; artigo 1°, da Lei n° 9.316, de 1996, artigo 28, da Lei n° 9.430, de 1996 e o art. 37, da Lei n° 10.637, de 30 de dezembro 2002.

5.2 0002 - SALDO INSUFICIENTE - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL: nos valores de R$ 12.821.491,22 (doze milhões, oitocentos e vinte e um mil, quatrocentos e noventa e um reais

e vinte e dois centavos); R$ 6.617.206,35 (seis milhões, seiscentos e dezessete mil, duzentos e seis reais e trinta e cinco centavos) e de R$ 1.440.702,43 (um milhão, quatrocentos e quarenta mil, setecentos e dois reais e quarenta e três centavos) correspondentes aos fatos geradores de 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008, respectivamente, às fls. 35, conforme discriminado no TVF, às fls. 91 a 98, tendo como enquadramento legal os artigos 2° e 3°, da Lei n° 7.689, de 1988 com as alterações do artigo 2° da Lei n° 8.034, de 12 de abril 1990 e do artigo 17, da Lei n° 11.727, de 23 de junho 2008, respectivamente, e o artigo 37, da Lei n° 10.637, de 2002, observando-se que, no referido Termo, a Fiscalização aponta que a Contribuinte teria compensado *base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal n° 0001 anexo, parte integrante deste Auto de Infração,* visto que o referido saldo fora reduzido em virtude das seguintes alterações:

5.2.1 **Recomposição do "SAPLI", no ano-calendário de 1993**, quando a Impugnante na DIPJ daquele ano-calendário compensou o valor de CR$ 4.908.196,00 (quatro milhões novecentos e oito mil e cento e noventa e seis cruzeiros reais), enquanto no "SAPLI" foi registrado, equivocadamente, o valor de CR$ 893.860,00 (oitocentos e noventa e três mil oitocentos e sessenta cruzeiros reais);

5.2.2 **Utilização, no mês de agosto de 1993, pela Impugnante, do percentual 30,22% (trinta inteiros e vinte e dois décimos por cento) para a correção monetária do saldo negativo da CSLL, quando o correto deveria ser 30,12% (trinta inteiros e doze décimos por cento)**;

5.2.3 **Cancelamento da DIPJ retificadora do exercício de 1996, ano-calendário de 1995**, de n° 94116-78, apresentada em 23/12/2000, onde a Contribuinte teria transcrito no LALUR o saldo anual de base de cálculo negativa, enquanto a Fiscalização considerou os valores apurados e controlados no "SAPLI" **com base na apuração mensal**, que estaria em conformidade com a DIPJ do período de n° 86264-14, originalmente apresentada;

5.2.4 **Recomposição da base de cálculo negativa da CSLL declarada nos anos-calendário de 2000 a 2003**, em razão do lançamento de ofício realizado em 26/12/2005, tratado no **PAF n° 10510.003122/2005-74, observando-se que os valores contemplam o julgamento realizado na 1a instância administrativa, estando o processo pendente de julgamento no CARF,** na data da ciência dos Autos de Infração ora em lide (27/10/2011);

5.2.5 **Lançamento de ofício, realizado em 21/05/2010, tratado no PAF n° 10510.001892/2010-40, relativos aos anos-calendário de 2005, de 2006 e de 2007,** que, na data da ciência dos Autos de Infração ora em lide (27/10/2011), ainda estava pendente de apreciação na esfera administrativa, o qual alterou os saldos das bases de cálculos da CSLL antes da compensação declarados nas respectivas DIPJ, **observando-se, ainda, que em razão dos ajustes realizados no referido processo e no de n° 10510.003122/2005-74,**

foi constatado, no ano-calendário de 2007, o lançamento de compensação indevida de CSLL no valor de R$ 25.342.514,22 (vinte e cinco milhões, trezentos e quarenta e dois mil, quinhentos e quatorze reais e vinte dois centavos), que reduzindo-se do valor compensado originalmente pela Contribuinte no valor de R$ 31.959.720,57 (trinta e um milhões, novecentos e cinquenta e nove mil, setecentos e vinte reais e cinquenta e sete centavos), restaria, ainda, uma compensação indevida de R$ 6.617.207,35 (seis milhões, seiscentos e dezessete mil, duzentos e sete reais e trinta e cinco centavos), naquele ano-calendário;

5.2.6 **Glosas de amortização de ágio, no ano-calendário de 1999,** no valor de R$ 7.427.388,00 (sete milhões, quatrocentos e vinte sete mil, trezentos e oitenta e oito reais), que reduziu o saldo da base de cálculo negativa da CSLL de R$ 8.442.850,01 (oito milhões, quatrocentos e quarenta e dois mil, oitocentos e cinquenta reais e um centavo) para R$ 1.015.462,01 (um milhão, quinze mil, quatrocentos e sessenta e dois reais e um centavo), bem como **no ano-calendário de 2002**, no valor de R$ 14.672.220,00 (quatorze milhões, seiscentos e setenta e dois mil e duzentos e vinte reais), que reduziu o saldo da base de cálculo negativa da CSLL de R$ 17.925.520,33 (dezessete milhões, novecentos e vinte e cinco mil, quinhentos e vinte reais e trinta e três centavos) para R$ 3.253.300,33 (três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, trezentos reais e trinta e três centavos);

5.2.7 **Glosa das amortizações de ágio relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2010**, acima explicitado, nos valores de R$ 15.289.500,00 (quinze milhões, duzentos e oitenta e nove mil e quinhentos reais), R$ 15.827.628,00 (quinze milhões, oitocentos e vinte e sete mil e seiscentos e vinte e oito reais), R$ 17.315.424,00 (dezessete milhões, trezentos e quinze mil e quatrocentos e vinte e quatro reais), R$ 15.627.000,00 (quinze milhões, seiscentos e vinte e sete mil) e R$ 16.476.996,00 (dezesseis milhões, quatrocentos e setenta e seis mil e novecentos e noventa e seis reais), respectivamente, que também reduziriam os saldos de base de cálculo negativa da CSLL daqueles períodos.

5.3 MULTAS OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**, calculado com base em balanço/balancete de suspensão,** às fls. 35 a 36, compreendendo quase a totalidade dos meses dos anos-calendário de 2006 a 2009, em razão de recomposição das bases tributáveis advindas das infrações acima apontadas, conforme discriminado no TVF n° 0001, às fls. 98 a 100, tendo como enquadramento legal o artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14, da MP n° 341, de 2007 e pelo artigo 14, da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007;

5.4 **Houve, em decorrência das mesmas razões, apontadas no Auto de Infração do IRPJ, a aplicação da qualificação e do agravamento da Multa de Ofício**.

DA IMPUGNAÇÃO

6 Ciente da autuação em 21/12/2011, no dia 20/01/2012, a ENERGISA SERGIPE, impugnou os lançamentos, às fls. 5.401 a 5.662, na qual sustentou que o Auto de Infração sob julgamento não merecia prosperar, devendo ser julgado improcedente, em suma, pelas seguintes considerações de direito:

6.1 No que está relacionado a infração que classificou como 1 (um), referente a falta de adição, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis relativas à amortização de ágio, nos anos-calendario de 2006 a 2010, insurgiu-se alegando:

6.1.1 **Preliminarmente**, a ocorrência da questão prejudicial da ***decadência do direito da Fazenda Nacional para desconsiderar os atos que deram origem à formação do ágio decorrente do investimento na ENERGIPE e à possibilidade de sua amortização, ocorridos nos anos-calendário de 1997 e 1998***. Em favor dessa refutação, argumentou que: **(g.n)**

6.1.1.1 O ágio apurado pela CATLEO, quando da aquisição do investimento em questão, nos anos-calendário de 1997 e 1998, foi por ela devidamente registrado nos balanços contábeis e fiscais, nos termos do artigo 20, do Decreto-Lei n° 1.598/77;

6.1.1.2 A sobredita operação foi informada nas correspondentes Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJs") da referida empresa, tendo as Autoridades Fiscais pleno acesso as mencionadas informações e, desde aquele momento, poderia ter se insurgido contra a formação do ágio;

6.1.1.3 Apurado e registrado corretamente o ágio, é este o momento que se inicia o prazo decadencial da Fazenda Pública Nacional para questionar a operação que deu origem à constituição de tal ágio;

6.1.1.4 Considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra decadencial presente no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, portanto, o multireferido ágio só poderia ter sido objeto de lançamento de ofício até os anos de 2002 ou 2003, respectivamente, o que não ocorreu. Ademais, mesmo que as Autoridades Fiscais entendessem que se aplica a regra decadencial esculpida no art. 173, inciso I, do CTN, de igual forma o direito da Fazenda Nacional já se encontra decaído;

6.1.1.5 Em prol de subsidiar a sua alegação, citou jurisprudência administrativa do CARF, que abordaram questões relativas ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa da CSLL, mas que, no seu entender, de idêntico raciocínio, dado que *a questão central versa sobre a possibilidade de o Fisco questionar registros contábeis de períodos já atingidos pela decadência para efetuar ajustes com repercussão futura.*

6.1.2 **No mérito, a inexistência de "criação" de um benefício fiscal**, cuja ocorrência o legislador previu, como forma de incentivar o processo de

desestatização, nos arts. 385 e 386, do RIR/99, os quais permitiram a dedutibilidade do ágio pago com fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura após a incorporação da Investidora (CATLEO) pela Investida (Impugnante). Nesse seguimento, assegurou, inclusive citando diversas jurisprudências administrativas oriundas do CARF, que: **(g.n)**

6.1.2.1 *No presente caso,* ***todos*** *os requisitos para aplicação dos artigos 385 e 386, ambos do RIR/99, foram observados, senão vejamos:*

(i) ***Ocorrência da aquisição de investimento*** *- A CATLEO, após sair vitoriosa no leilão especial para aquisição de ações da Impugnante, firmou com o Estado de Sergipe e com a Eletrobrás contratos de compra e venda das ações da Impugnante, bem como houve a aquisição de outras ações da ENERGIPE pela Energisa alienadas por empregados e terceiros, as quais foram posteriormente conferidas ao capital social da CATLEO, por aumento de capital dessa sociedade realizado pela Energisa;*

(ii) ***Existência de ágio pago (custo de aquisição superior ao valor apurado de acordo com o método de equivalência patrimonial) fundamentado economicamente na expectativa de rentabilidade futura da investida*** *- Conforme demonstrado durante o procedimento fiscal e reconhecido pela fiscalização, sem qualquer questionamento, houve o pagamento de ágio na aquisição pela CATLEO das ações da Impugnante no montante de R$ 504.460.578,75, bem como na aquisição de ações da Impugnante pela Energisa, no montante de R$ 38.829.843,00, sendo certo que ambos estavam fundamentados na perspectiva de rentabilidade futura da investida. Vale observar que no lançamento não há qualquer questionamento sobre esses fatos; e*

(iii) ***Ocorrência de incorporação, fusão ou cisão envolvendo a sociedade investida e a investidora -*** *A Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada pela Impugnante em 08 de abril de 1998 (doe. 08), bem como Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação, confirmam que a CATLEO, investidora, foi incorporada pela Impugnante, investida.*

6.1.2.2 São absolutamente equivocados os argumentos da Autoridade Fiscal que a ENERGISA MINAS GERAIS criou artificialmente um negócio jurídico sem substância econômica, ao capitalizar uma empresa veículo (CATLEO) com o propósito específico de incorporação, bem como que inexistiria o benefício fiscal em comento caso não tivesse se utilizado da mencionada empresa veículo, pois caso a operação tivesse sido realizada conforme pretendido pela fiscalização, haveria o mesmo efeito fiscal, quer dizer:

6.1.2.2.1 Se a ENERGISA MINAS GERAIS tivesse adquirido as ações diretamente, não há dúvidas que haveria o surgimento do ágio, com o mesmo fundamento econômico; e

6.1.2.2.2 Posteriormente, poderia haver a incorporação da ENERGISA MINAS GERAIS pela ENERGISA SERGIPE, garantindo assim a dedutibilidade questionada.

6.1.2.3 *(...) O benefício da dedutibilidade do ágio pago na aquisição de ações em leilão de privatização esteve relacionado diretamente à* ***definição dos preços ofertados nos referidos leilões e das reorganizações societárias envolvendo as empresas privatizadas****, contribuindo para aumentar consideravelmente os valores auferidos pelo Governo com* ***o processo de desestatização****.* ***(g.n)***

6.1.2.4 *Portanto, não resta dúvida de que se o próprio Governo, a fim de* ***incentivar o processo de desestatização****, previa a possibilidade de realização de operações com* ***a utilização de empresas veículo****, assim como* ***incentivou reestruturações societárias*** *com o objetivo de garantir o aproveitamento do ágio pago na aquisição de ações das empresas privatizadas,* ***os planejamentos tributários realizados nesse contexto devem ser considerados plenamente válidos e admissíveis****.* ***(g.n)***

6.1.2.5 *Em casos como o ora analisado não há qualquer abusividade ou ilicitude, na medida em que* ***a conduta das partes envolvidas foi induzida pela própria lei fiscal****.* ***(g.n)***

6.1.3 Que não encontra amparo a alegação feita pela Fiscalização de que a CATLEO não possuía propósito negocial ou substância econômica, visto que **a forma como a ENERGISA MINAS GERAIS efetivou o investimento na Impugnante, por meio da utilização da empresa de propósito específico,** acima apontada, *era praxe no mercado,* e se deveu a diversas razões, principalmente:

6.1.3.1 Econômica – em favor de segregar os riscos da sua atividade operacional com os da ENERGISA SERGIPE, caso se saísse vitoriosa no leilão, uma vez a utilização de sociedade com propósito específico se configurava em uma técnica societária de limitação de responsabilidades amplamente utilizada no mercado;

6.1.3.2 Econômica - evitar o aumento do seu índice de endividamento, livrando-se da obtenção direta de todos os financiamentos, os quais evidenciaria seu patrimônio ao risco do endividamento, repercutindo no valor de mercado da companhia e, consequentemente, prejudicando negociações que estavam em andamento, à época dos fatos;

6.1.3.3 Societária - considerando que se trata de uma sociedade anônima de capital aberto, visou evitar que a transação da compra da ENERGIPE tivesse que ser previamente submetida à aprovação da Assembléia Geral, consoante preconiza o art. 256, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), porquanto o interesse da companhia no leilão seria revelado, como também o próprio valor do lance se tornaria público, prejudicando toda a estratégia de precificação elaborada para participar do leilão.

6.1.3.4 Societária – reduzir eventuais custos associados ao direito de retirada dos acionistas minoritários dissidentes da deliberação da assembléia que aprovasse a aquisição, em respeito ao disposto no § 2º, do art. 256, da Lei nº 6.404/76, assim como preservar-se do potencial custo adicional decorrente do exercício do direito de retirada pelos acionistas minoritários da sociedade incorporada, conforme dispõem os arts. 224 e 264, do sobredito diploma legal.

6.1.3.5 Fiscal - Prova da Regularidade Fiscal – *Considerando que a Energisa Minas Gerais era, e ainda é, uma sociedade operacional com diversos empregados, existia o risco potencial de que não fosse possível obter certidões negativas de tributos, em especial do INSS, em tempo hábil para a habilitação no leilão.(...) Desta forma, a utilização de uma sociedade nova, sem vícios nem empregados, facilitava a obtenção da prova de sua regularidade fiscal e afastava definitivamente o fantasma da inabilitação ao processo de privatização.*

6.1.4 *Inexistência de simulação nas operações realizadas, na medida em que todas essas operações eram aquelas efetivamente queridas pelas partes, não havendo a intenção de encobrir qualquer operação ilícita.* Em favor deste tópico, sustentou que:

6.1.4.1 Consoante doutrina e jurisprudência administrativa do CARF, trazida aos autos, prevalece o posicionamento ***no sentido de que, se o contribuinte efetivamente realizou operação lícita, a qual não tinha por objetivo ocultar negócio jurídico vedado por lei ou contrato, o simples fato dessa operação resultar em tributação inferior à outra operação que poderia ser realizada com os mesmos efeitos e, até ter por objetivo o aproveitamento de um benefício fiscal, isso não configura simulação;***

6.1.4.2 No caso em espécie, *não houve a prática de um ato para ocultar outro, nem a prática de um ato para a criação de um benefício, que poderia ser usufruído independentemente de quem adquirisse as referidas ações.(...) Portanto, não há que se falar em qualquer declaração enganosa de vontade, pelo contrário, foram praticados os atos que efetivamente refletiram a vontade querida pelas partes.*

Ademais, já foi demonstrado que **existiram razões societárias e econômicas que justificaram a utilização da empresa com propósito específico**, sendo certo que não há qualquer impedimento legal para este tipo de operação.**(g.n)**

6.1.4.3 *As operações realizadas foram submetidas ao órgão regulador,no caso a Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"),* a qual reconheceu a validade dos atos praticados por meio da **Resolução nº 284/2000**;**(g.n)**

6.4.1.4 O*s atos relacionados* ***às operações analisadas no presente processo foram devidamente registrados e muitos deles contaram com a participação dos órgãos competentes, sendo devidamente registrados na Junta Comercial, e respeitaram os termos do Edital de Privatização da ENERGIPE, bem como os Contratos de Compra e Venda de Ações***

celebrados com o Governo de Sergipe e com a Eletrobrás.*(...) Admitir que tivesse havido uma simulação seria o mesmo que dizer que diversos órgãos competentes estariam envolvidos nesse ato simulado, inclusive, o Governo de Sergipe, a Eletrobrás, e o próprio BNDES;***(g.n)**

6.4.1.5 *Tendo as operações em questão ocorrido de forma lícita, não resta caracterizada qualquer declaração enganosa de vontade, mas tão somente uma* ***estruturação de operações regulares que, dentre outros objetivos buscava o aproveitamento de um benefício fiscal***, *de modo que não há como se pretender caracterizar a situação ora analisada como simulação.* (...)*É evidente, assim, que deve ser julgado improcedente o lançamento que assim não considerou.****(g.n)***

6.1.5 *Impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos lícitos e regularmente realizados, em razão da inaplicabilidade do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.* No que está relacionado a este tema, a Defesa arrazoou que:

6.1.5.1 Considerando que não há nenhuma vedação para dedutibilidade, pela empresa Incorporadora, de despesas de amortização de ágio referente à aquisição de investimento, em favor de sustentar a autuação, a Fiscalização buscou fundamentação legal na desconsideração dos efeitos fiscais da amortização do ágio em razão da incorporação da CATLEO (investidora) pela ENERGIPE (investida). Tal pretensão deveria ter sido embasada no § único, do art. 116, do CTN, não obstante, a Autoridade Administrativa não apresentou este dispositivo como enquadramento legal da autuação por duas razões:

6.1.5.1.1 **Impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos praticados antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o § único do art. 116, do CTN**, visto que a operação de incorporação ocorreu no ano-calendário de 1998 e por força do art. 106, do CTN, o sobredito dispositivo não se aplica a fatos pretéritos, acepção ratificada por decisões administrativas do CARF trazidas aos autos;**(g.n.)**

6.1.5.1.2 *Segundo, porque, ainda que se considerasse que o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, pudesse fundamentar o lançamento,* ***não pode o mesmo ser aplicado, pois ainda depende de regulamentação****, (...) Nesse sentido, inclusive, é a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.****(g.n.)***

6.1.6 *Inaplicabilidade da multa qualificada prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n° 9.430/96, em razão da inocorrência, no presente caso, de fraude contra a Lei.* No que esta relacionado a este item, inclusive recorrendo doutrina e a jurisprudência administrativa do CARF, o Impugnante contraditou que:

6.1.6.1 A Fiscalização qualificou a multa de ofício, embasando no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, devido de ter constatado a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Ao justificar a sobredita aplicação limitou-se a reproduzir

quase que integralmente os conceitos dos mencionados crimes dispostos nos arts. 71,72 e 73, da Lei nº 4.502/64. No entanto, *ao relatar os fatos ocorridos no presente caso, não reuniu elementos necessários para comprovar a suposta fraude que teria sido cometida.*

6.1.6.2 *(...)para que se caracterizem as hipóteses que suportam a imposição de multa qualificada, é necessária* ***a concreta demonstração,*** *por parte da fiscalização,* ***do intuito da Impugnante de ludibriar o Fisco sobre a realidade dos fatos, não bastando a alegação de que o contribuinte teria a intenção de obter uma economia fiscal. (g.n.)***

6.1.6.3 *(...) esse é o posicionamento pacífico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a matéria, que vem decidindo pelo afastamento da multa qualificada nas situações em que não há a comprovação flagrante e incontestável das hipóteses previstas em lei para a qualificação da penalidade em questão*

6.1.6.4 (...) para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n° 4.502/64, (...) é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, "fraudulentos", para obter a economia fiscal desejada. Todavia, (...) no caso em questão, os supostos indícios que, no entendimento da autoridade, demonstrariam a fraude, não o fazem em absoluto, já que, conforme amplamente demonstrado nos itens anteriores da presente defesa, não foram praticados quaisquer atos ilícitos por parte da Impugnante. (g.n.)

6.1.6.5 *No presente caso, a ausência de comprovação da fraude alegada decorre de sua simples impossibilidade. (...) Conforme demonstrado nos itens anteriores dessa defesa, a utilização da empresa CATLEO,* ***de forma alguma representou a criação de um benefício fiscal, sendo certo que o ágio em questão efetivamente existiu e tinha como fundamento econômico a perspectiva de rentabilidade futura. Além disso, as despesas decorrentes de sua amortização poderiam ser futuramente deduzidas, em razão das posteriores operações societárias ocorridas, independente da empresa que adquirisse as ações da ENERGIPE com ágio. (g.n.)***

6.1.6.6 A utilização da CATLEO na operação deu-se em razão de outros propósitos negociais, bem como, *todos os atos e operações realizadas foram devidamente registrados e publicados em atendimento à legislação societária, não havendo qualquer intenção da Impugnante de ocultá-las do Fisco, nem a utilização de instrumentos de falsidade para fugir à tributação do IRPJ e da CSLL.*

6.1.6.7 Em situações similares de planejamentos tributários o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado pelo não cabimento da multa qualificada.

6.1.6.8 *No caso em tela, restou demonstrado que a Impugnante (i) não pretendeu a criação de qualquer benefício fiscal, (ii) registrou corretamente, de forma pública, todos os atos referentes às operações realizadas, não*

havendo qualquer intenção de ocultá-los ao Fisco, (iii) e não praticou qualquer ato ilícito.

6.1.7 *Inaplicabilidade da multa agravada prevista no artigo 44, parágrafo 2º, inciso I, da Lei n° 9.430/96, em razão da inocorrência de não atendimento à fiscalização, sendo certo que eventual atendimento insatisfatório não é suficiente para aplicação de tal multa.* Em prol deste tema, a ENERGISA SERGIPE protestou, lastreada em jurisprudência administrativa do CARF, que:

6.1.7.1 consoante o disposto no sobredito dispositivo legal, *o agravamento da multa de ofício só é cabível na hipótese em que o contribuinte* ***não atende*** *a intimação da fiscalização para prestar esclarecimentos.(...) Isto porque, o agravamento da penalidade em questão tem por* ***objetivo penalizar apenas o contribuinte que ignora por completo a fiscalização****;****(g.n.)***

6.1.7.2 (...) *no presente caso, a simples leitura do Termo de Verificação Fiscal demonstra que,* ***no decorrer de todo o procedimento fiscal, a Impugnante sempre se colocou à disposição da fiscalização****, apresentando diversas respostas com documentos e informações solicitadas. (...) Como se vê, nesse caso,* ***não há que se falar em não atendimento à fiscalização e sim, no máximo, em um atendimento que, de acordo com um critério subjetivo da fiscalização, não teria sido satisfatório;(g.n.)***

6.1.7.3 *(...) o* ***Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*** *também já se manifestou no sentido de que o atendimento às intimações fiscais, ainda que considerado insatisfatório, não tem o condão de ensejar a aplicação da multa agravada, (...)a* ***Câmara Superior de Recursos Fiscais*** *já pacificou o entendimento de que tendo o contribuinte se esforçado para apresentar, ainda que fora do prazo, uma parcela dos documentos solicitados, não seria aplicável o agravamento da multa de ofício;* ***(g.n.)***

6.2 No que diz respeito a infração que classificou como 2 (dois), relativa a inexistência de compensação indevida, nos anos-calendário de 2006 a 2008, de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, reagiu argumentando que não merecem progredir, dado que a insuficiência dos referidos saldos está fundamentada nas alterações do lucro real e da base de cálculo da CSLL decorrentes:

6.2.1 Da desconsideração, por parte da Autoridade Fiscal, das informações prestadas na **DIPJ/96 retificadora** do Sujeito Passivo, apresentada no ano-calendário de 2000, **em consequência desta ter sido cancelada de ofício**, embora nunca tenha sido intimada do sobredito cancelamento, em observância ao preceituado no art. 28, da Lei nº 9.784/99, não devendo o suposto ato administrativo praticado produzir qualquer efeito no mundo jurídico contra a Impugnante*;***(g.n.)**

6.2.2 *Da infração 1 do presente auto de infração; e*

6.2.3 Das infrações apuradas nos autos dos processos administrativos n°10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, neste caso ponderou que os créditos tributários decorrentes dessas infrações não estavam, à época da apresentação da Defesa, definitivamente constituídos, não havendo, sequer, decisão definitiva na esfera administrativa que lhes confira liquidez e certeza.

Complementou que:

6.2.3.1 Por estarem pendentes de julgamento no CARF, as reduções dos saldos dos prejuízos fiscais e das base de cálculo negativa da CSLL objeto dos autos de infrações ali tratados, não seriam definitivas, e, portanto, **não poderia se sustentar a alegação de compensação indevida**, conforme pretendido pela fiscalização, uma vez que **o correspondente crédito tributário estaria suspenso nos termos do art. 151, inciso III, do CTN**, **não sendo tal redução líquida e certa**; e

6.2.3.2 Diante dessas pendências, restou ***comprovada a conexão da infração 2 do auto de infração em questão com a infração 1 do referido lançamento e com as infrações apuradas nos autos dos processos administrativos nos 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, deve ser, ao menos, sobrestado o julgamento desse item da autuação fiscal até que seja proferida decisão definitiva sobre as infrações que o fundamentaram. (g.n.)***

6.3 Quanto a infração que classificou como 3 (três), **relacionada a exigência de multa isolada de 50% (cinquenta por cento)**, de acordo com o estatuído no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pelo suposto **não recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2006 a 2009**, apurado em decorrência exclusivamente das infrações 1 e 2 verificadas no auto de infração ora impugnado, as quais já geraram a exigência de IRPJ e de CSLL, acrescido de multa de ofício, contestou sobre a impossibilidade dos lançamentos, visto que representam uma duplicidade de penalidades sobre uma mesma infração, configurando, sob seu ponto de vista, *bis in idem*. Em proveito desta acepção, ponderou que:**(g.n.)**

6.3.1 *Tal multa deve, assim, ser aplicada apenas nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo, de modo que a multa se faz necessária para apenar o contribuinte sem exigência de qualquer tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada;*

6.3.2 *A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestou-se de forma pacífica pela impossibilidade da imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício;e*

6.3.3 O sobredito entendimento encontra-se pacificado também na Câmara Superior de Recursos Fiscais;

7 Por fim, além dos requerimentos retro, o Impugnador complementou no seu pedido que:

7.1 Em relação a infração intitulada 3, *ainda que mantida essa multa isolada, a infração 3 é decorrente da reapuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão das infrações 1 e 2 da autuação fiscal, de modo que sendo essas afastadas importam na improcedência concomitante da infração 3* ;

7.2 *Caso venha a ser mantido o lançamento, a Impugnante* ***requer que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada****, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela Ia Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n° 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.* ***(g.n.)***

DESPACHO DE DILIGÊNCIA DRJ/SDR Nº 45, DE 12/06/2013

8 Em 12/06/2013, diante da prejudicialidade apontada pela Defesa, concernente a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL realizadas nos processos nsº 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, que impediam a apreciação da totalidade da matéria sob julgo antes do pronunciamento definitivo do CARF, se fez necessário o retorno dos presentes autos à DRF/ARACAJU, por meio do Despacho nº 45 – 1ª Turma da DRJ/SDR, às fls. 5737 a 5747, para o seu saneamento com a adoção das seguintes providências:

8.1 *Sobrestar o andamento deste processo aos resultados dos julgamentos (definitivos) na esfera administrativa dos processos de n°s. 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, até que as autoridades competentes se manifestem, de forma definitiva, sobre as matérias ali tratadas*;

8.2 *Após o trânsito em julgado na esfera administrativa das matérias em lide nos referidos processos, anexar à este processo as cópias das correspondentes decisões*;

8.3 *Adequar o Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, de Base de Cálculo Negativa da CSLL e do Lucro Inflacionário (SAPLI) aos resultados das decisões administrativas transitadas em julgado dos referidos processos ora em trâmite no CARF, anexando a este processo os correspondente extratos; e*

8.4 *Após o saneamento, intimar a Contribuinte, para que esta se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias após sua ciência, e, após este prazo, providenciar o retorno do presente processo à essa DRJ/SDR para que seja dado prosseguimento à apreciação da presente lide.*

9 Após a realização da referida diligência, a Autoridade Preparadora por meio da INTIMAÇÃO DRF/AJU – Sacat nº 54, de 11 de maio de 2017, às fls 5867, deu ciência do Despacho DRJ/SDR nº 045/2013 e intimou o Auditado para apresentar manifestação.

10 Regularmente cientificado a Impugnante peticionou, às fls. 5873 a 5875, requerendo a juntada aos autos do extratos do SAPLI atualizados, em razão do trânsito em julgado das decisões proferidas nos processos administrativos de n°s. 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, consoante determinado no Despacho DRJ/SDR nº 045/2013.

11 A DRF/AJU através do Despacho Sacat nº 170/2017, às 5903 a 5905, efetivou todas as providências demandadas no Despacho DRJ/SDR nº 045/2013 e deu ciência à ENERGISA SERGIPE, por intermédio da INTIMAÇÃO DRF/AJU – Sacat nº 109, de 25 de agosto de 2017, às fls 5927 a 5928.

12 Em 27 de outubro de 2017, a Impugnante manifestou-se apontando divergências entre suas apurações e os saldos de Prejuízo Acumulado e da Base Negativa da CSLL constantes dos extratos do SAPLI, às fls. 5915 a 5926, especialmente relativo aos anos-calendário de 2000, 2002, 2005 e 2006. Considerando que as alterações promovidas no presente processo influenciam nos saldos sob comento dos anos-calendário questionados, a apreciação da sobredita manifestação será realizada quando do julgamento das infrações: SALDO INSUFICIENTE - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL e SALDO INSUFICIENTE - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL.

É como relato.

Fim da transcrição do relatório da DRJ.

Analisando a impugnação a Delegacia e Julgamento considerou procedente em parte apenas para excluir o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a para 150%; e rever os valores da utilização indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em razão da modificação dos saldos de prejuízos existentes, assim como, proporcionalmente o valor da multa isolada lançada.

Desta decisão a própria Delegacia recorreu de ofício ao CARF em razão do valor exonerado superar o valor mínimo para interposição do recurso necessário.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso de ofício no qual apresentou as seguintes razões:

Da Infração I - Glosa das dedução das despesas de Ágio.

Da Operação de Aquisição e Formação do Ágio. Discorre sobre a necessidade da existência da empresa CATLEO para viabilizar a participação do leilão de privatização. Que nessa qualidade adquiriu a participação com ágio e que este ágio está fundamentado em laudo de rentabilidade futura do investimento adquirido, atendendo aos requisitos da lei para sua dedutibilidade que só passou a ocorrer após a incorporação da CATLEO pela ENERGISA SERGIPE.

Da Possibilidade de Utilização da Empresa CATLEO. Contesta a decisão de Piso por entender que a dedução do ágio poderia se dar mesmo se a ENERGIA MINAS GERAIS adquirisse diretamente a ENERGISA SERGIPE. QuE a utilização da CATLEO deveu-se a motivos societários. Que o benefício foi criado pelo Governo Federal de modo a aumentar os lances nos processos de privatização. Justifica assim, a possibilidade de utilização da CATLEO.

Do Propósito Negocial para utilização da CATLEO. Alega que a controladora da ENERGISA MINAS só possuía 26% das ações e, por outro lado, a parte do controle da ENERGISA SERGIPE também era pulverizado e restaria um percentual das ações que ficaria em mãos de terceiros. Alega que a CATLEO serviu tanto para segregar os riscos da operação, quanto para viabilizar a captação direta de financiamentos para o investimento. Que não poderia submeter a proposta de aquisição em assembleia sob pena de divulgar aos concorrentes o lance a ser ofertado em leilão. Além disso haveria de apresentar certidões negativas para viabilizar a participação o que seria mais fácil em uma empresa nova. Não existindo a CATLEO haveriam problemas de direito de retirada dos acionistas minoritários que não concordassem com a incorporação.

Da Inexistência de Simulação. Alega que ao contrário do que analisou a Decisão de Piso não houve simulação no caso. Entende que para que se caracterizasse a simulação seria necessário que a operação que se desejava encobrir possuísse alguma vedação legal. Que a adoção de um caminho de negócios menos oneroso não deve ser considerado como simulação. Que as razões para justificar o propósito negocial se refletem na impossibilidade de se considerá-lo simulado.

Da Impossibilidade de Desconsideração de Negócios Lícitos. Alega que não existe base legal na decisão para a desconsideração do negócio jurídico e nem previsão legal para isso. Argumenta contestando os pontos apresentados pela decisão de Piso.

Da Necessidade de Afastamento da Multa Qualificada. Alega que não restou caracterizada a simulação e, assim, descabe a aplicação da qualificação.

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada. Alega que não seria possível a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Da Ilegal Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício.

Da Infração II - Inexistência de Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais

Alega neste ponto que tanto a fiscalização quanto a DRJ não consideraram na apuração dos prejuízos fiscais o que foi apresentado pelo contribuinte por meio da DIPJ/96 retificadora. Assim entende que devem ser revistos os cálculos da autuação em razão dessa DIPJ/96 retificadora e que não pode admitir a redução dos prejuízos de 1999 a 2002 sem que tenha havido fiscalização quanto a esses exercícios.

Da Aplicação do art. 112 do CTN. Que em caso de julgamento do recurso por voto de qualidade, em face da norma do art. 112, que seja a multa reduzida para 75%.

Não houve contrarrazões da procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Antes de iniciar a análise do recurso do contribuinte mister destacar o esmero com que foram elaborados o auto de infração, a decisão da DRJ e o recurso voluntário do contribuinte. Apesar de extensos textos, foram peça produzidas com bastante acuidade, que demonstraram de forma clara os motivos e fundamentos que estavam sendo utilizados o que facilitou, sem dúvida alguma a análise do recurso.

Passemos, então, à análise dos pontos de discordância apontados pelo contribuinte em seu recurso contra a decisão da Delegacia de Julgamento.

Da Infração I - Glosa das dedução das despesas de Ágio.

Nos casos de processos que envolvem a utilização indevida de ágio em operações de aquisição na qual são criadas empresas como intermediárias do negócio jurídico principal procuro entender os motivos, quando é possível, que determinaram a realização do negócio com a utilização de uma novel empresa para a aquisição da participação ao tempo em que esta aquisição poderia ocorrer de forma direta.

No presente caso a operação de aquisição foi feita por meio da empresa CATLEO. A respeito da interveniência desta empresa assim se posicionou a fiscalização:

> 2.1.3 *A empresa Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, ou simplesmente Energisa Sergipe, foi desestatizada em 03 de dezembro de 1997, através de leilão de privatização cujo vencedor formal e* ***adquirente das ações foi à empresa veículo Catleo Distribuidora LTDA****, CNPJ: 02.150 608/0001-28.*
>
> 2.1.4 Constatou *que a Companhia Força e Luz Cataguazes – Leopoldina* (doravante denominada CATAGUAZES)*, CNPJ: 19.527.639/0001-58, através de sua* ***empresa de propósito específico****, Catleo Distribuidora LTDA, adquiriu do governo do Estado de Sergipe 86,4% do Capital total da primeira.****(g.n)***

.....

2.1.6 Extraiu dos documentos apresentados pelo Fiscalizado, que houve, na CATLEO, *aumento do Capital Social no valor de R$ 49,133.664,00 (quarenta e nove milhões cento e trinta e três mil e seiscentos e sessenta e quatro reais), subscrito pela então sócia Energisa S/A, mediante a conferência de 4.094.472 (quatro milhões e noventa e quatro mil quatrocentas e setenta e duas) ações ordinárias do capital da Energipe Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, atualmente denominada Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A.*

Acrescentou que a mencionada subscrição *foi contabilizada com ágio de R$ 38.829.843,00 (trinta e oito milhões oitocentos e vinte e nove mil oitocentos e quarenta e três reais).*

2.1.7 Em decorrência da natureza das citadas operações, ambos os ágios não eram dedutíveis para fins fiscais, à vista disso cabia à CATLEO adicioná-los ao lucro tributável, procedimento este certificado ao examinar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR 1997 e 1998.

.....

2.1.11 Nesta seara, em respeito ao disposto na alínea b, do § 2º, art. 20, do sobredito diploma legal, o Auditado apresentou estudo, datado de 28 de novembro de 1997, realizado pelo Conselho de Administração da CATAGUAZES, no qual se observou que o **fundamento econômico** do ágio sob julgamento (leilão de privatização), correspondeu **ao valor de rentabilidade, da controlada ou coligada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.**

2.1.12 Que a referida lei, especialmente em seus arts. 7º e 8º, textualmente transcrito abaixo, juntamente com a Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, provocaram significativas alterações legislativas, nascendo no mundo tributário **à possibilidade de amortizar o ágio surgido na aquisição de participação societária, cujo fundamento econômico tenha sido a expectativa de resultados futuros, da coligada ou controlada, desde que o patrimônio seja absorvido por outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão.**

2.1.13 Em face do exposto, inferiu que para o Grupo Energisa se aproveitar do benefício fiscal do ágio incorrido e contabilizado, deveria, necessariamente **adquirir participação com ágio**, e, posteriormente concretizar a **absorção do patrimônio mediante reorganização societária**.

.....

2.1.15 Destacou que desde a sua constituição até final do mês de novembro de 1997, a CATLEO **continuava com Capital Social a Integralizar** e **não apresentava nenhuma atividade operacional**, bem como, consoante informações coletadas nos diversos sistemas de cadastro da Previdência Social, **sequer tinha quadro de funcionários**. **Contudo, mesmo sem qualquer estrutura econômica, arrematou no leilão de privatização,**

realizado em 03 de dezembro de 1997, o equivalente a 86,42% das ações da Energisa Sergipe - Distribuidora de Energia S/A, com expressivo ágio.

2.1.16 A engenharia financeira para tornar possível a aquisição ora suscitada se deu da seguinte forma, segundo o contribuinte:

FONTE DE RECURSOS PARA PAGAMENTO DO LANCE NO LEILÃO DE PRIVATIZAÇÃO DA ENERGISA			
EMPRESA/ENTIDADE	CNPJ/CPF	VALOR	OPERAÇÃO
COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES LEOPOLDINA	19.527.639/0001-58	121.565.266,00	EMPRÉSTIMO
BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES	33.657.248/0001-19	146.149.840,00	EMPRESTIMO
ENERGISA S/A	00.864.214/0001-06	309.386.669,00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC
TOTAL	-	577.101.775,00	-

Após obter informações bancárias dos envolvidos e verificar que não existiam movimentações financeiras da empresa CATLEO, asseverou que:

2.1.19.8 Pelo exposto, os recursos supracitados foram transferidos diretamente da ENERGISA MINAS GERAIS para o Governo de Sergipe e demais acionistas, não transitando pela CATLEO, fortalecendo o indício que aquela realizou a aquisição das ações da ENERGISA SERGIPE, utilizando-se da empresa veículo CATLEO, *apenas com propósito de tornar o ágio remanescente amortizável, conforme novação legal da lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997.*

Continua suas verificações e descobriu que os recursos eferentes ao mútuo firmado com o BNDES e o adiantamento para futuro aumento de capital não transitaram em contas da CATLEO, tendo sido repassados diretamente aos acionistas da ENERGISA SERGIPE, o que entende firmar a posição de que se tratava a CATLEO de empresa veículo destinada a viabilizar a formação de ágio amortizável.

Conclui a respeito da operação:

2.1.25 *Resta claro que a Catleo Distribuidora LTDA, não mantinha sequer conta em Instituição financeira e que a* ***Energisa S/A (holding) é mera repassadora de recursos oriundos da própria Energisa Minas Gerais.(g.n)***

2.1.26 *Assim,* ***conclui-se que a Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A, captou recursos no mercado, transferiu de fato a empresa desestatizada, Energisa Sergipe (grupo vendedor), porém, com objetivo outro, formalizou empréstimos que de fato não ocorreram, pois não houve vontade, tampouco a efetiva transferência de recursos entre os partícipes.(g.n)***

2.1.27 *Observa se que* ***a Energisa Minas Gerais - Distribuidora de Energia S/A, criou artificialmente um negócio jurídico, sem substância econômica,***

> ***qual seja, capitalização de empresa veículo com propósito específico de incorporação****, que evidencia* ***divergência entre a forma apresentada e a vontade fática demonstrada*** *consoante conjunto probatório trazido aos autos, com o fito exclusivo de redução da carga tributária.****(g.n)***

Conclui informando que se trataria de simulação o negócio realizado pelas empresas da seguintes forma:

> **Da Simulação e consequente Glosa do Ágio na Energisa Sergipe**
>
> 2.1.32 Após todos os relatos, depreendeu que a **essência do negócio jurídico ocorrido de fato foi a aquisição das ações da ENERGISA SERGIPE, no leilão de privatização e compra isolada, pela empresa ENERGISA MINAS GERAIS**.
>
> *2.1.33 Corroboram com tal ilação, o fato do grupo econômico liderado pela empresa ENERGISA MINAS GERAIS ter operado em prol de capitalizar a CATLEO, empresa veículo controlada que sequer detinha conta em instituição financeira, e em seguida adquirir ações da ENERGISA SERGIPE no leilão de privatização e outros, de acordo com diagrama abaixo.*
>
> *2.1.34 O cenário societário anterior a incorporação reversa da Catleo Distribuidora LTDA (empresa veículo) pela Energisa Sergipe, em abril de 1998, era o controle indireto daquela pela Energisa Minas Gerais, através do controle direto que detinha da Energisa S/A. O Diagrama abaixo racionaliza a questão.*
>
> *2.1.35 Após a incorporação reversa, e, em função de aumento de capital Social da Energisa S/A, cuja subscrição se deu por terceiros, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária - AGE realizada em 27 de março de 1998, a Energisa Minas Gerais passa a deter 86,5% da desta, que por sua vez detém 84% de participação na Energisa Sergipe. O Diagrama abaixo racionaliza a questão:*
>
> 2.1.36 Afirmou que a CATLEO, empresa veículo, *participou da operação com propósito específico de transferir o ágio oriundo do leilão de privatização e outros, para Energisa Sergipe, em face, do possível aproveitamento fiscal do ágio, mormente, haver previsão legal, para amortização em certos casos*.

Em sua defesa a recorrente apresenta as seguintes alegações:

Da Operação de Aquisição e Formação do Ágio. Discorre sobre a necessidade da existência da empresa CATLEO para viabilizar a participação do leilão de privatização. Que nessa qualidade adquiriu a participação com ágio e que este ágio está fundamentado em laudo de rentabilidade futura do investimento adquirido, atendendo aos

requisitos da lei para sua dedutibilidade que só passou a ocorrer após a incorporação da CATLEO pela ENERGISA SERGIPE.

Da Possibilidade de Utilização da Empresa CATLEO. Contesta a decisão de Piso por entender que a dedução do ágio poderia se dar mesmo se a ENERGIA MINAS GERAIS adquirisse diretamente a ENERGISA SERGIPE. Que a utilização da CATLEO deveu-se a motivos societários. Que o benefício foi criado pelo Governo Federal de modo a aumentar os lances nos processos de privatização. Justifica assim, a possibilidade de utilização da CATLEO.

Do Propósito Negocial para utilização da CATLEO. Alega que a controladora da ENERGISA MINAS só possuía 26% das ações e, por outro lado, a parte do controle da ENERGISA SERGIPE também era pulverizado e restaria um percentual das ações que ficaria em mãos de terceiros. Alega que a CATLEO serviu tanto para segregar os riscos da operação, quanto para viabilizar a captação direta de financiamentos para o investimento. Que não poderia submeter a proposta de aquisição em assembleia sob pena de divulgar aos concorrentes o lance a ser ofertado em leilão. Além disso haveria de apresentar certidões negativas para viabilizar a participação o que seria mais fácil em uma empresa nova. Não existindo a CATLEO haveriam problemas de direito de retirada dos acionistas minoritários que não concordassem com a incorporação.

Da Inexistência de Simulação. Alega que ao contrário do que analisou a Decisão de Piso não houve simulação no caso. Entende que para que se caracterizasse a simulação seria necessário que a operação que se desejava encobrir possuísse alguma vedação legal. Que a adoção de um caminho de negócios menos oneroso não deve ser considerado como simulação. Que as razões para justificar o propósito negocial se refletem na impossibilidade de se considerá-lo simulado.

Da Impossibilidade de Desconsideração de Negócios Lícitos. Alega que não existe base legal na decisão para a desconsideração do negócio jurídico e nem previsão legal para isso. Argumenta contestando os pontos apresentados pela decisão de Piso.

Da Nossa Análise do Caso

Verificamos, dadas as informações apresentadas pela fiscalização e pelo recorrente que o fato de ter sido utilizada a empresa recém-criada CATLEO para fins de viabilização é inconteste. Tanto a fiscalização afirma, quanto o recorrente anui, que a CATLEO foi realmente utilizada como forma de viabilizar a aquisição da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização.

Assim, em aparência, a empresa CATLEO é, efetivamente, uma empresa denominada veículo, que foi utilizada para a participação no leilão de privatização.

Nesse ponto é que surgem as fundadas dúvidas acerca de um ponto essencial. A utilização da CATLEO como participante do processo de aquisição da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização deveu-se por motivos exclusivos de economia tributária ou se existiam motivos outros que demandavam a participação da empresa CATLEO no processo de aquisição.

Em seu benefício a recorrente apresenta três alegações principais que entendo serem relevantes e que devem ser melhor aprofundadas, quais sejam:

1) Que o grupo controlador da ENERGISA MINAS GERAIS detinha apenas pouco mais de 26% do controle da empresa, e estava em negociação com a CMS para aportes de capital, assim, não poderia aumentar seu grau de endividamento; Que como a aquisição da ENERGISA SERGIPE ocorreria por meio de leilão público, não poderia levar a decisão de ofertar lance em assembleia de acionistas sob pena de publicizar seu lance e prejudicar a participação no leilão; Por fim apresenta o fato de que havendo uma grande quantidade de acionistas minoritários tanto na ENERGISA MINAS GERAIS, quanto na ENERGISA SERGIPE haveria dificuldades em tratar com essas partes que detinham direito a voto em assembleia e, ainda, podia gerar um direito de retirada de muitos dos acionistas minoritários.

2) Alega, por outro lado, que a participação do leilão por meio de uma sociedade de propósito específico facilitaria o processo pois, sendo uma empresa nova, seria mais fácil a obtenção de todas as certidões necessárias à habilitação da empresa no processo de privatização;

3) Por fim, traz também a alegação de que, a formação do ágio ocorreria de qualquer maneira, mesmo que a aquisição fosse realizada diretamente pela ENERGISA MINAS GERAIS, haja vista que o preço seria pago a partes independentes e com base em laudo de rentabilidade futura que habilitariam a formação do ágio. Além disso, mesmo adquirindo de forma direta, após realizada a incorporação, haveria a confusão patrimonial que habilitaria a dedução das despesas de ágio pagas.

Necessidade de Assembleia

Demonstra-se, assim, que tão relevantes quanto os questionamentos apresentados pela fiscalização, são os motivos apresentados pela recorrente para justificar a realização do negócio da forma adotada. Por isso, passamos a analisar melhor essas justificativas diante das normas legais.

Vejamos as normas da Lei nº 6.404/64 a respeito.

CAPÍTULO XI
Assembléia-Geral
SEÇÃO I
Disposições Gerais

Art. 121. A assembléia-geral, convocada e instalada de acordo com a lei e o estatuto, tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento.
Parágrafo único. Nas companhias abertas, o acionista poderá participar e votar a distância em assembleia geral, nos termos da regulamentação da Comissão de Valores Mobiliários. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Competência Privativa

Art. 122. Compete privativamente à assembléia-geral:
I - reformar o estatuto social;

II - eleger ou destituir, a qualquer tempo, os administradores e fiscais da companhia, ressalvado o disposto no número II do artigo 142;
III - tomar, anualmente, as contas dos administradores, e deliberar sobre as demonstrações financeiras por eles apresentadas;
IV - autorizar a emissão de debêntures;
V - suspender o exercício dos direitos do acionista (artigo 120);
VI - deliberar sobre a avaliação de bens com que o acionista concorrer para a formação do capital social;
VII - autorizar a emissão de partes beneficiárias;
***VIII - deliberar sobre transformação, fusão, incorporação e cisão da companhia, sua dissolução e liquidação, eleger e destituir liquidantes e julgar-lhes as contas**;*
IX - autorizar os administradores a confessar falência e pedir concordata.
Parágrafo único. Em caso de urgência, a confissão de falência ou o pedido de concordata poderá ser formulado pelos administradores, com a concordância do acionista controlador, se houver, convocando-se imediatamente a assembléia-geral, para manifestar-se sobre a matéria.

Direito de Retirada

***Art. 137. A aprovação das matérias previstas nos incisos I a VI do art. 136 dá ao acionista dissidente direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações** (art. 45), observadas as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*
I - nos casos dos incisos I e II do art. 136, somente terá direito de retirada o titular de ações de espécie ou classe prejudicadas; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
II - nos casos dos incisos IV e V, somente terá direito de retirada o titular de ações: (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
a) que não integrem índices gerais representativos de carteira de ações admitidos à negociação em bolsas de futuros; e (Incluída pela Lei nº 9.457, de 1997)
b) de companhias abertas das quais se encontram em circulação no mercado menos da metade do total das ações por ela emitidas, entendendo-se por ações em circulação no mercado todas as ações da companhia menos as de propriedade do acionista controlador; (Incluída pela Lei nº 9.457, de 1997)
III - o reembolso da ação deve ser reclamado à companhia no prazo de trinta dias contados da publicação da ata da assembléia-geral; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

IV - o prazo para o dissidente de deliberação de assembléia especial (art. 136, § 1º) será contado da publicação da respectiva ata; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
V - o pagamento do reembolso somente poderá ser exigido após a observância do disposto no § 3º e, se for o caso, da ratificação da deliberação pela assembléia-geral. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

Com relação à justificativas, de que deveria haver autorização da assembleia-geral da companhia para a participação no leilão e as consequencias danosas desse ato,

vislumbramos que na verdade não existia, juridicamente, a necessidade de anuência da assembleia-geral para a participação no leilão de privatização.

A análise da assembleia somente seria necessária em momento posterior, quando da necessidade de incorporação das empresas. Assim, também não haveria problemas com o direito de retirada de acionistas minoritários em razão de não ser necessária a anuência da assembleia para a participação no leilão, nem haveria o problema de publicizar o valor do lance que se pretendia ofertar pela desnecessidade de assembleia para tanto.

Vê-se, das normas da lei das S/A, conforme acima demonstrado, que não haveriam os empecilhos legais apontados pela empresa como determinantes para a participação no leilão de privatização por meio de empresa subsidiária, em vez da própria ENERGISA MINAS GERAIS. Assim, em relação às primeiras alegações apresentadas pelo recorrente, entendo que não subsistia a justificativa de interposição da empresa CATLEO no processo de aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE.

Necessidade da Empresa Veículo CATLEO

O segundo ponto das alegações recursais, no que toca à necessidade de interposição da empresa CATLEO em função de, sendo uma empresa nova, ser mais fácil a obtenção de todas as certidões para habilitação desta no leilão parece ter maior lógica jurídica.

No entanto, enquanto a participação por meio de uma empresa nova traria facilidades no processo de habilitação jurídica no leilão, o fato de a empresa ser nova também dificultaria a obtenção de linhas de financiamento para o pagamento do preço do leilão. Tanto é assim que, como a CATLEO sequer possuía contas-corrente bancárias, todos o valores dos adiantamentos e mútuos obtidos foram contabilizados por trânsito pelo caixa da CATLEO, haja vista que sequer havia conta para ingresso dos recursos. Assim, nestas operações apenas contabilmente os recursos circularam pela CATLEO, visto que deveriam ser registradas as operações. Na prática os recursos obtidos pela ENERGISA MINAS GERAIS em nome da CATLEO foram direcionados diretamente aos detentores da participação da ENERGISA SERGIPE, quais sejam o Governo do Estado de Sergipe e os acionistas minoritários.

Assim, se por um lado a participação de uma empresa nova facilitou a habilitação jurídica no leilão, por outro lado provocou a realização de uma verdadeira engenharia financeira para viabilizar a habilitação econômica da mesma empresa no leilão, trazendo consequências no mínimo estranhas nas operações de financiamento, quando os recursos migravam diretamente dos ofertantes dos mesmos para os alienantes da participação sem transitar pelas contas da CATLEO.

Essas operações que, repito, são bastante estranhas, justificaram a alegação da fiscalização de que houve simulação na operação por dar a impressão de que a aquisição teria sido realizada pela CATLEO quando, em verdade, demonstra-se que essa não possuía recursos financeiros e que estes, assim como a efetiva intenção de compra seria da ENERGISA MINAS GERAIS.

Por isso, em meu entender a justificativa de que a interposição da CATLEO para a aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE era necessária para facilitar e viabilizar a participação no leilão não pode, por si só ser aceita em razão de restar demonstrado

que ao mesmo tempo em que essa interposição facilitou a habilitação jurídica no leilão, provocou, sem sombra de dúvidas, as alegações de negócio simulado que visava a modificar o real adquirente da participação.

Da Possível Utilização do ágio mesmo havendo aquisição direta

Chegamos , então, à terceira justificativa apresentada pelo recorrente para justificar a operação e a utilização da CATLEO como interveniente para aquisição em leilão da ENERGISA SERGIPE. Fundamenta seu entendimento no fato de que o ágio na operação seria gerado de qualquer maneira mesmo que a aquisição tivesse ocorrido diretamente pela ENERGIPE MINAS GERAIS. E que, formado regularmente o ágio, ocorrendo a incorporação da empresa adquirida, haveria a confusão patrimonial e, assim, surgiria o direito à utilização do ágio como dedução do lucro real.

Requisitos para a Formação e Utilização do Ágio

Vejamos as normas que regulam a escrituração e utilização do ágio.

Lei nº 9.532/97

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão*, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;*

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

Vejamos o conteúdo do Decreto-Lei nº 1.598/77

SUBSEÇÃO II
Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas
Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido
Desdobramento do Custo de Aquisição

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

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

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

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

Com base nestas normas várias decisões foram emitidas não só por este CARF, como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - estabelecendo, com base nas normas acima os requisitos essenciais que autorizam o reconhecimento do ágio e a possibilidade de utilização deste como dedução do lucro real.

Neste sentido transcrevo a ementa do acórdão nº 9101-003.733, datado de 11/09/2018, onde se verificam didaticamente os requisitos para a aceitação das despesas com ágio. Vejamos o texto da ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumar a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Dos textos normativos que regulam a escrituração do ágio e a sua possibilidade de uso como dedução do lucro, e tomando as lições do referido acórdão no que pertinem à análise deste processo, além da vasta jurisprudência a respeito do ágio, temos que seriam os seguintes os requisitos para a análise das operações societárias que geram a existência de ágio e que autorizam a sua dedutibilidade.

1 - Operações realizadas com partes independentes. Apesar de não constar no texto normativo é usual na análise dos processos relativos a ágio que a legitimidade da formação do ágio se destaca quando realizado em operações com partes independentes.

Ora, no presente caso não há dúvidas quanto a este fato. A operação de aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização não só demonstra que as partes eram independentes, posto que a referida empresa era controlada pelo Governo do Estado de Sergipe, como foi realizada em procedimento público com a maior concorrência possível.

2 - Existência de Laudo de Rentabilidade Futura. Demanda-se, para corretamente configurar o valor do ágio que pode ser escriturado que exista um laudo emitido por empresa detentora de conhecimentos a tal titulo no qual se demonstre o valor da rentabilidade futura do investimento para fins de formação de ágio na forma do art. 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Neste caso foi apresentado pelo recorrente o laudo de avaliação utilizado pela empresa para fixar o preço de participação no leilão da privatização. Além disso, resta claro o fato de que sequer seria neste caso necessária a existência do referido laudo. Isso porque a aquisição foi realizada em leilão público de privatização, assim, o preço foi fixado livremente pelos concorrentes em processo licitatório de ampla concorrência. Desta forma, não há como se questionar o preço praticado na operação e, em consequência, o valor do ágio que foi escriturado em razão da aquisição da participação.

3 - Operações com Propósito Negocial. Quanto a este requisito, por óbvio que sua análise é muito dissonante neste CARF principalmente à luz do entendimento dos Conselheiros representantes da Fazenda comparado aos Conselheiros representantes dos contribuintes. Isto porque, enquanto os contribuintes representantes da Fazenda buscam a existência, nos negócios realizados, de outros motivos que não a simples economia tributária, os representantes dos contribuintes entendem que a busca da economia tributária, por si só já seria um motivo mais do que suficiente para a realização de negócios.

Felizmente no presente caso não há maiores dúvidas acerca do propósito negocial. A aquisição da participação societária relativa à ENERGISA SERGIPE foi, desde sempre, o objetivo final do negócio intentado pela ENERGISA MINAS GERAIS, assim, não há como se falar em ausência de propósito negocial no presente processo, razão pela qual, em relação a este requisito.

4 - Confusão Patrimonial entre investidora e investida. Em relação a este requisito, e com vistas a cumprir o art. 7º, III, da lei nº 9.532/97, faz-se necessário que ocorra a confusão patrimonial entre investidora e investida a fim de que o ágio possa passar a ser utilizado como dedução na apuração do lucro real da investidora. Ou seja, deve ocorrer uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão para viabilizar a utilização do ágio como dedução.

Novamente neste processo não há dúvidas quanto à ocorrência de confusão patrimonial. A aquisição da participação por parte da CATLEO e, posteriormente com a incorporação desta pela ENERGISA SERGIPE demonstram a ocorrência da confusão patrimonial no caso que deu azo à utilização do ágio como dedução na apuração do lucro real,

Conforme se depreende da análise acima, em tese os requisitos necessários à escrituração do ágio e a sua dedutibilidade parecem ter sido cumpridos. No entanto, à luz da interpretação da fiscalização, apenas estes requisitos não seriam suficientes à conformação do ágio e de sua regularidade na espécie.

Da Simulação e Da Empresa Veículo

Segundo o entendimento da fiscalização, conforme apresentado mais acima, a existência destes requisitos não seria suficiente. Pelo entendimento fiscal a empresa CATLEO teria funcionado como uma empresa veículo para possibilitar a formação do ágio e, posteriormente a sua dedução. Depois, como empecilho, alega que a aquisição do controle da ENERGISA SERGIPE pela CATLEO com recursos advindos de operações direta ou indiretamente bancadas em razão da ENERGISA MINAS GERAIS representa uma simulação para encobrir o real interesse das partes no negócio.

Assim, vamos aqui analisar estas duas afirmações da fiscalização que, em verdade, consistem em apenas uma. Se a utilização da empresa CATLEO na operação ocorreu de forma a simular uma operação que, de forma diversa não poderia ser realizada ou não viabilizaria a formação, escrituração e dedutibilidade do ágio na operação.

A demonstração da fiscalização acerca das operações demonstram que efetivamente não havia necessidade aparente da utilização da CATLEO em relação à aquisição da participação pela ENERGISA MINAS GERAIS, no entanto, alguns argumentos utilizados pelo recorrente me pareceram muito contundentes.

Primeiro: Em primeiro lugar a recorrente coloca o fato de que o grupo controlador da ENERGISA MINAS GERAIS deter apenas pouco mais de 26% do controle acionário da empresa. Assim, ao utilizar a CATLEO como forma de adquirir a participação no leilão para reduzir os problemas na tramitação e aceitação do negócio na ENERGISA MINAS GERAIS.

Neste ponto, conforme já afirmamos anteriormente, apesar de ser uma justificativa plausível, a não utilização da CATLEO, apesar de dificultar a realização da operação, não a impediria, até mesmo porque demonstra-se que a ENERGISA MINAS GERIAS conseguiu empréstimos e verteu um grande montante de capital na operação, fatos estes que também demandaram negociações internas e que, ainda assim, se realizaram.

Segundo: Um segundo bom argumento apresentado pela empresa acerca da utilização da CATLEO no processo de aquisição é o fato de que, sendo uma empresa nova, seria mais fácil a obtenção de certidões pela mesma de modo a viabilizar a participação no leilão de privatização. Este argumento é bastante conveniente.É público e notório que no dia a dia das empresas que contratam com o serviço público, faz necessário a emissão e manutenção da regularidade fiscal e cadastral diante dos mais diversos entes públicos.

Por óbvio uma empresa recém constituída teria muito mais facilidade de obter toda a sorte de certidões que seriam necessárias para a participação no leilão. Entretanto tal justificativa, por si só, me parece muito singela a viabilizar a anuência da regularidade de toda a operação e a possibilidade de dedução do ágio.

Até porque existem empresas de grande porte que, apesar da estrutura grande, mantém sua regularidade fiscal como, por exemplo, as grandes empreiteiras que participam rotineiramente de licitações públicas.

Por isso, com relação a este argumento não entendo estar convencido de que seria suficiente para infirmar toda a extensa apresentação da fiscalização.

Terceiro: Por fim, temos de analisar a argumentação sobre o fato de que a operação em análise, mesmo que fosse realizada diretamente pela ENERGISA MINAS GERAIS possibilitaria a formação e utilização do ágio da mesma forma.

Com relação a este argumento entendo que assiste razão ao recorrente. Acaso a ENERGISA MINAS GERAIS participasse diretamente do leilão e adquirisse o controle da ENERGISA SERGIPE o ágio se formaria normalmente a partir do confronto entre o valor pago na aquisição e o valor do patrimônio adquirido, tendo em vista que todo o valor pago a mais na operação é, em processos de privatização como o do presente caso, sem sombra de dúvidas baseado na rentabilidade futura do investimento.

Por isso este ágio, assim formado se enquadraria na hipótese do art. 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Posteriormente, a ENERGISA MINAS GERAIS poderia normalmente realizar a incorporação da ENERGISA SERGIPE e, assim, acontecendo a confusão patrimonial entre investidora e investida, passar a deduzir o ágio escriturado.

Temos assim, que, acaso fosse realizado o negócio de forma direta restaria claro o direito de escrituração do ágio e sua posterior dedução após a incorporação.

Assim sendo, não há como se considerar que a CATLEO foi utilizada como empresa veículo para viabilizar a formação do ágio. Este seria gerado de uma forma ou de outra. Por isso, entendo que descabe a alegação da fiscalização de que a CATLEO foi utilizada como empresa veículo.

Apesar de a CATLEO não possuir estrutura operacional e ter sido utilizada apenas para realizar a aquisição da ENERGISA SERGIPE no leilão, não entendo ser razoável afirmar que sua utilização ocorreu apenas para viabilizar a formação e utilização do ágio. Ora, se a adquirente final poderia obter este benefício realizando a operação de forma direta não é possível entender-se que foi utilizada como empresa veículo, vez que essa denominação é utilizada nos casos em que não há possibilidade de formação ou dedução do ágio se a operação fosse realizada de forma direta.

Desta forma, não existindo empecilho legal, nem financeiro, nem de outra monta que inviabilizasse a formação do ágio no caso de a operação ter sido realizada de forma direta e obtendo os mesmos benefícios fiscais, tem-se que a utilização da empresa CATLEO decorreu de motivos não tributários o que inviabiliza a alegação fiscal de que se tratava de empresa veículo.

Poderia o leitor, neste ponto. questionar quais seriam os motivos não tributários que levaram a ENERGISA MINAS GERAIS a utilizar a CATLEO no processo de aquisição. Entretanto não é necessário adentrar em descobrir quais seriam os motivos. Se por questões societárias, práticas, etc. O que interessa neste ponto é avaliar se a utilização de terceira empresa no processo de aquisição visou a driblar impedimentos legais à utilização do ágio, realizando negócios sem conteúdo econômico apenas para burlar as normas e obter o benefício de dedução do ágio.

Demonstra-se ao final, que o benefício fiscal não foi o único a ser visado pela empresa ao utilizar a CATLEO no processo de aquisição da participação. Não havendo impedimentos a justificar a utilização da CATLEO como forma de viabilizar a dedutibilidade do ágio, não há como se caracterizar a mesma como simples empresa veículo para a formação do ágio e, assim, desconfigura-se a análise da fiscalização no que tange a considerar a CATLEO como tal, impedindo, como consequência, a escrituração e dedutibilidade do ágio no negócio realizado.

Como consequência das conclusões acima, acerca do entendimento pela regularidade na utilização da CATLEO como empresa interveniente de modo a facilitar apenas a realização do negócio, participação em leilão e aquisição da ENERGISA SERGIPE, entendo que não ocorreu simulação na espécie, haja vista que, desde sempre ficou demonstrado que o intuito final era o da aquisição da ENERGISA SERGIPE pela ENERGISA MINAS GERAIS.

A simulação apontada pela fiscalização deixa de se caracterizar em função de não existir o fato impeditivo que possibilitasse a realização do negócio de forma direta pela ENERGISA MINAS GERAIS e a fruição do benefício fiscal que demandasse a realização de negócio jurídico diverso que visasse a burlar estes impedimentos o que, de fato, não ocorreu no caso.

Por todo o exposto, com relação à formação e utilização do ágio na aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização, entendo que o negócio jurídico realizado, apesar de não ter sido realizado de forma direta, não se valeu da utilização da CATLEO como empresa veículo de modo a obter os benefícios fiscais de dedutibilidade do ágio e, assim, autoriza a hipótese de apuração, escrituração e dedução do ágio como realizado pela empresa após a incorporação da CATLEO pela ENERGISA SERGIPE.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário de modo a exonerar a glosa de dedução indevida de ágio.

Da Necessidade de Afastamento da Multa Qualificada. Alega que não restou caracterizada a simulação e, assim, descabe a aplicação da qualificação.

Com relação a este item e verificando-se que a multa qualificada apenas foi aplicada em relação à infração relativa à glosa das despesas com ágio, tendo em vista que neste voto meu entendimento foi no sentido de exonerar esta infração, por via de consequência foi também exonerada a multa qualificada relativa à referida infração.

Da Infração II - Inexistência de Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais

Alega neste ponto que tanto a fiscalização quanto a DRJ não consideraram na apuração dos prejuízos fiscais o que foi apresentado pelo contribuinte por meio da DIPJ/96 retificadora. Assim entende que devem ser revistos os cálculos da autuação em razão dessa DIPJ/96 retificadora e que não pode admitir a redução dos prejuízos de 1999 a 2002 sem que tenha havido fiscalização quanto a esses exercícios.

Os argumentos apresentados pela recorrente em sede de recurso voluntário diferem dos argumentos utilizados em sede de impugnação. Quando da impugnação a recorrente apenas se manifestou quando à glosa de prejuízos fiscais em razão de autos de infração lavrados anteriormente e já transitados em julgado e, ainda, quanto ao fato de a DIPJ/96 retificadora que aumentava o saldo de prejuízos em favor da mesma ter sido cancelada.

O argumento, agora trazido na impugnação relativo à impossibilidade de revisão de prejuízos fiscais de 1999 a 2002 em razão da autuação e, em consequência a geração da infração de utilização a maior de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não foi apresentado em sede de impugnação e, assim, este argumento não foi apreciado pela Delegacia de Origem. Não pode esta Turma Julgadora, em sede de análise de recurso voluntário analisar novo argumento não antes apresentado pela defesa, tendo em vista a preclusão do direito do recorrente em inovar em sua argumentação.

Assim, não sendo matéria de conhecimento obrigatório, deixo de analisar o argumento relativo à pretensa impossibilidade de revisão dos saldos de prejuízos de 1999 a 2002 veiculados pelo recorrente.

Quanto aos demais argumentos, estes já apresentados em sede de impugnação, verifico que foram fundamentadamente analisados pela Delegacia de Julgamento quando da análise da impugnação. Tanto que àquela Delegacia determinou a realização de diligência de modo a adequar os saldos de prejuízos fiscais aos valores das infrações que por acaso houvessem sido reduzidas em julgamento administrativo. Com base nas novas informações apontadas pela diligência foram refeitos os cálculos e, em conclusão, foram mantidos os lançamentos relativos à utilização a maior de prejuízo fiscal e exonerado parcialmente o lançamento de utilização a maior de bases negativas de CSLL do ano de 2006, mantendo-se os demais lançamentos.

Assim, neste ponto, não havendo elementos novos a serem analisados em sede recursal, entendo por bastante suficiente os fundamentos utilizados pela Decisão de Piso na análise da infração II, razão pela qual passo a adotá-los como fundamentos para decidir este ponto.

Início da transcrição do voto da Delegacia de Julgamento em face da Infração II.

II - Da Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral

113. Compulsando os autos no que está relacionado a infração sob julgo, observa-se que em proveito de apurar a precisão dos saldos de prejuízos acumulados constantes do sistema SAPLI da RFB e aferir a suficiência destes para suportar os lançamentos advindos das glosas das amortizações indevidas de ágio, as Autoridades Fiscais promoveram o cotejamento entre os saldos do LALUR e os controlados no sistema SAPLI. Encontradas divergências, buscaram dirimi-las.

114. Prosseguindo, relativamente ao ano-calendário de 1995, do qual o saldo a Defesa refutou, constataram o **cancelamento da DIPJ retificadora do exercício de 1996, n° 94116- 78**, apresentada em 23/12/2000, que afetou significativamente o saldo controlado no sistema SAPLI, fruto da DIPJ 1996 original, n° 86264-14, uma vez que existia relevante diferença entre eles. Vê-se então que a atuação da Fiscalização, neste tópico, reservou-se apenas a uma averiguação em favor de atestar a diferença encontrada entre os saldos controlados pelo Contribuinte e pelo Fisco, quer dizer sem promover qualquer alteração, até porque o evento de incorporação, do qual culminou com a principal autuação, ocorreu em 1997 e 1998.

115 Ademais, conforme analisaremos a seguir, em sua petição, às fls. 5938 a 5946, onde apresentou contestações a respeito do saneamento do sistema SAPLI, pela DRF/Aracaju-SE, após o trânsito em julgado na esfera administrativa dos processos 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, a Impugnante, ao propor os saldos de prejuízo acumulado, considerou o declarado na DIPJ 1996 original.

116. Além do sobredito, mas não menos importante, não podemos olvidar que apesar do questionado saldo, a partir do ano-calendário de 2000 até 2007, salvo ano-calendário de 2004, ter sido necessariamente objeto de apreciação nos processos 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, visto que houve lançamentos de ofício da infração relacionada à compensação indevida de prejuízo fiscal, nos anos-calendário de 2006 e 2007, e de base de cálculo negativa da CSLL em 2007, a matéria já foi passível de discussão, inclusive estando exaurida na esfera administrativa. À vista disso, sem embargo de, por uma questão lógica, influenciar nos saldos sob julgamento, por se tratar de um evento ocorrido no ano-calendário de 2000, do qual, pelas razões supraditas, a Contribuinte já devia ter conhecimento e se insurgido, **operou-se a preclusão temporal quanto ao ponto guerreado**, o que impede este julgador de conhecer as razões da defesa.

117. No que se refere ao saneamento no SAPLI determinado pela citada diligência, isto é, adequá-lo as decisões transitadas em julgado na esfera administrativa relativas aos processos 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, em prol da melhor didática, elaboramos a planilha SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, na qual foram procedidas as retificações dos saldos conforme orientado, inclusive levando em consideração as manifestações do contribuinte, **contudo excluindo as glosas de amortização do ágio, relacionadas aos anos-calendário de 1999, 2002 e de 2006 a 2010, lançadas no presente processo.**

SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

ANO	SALDO PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR	PREJUÍZO/LUCRO REAL NO ANO	VR COMPENSADO 30%	SAPLI ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
1999	-14.166.159,48	-9.391.723,13	0,00	-23.579.882,61
2000	**-23.579.882,61**	8.596.491,55	-2.579.547,47	-21.000.335,14
2001	-21.000.335,14	15.362.603,73	-4.905.781,12	-15.094.564,02
2002	-15.094.564,02	-20.430.000,02	0,00	**-36.524.940,04**
2003	-36.524.940,04	5.686.919,07	-2.804.275,42	-34.520.665,42
2004	-34.520.665,42	25.666.005,98	-7.706.701,78	-26.813.963,63
2005	-26.813.963,63	38.526.775,31	-11.958.932,59	-15.256.031,04
2006	-15.256.031,04	56.726.096,67	-3.764.003,79	**-11.491.027,26**
2007	-11.491.027,26	106.650.620,91	0,00	-11.491.027,26
2008	-11.491.027,26	28.517.510,30	-1.849.368,81	-9.641.658,45
2009	-9.641.658,45	46.070.826,13	0,00	-9.641.658,45
2010	-9.641.658,45	-23.102.955,52	0,00	-32.744.613,97

118 Confrontando os saldos de prejuízos acumulados apurados por este julgador, entretanto, repiso, sem considerar as alterações promovidas nestes autos, e os apontados pela Defesa, às fls. 5938 a 5946, no que se refere aos anos-calendário de 2000, 2002 e 2006, ambos coincidem.

SALDO DO PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO	
SALDO INICIAL EM 2000	R$ 23.579.882,61
SALDO FINAL EM 2002	R$ 36.524.940,97
SALDO FINAL EM 2006	R$ 11.491.027,38

119. Adentrando no ponto crucial deste tema, qual seja o lançamento de ofício das compensações indevidas de prejuízo fiscal, relativos aos fatos geradores de 31/12/2006 e 31/12/2008, percebemos que estão suportadas principalmente pelas glosas de amortização indevida de ágio, nos anos-calendário de 1999 e 2002. Nossa conclusão sobre a procedência advém ao acrescentarmos estes lançamentos aos saldos obtidos na planilha SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO supra.

Desta elaboramos a planilha SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO abaixo, acrescentado as colunas SAPLI TRANSIÇÃO, GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO e SAPLI PÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, esta representativa do sistema SAPLI consolidado fruto da congregação de todas as modificações comentadas.

PLANILHA SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

ANO	SALDO PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR	PREJUÍZO/LUCRO REAL NO ANO	VR COMPENSADO 30%	SAPLI TRANSIÇÃO	AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO	SAPLI APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
1999	-14.166.159,48	-9.391.723,13	0,00	-23.579.882,61	7.427.386,00	-15.152.496,61
2000	-15.752.496,61	8.596.491,55	-2.579.547,47	-11.572.947,19	0,00	-11.572.947,19
2001	-11.572.947,19	15.362.603,73	-4.905.781,12	-6.667.160,02	0,00	-6.667.160,02
2002	-6.667.160,02	-20.430.000,02	0,00	-20.097.160,04	14.672.220,00	-14.425.332,04
2003	-14.425.332,04	5.686.919,07	-2.804.275,42	-12.421.057,42	0,00	-12.421.057,42
2004	-12.421.057,42	25.666.005,98	-7.706.701,78	-4.714.353,63	0,00	-4.714.353,63
2005	-4.714.353,63	38.526.775,31	-11.958.932,59	[illegible]	0,00	0,00
2006	0,00	56.726.096,67	-3.764.003,79	[illegible]	15.348.580,00	0,00
2007	0,00	106.650.620,91	0,00	0,00	15.627.635,00	0,00
2008	0,00	28.517.510,30	-1.849.368,81	[illegible]	17.315.424,00	0,00
2009	0,00	46.070.826,13	0,00	0,00	15.627.990,00	0,00
2010	0,00	-23.102.955,52	0,00	-23.102.955,52	15.478.990,00	-8.625.950,52

120 Observa-se que ao refazermos a composição dos saldos, considerando as multicitadas glosas de amortização indevida de ágio, percebemos que não há mais saldo ao final do ano-calendário de 2005, só voltando a ser registrado em 2010. As justificativas para as diferenças combatidas pelo Impugnante na peça impugnatória, às fls. 5.401 a 5.662, e em sua petição, às fls. 5938 a 5946, são:

120.1 AC 1999 - Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 7.427.388,00. Disto decorreu redução do prejuízo controlado no SAPLI que passou de R$ 23.579.882,61, antes da infração, para R$ 16.152.494,61, pós infração;

120.2 AC 2002 – Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 14.672.220,00. Disto decorreu redução do saldo de prejuízo a compensar antes da infração de R$ 36.524.940,84, para R$ 14.425.332,84 (36.524.940,84 - 14.672.220,00 - 7.427.388,00) pós infrações;

120.3 AC 2005 – Considerando as glosas supra e as reduções após AC 2002 constantes na planilha SALDO DO PREJUÍZO ACUMULADO ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, já no AC 2005 verifica-se saldo insuficiente, por conseguinte, uma compensação indevida da monta de R$ 6.844.576,96, todavia não objeto de lançamento de ofício por ter sido alcançada pela decadência;

120.4 AC 2006 - O Sujeito Passivo, em sua DIPJ 2007, havia registrado a compensação de R$ 14.682.269,04. Posteriormente, houve lançamento de compensação indevida de prejuízo, apurada no processo nº 10510.001892/2010-40, no montante de R$ 10.918.265,26, já transitado em julgado na esfera administrativa. Assim, considerando que os saldos, após as apurações retro, zeraram a partir do ano-calendário de 2005, verificou-se um saldo de compensação indevida de **R$ 3.764.003,78** (R$ 14.682.269,04 - 10.918.265,26), a ser lançada de ofício como compensação indevida neste processo;

120.5 AC 2008 – O Sujeito Passivo, em sua DIPJ 2009, havia registrado a compensação de R$ **1.849.368,81**, a qual, pelas razões sobreditas, foi lançada de ofício como compensação indevida neste processo; e

120.6 AC 2010 – Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 16.476.996,00, lançado neste processo, que reduziu o prejuízo apurado no período de R$ 23.102.955,52 para R$ 6.625.959,52 (23.102.955,52 - 16.476.996,00).

121. Pelo exposto, procedem os lançamentos de compensação indevida de prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2006 e 2008, como também a redução do prejuízo fiscal apurado no AC 2010 efetivadas pela Autoridade Fiscal, não prosperando as refutações do Sujeito Passivo presentes seja na Impugnação, às fls. 5.401 a 5.662, seja em sua petição, às fls. 5938 a 5946.

III - Da Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral

122. Para apuração do saldo da base cálculo negativa da CSLL os Auditores-Fiscais adotaram estratégia similar a aplicada para averiguação do saldo de prejuízo acumulado.

123. A princípio é salutar registrar que a Defesa não combateu as constatações das Autoridades Fiscais que culminaram em redução do saldo da base de cálculo negativa da CSLL no SAPLI, no ano-calendário de 1993, no montante atualizado de **R$ 273.541,45** (duzentos e setenta e três mil, quinhentos e quarenta e um reais e quarenta e cinco centavos), portanto, quanto a estas modificações a matéria encontra-se não impugnada. Aplica-se também a este tópico as justificativas que nos levaram à conclusão da preclusão da contestação relativa ao **cancelamento da DIPJ retificadora do exercício de 1996, n° 94116-78**.

124. No que tange à adequação do SAPLI as decisões transitadas em julgado na esfera administrativa relacionadas aos processos 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, para melhor entendimento, também elaboramos a Planilha: SALDO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, na qual foram procedidas as retificações dos saldos conforme orientado, inclusive levando em consideração as manifestações do contribuinte, **contudo excluindo as glosas de amortização de ágio, relacionadas aos anos-calendário de 1999, 2002 e de 2006 a 2010, lançadas no presente processo.**

APURAÇÃO DO SALDO DA BASE NEGATIVA DA CSLL ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

ANO	SALDO BASE NEGATIVA A COMPENSAR - OFÍCIO	BASE NEGATIVA/LUCRO REAL NO ANO	VALOR COMPENSADO 30%	SAPLI ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
1999	-29.799.225,64	-8.442.600,01	0,00	-38.241.075,65
2000	-38.241.075,65	419.375,26	-125.812,58	-38.115.262,48
2001	-38.115.262,48	7.436.130,27	-2.230.839,08	-36.909.423,29
2002	-35.684.423,29	-24.625.887,96	0,00	-60.590.311,25
2003	-60.590.311,25	8.092.325,65	-1.624.897,70	-66.685.613,56
2004	-58.685.613,56	42.978.462,78	-12.893.538,83	-45.792.024,83
2005	-45.792.074,83	37.428.766,00	-11.228.632,02	-34.963.442,81
2006	-34.963.442,81	60.534.266,77	-18.660.262,63	-93.863.179,37
2007	-17.963.179,37	106.532.401,96	-6.617.206,36	-11.285.973,82
2008	-11.285.973,82	20.057.286,16	-1.440.702,43	-9.845.270,59
2009	-9.845.270,59	45.051.237,25	0,00	-9.845.270,59
2010	-9.845.270,59	-24.078.736,64	0,00	-33.924.007,23

125 Confrontando os saldos de base de cálculo negativa da CSLL apurados por este julgador, registre-se sem considerar os lançamentos de ofício relacionado as glosas de dedução indevida do ágio, com os indicados pela ENERGISA SERGIPE, às fls. 5938 a 5946, no que se refere aos anos-calendário de 2000, 2002 e 2006, eles não coincidem pelos seguintes motivos:

125.1 O saldo da base de cálculo negativa antes da compensação no ano-calendário de 2000 era de **R$ 38.241.075,05** (trinta e oito milhões, duzentos e quarenta e um mil, setenta e cinco reais e cinco centavos), e não de 36.514.616,50 (trinta e seis milhões, quinhentos e quatorze mil, seiscentos e dezesseis reais e cinquenta centavos) conforme afirmado pela Contribuinte. A provável razão da diferença decorre do equívoco do Impugnante em

transcrevê-lo, reduzindo-o em R$ 2.000.000,00 (dois milhões), aliado a não consideração da redução verificada em 1993 já comentada, no valor de R$ 273.541,45 (duzentos e setenta e três mil, quinhentos e quarenta e um reais e quarenta e cinco centavos). Visto que o 38.241.075,05 é o resultado de (36.514.616,50 + 2.000.000,00 - 273.541,45);

125.2 O saldo da base de cálculo negativa após a compensação no ano-calendário de 2002 era de **R$ 60.510.311,35** (sessenta milhões, quinhentos e dez mil, trezentos e onze reais e trinta e cinco centavos) e não de 58.783.852,62 (cinquenta e oito milhões, setecentos e oitenta e três mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e sessenta e dois centavos) conforme afirmado pela Contribuinte, fruto da repercussão da diferença apontada no parágrafo anterior; e

125.3 O saldo da base de cálculo negativa após a compensação no ano-calendário de 2006 era de **R$ 17.903.179,37** (dezoito milhões, cento e setenta e seis mil, setecentos e vinte reais e sessenta e oitenta e dois centavos), e não R$ 14.145.731,81 (quatorze milhões, cento e quarenta e cinco mil, setecentos e trinta e um reais e oitenta e um centavos), ou seja, diferença decorrente do apurado nos parágrafos anteriores, acrescida da levantada no quadro abaixo, advinda do trânsito em julgado administrativo do processo nº 10510.001892/2010-40, cuja consolidação foi juntada aos autos pela Defesa às fls. 5.999:

SALDO DE BC NEGATIVA ANTES DA COMPENSAÇÃO (A)	(R$ 34.563.442,01)
BASE DE CÁLCULO DIPJ 2007 (B)	R$ 45.746.508,71
INFRAÇÃO MANTIDA NO PROCESSO Nº 10510.001892/2010-40 (C)	R$ 9.787.700,06
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA NO AC 2006 = (B) + (C)	R$ 55.534.208,77
BC NEGATIVA COMPENSADA NO AC 2006 - LIMITE DE 30% (D)	(R$ 16.660.262,63)
SALDO DE BC NEGATIVA APÓS A COMPENSAÇÃO = (A) - (D)	(R$ 17.903.179,37)

126. No tocante ao lançamento objeto do tema à epígrafe, envolvendo os fatos geradores de 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008, as principais causas foram as glosas de amortização indevida de ágio, nos anos-calendário de 1999 e 2002, culminando na extinção do saldo no ano-calendário de 2006. Esta percepção clarifica-se ao acrescentarmos estes lançamentos aos saldos obtidos na planilha SALDO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO supra. Desta elaboramos a planilha SALDO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO abaixo, acrescentado as colunas: SAPLI TRANSIÇÃO, GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO e SAPLI PÓS GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, esta refletindo o sistema SAPLI consolidado fruto da conglobação de todas as alterações elucidadas.

APURAÇÃO DO SALDO DA BASE NEGATIVA DA CSLL APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

ANO	SALDO BASE NEGATIVA A COMPENSAR – DIFEO	BASE NEGATIVA/LUCRO REAL NO ANO	VALOR COMPENSADO 30%	SAPLI TRANSIÇÃO	AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO	SAPLI APÓS A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
1999	-29.706.226,04	-8.640.950,61	0,00	-38.241.075,65	7.427.388,00	-30.813.687,65
2000	-29.813.687,65	499.372,45	-125.812,34	-30.027.674,45	0,00	-30.027.674,45
2001	-30.027.674,45	7.636.139,27	-2.159.839,99	-32.427.335,36	0,00	-32.427.335,36
2002	-32.427.335,36	28.634.467,86	0,00	-61.260.323,35	14.672.220,00	-75.410.703,35
2003	-75.410.703,35	4.999.328,40	-1.334.857,79	-81.996.005,66	0,00	-81.996.005,66
2004	-34.585.280,66	47.979.462,73	-12.981.158,63	-23.982.466,83	0,00	-23.982.466,83
2005	-23.982.466,83	37.628.795,69	-11.220.632,82	-2.463.116,01	0,00	-12.463.834,83
2006	-12.463.834,01	55.534.266,77	-16.660.262,63	4.196.435,01	15.284.580,00	0,00
2007	0,00	666.570.461,86	-6.417.264,70	660.256.261,16	15.427.624,00	0,00
2008	0,00	25.557.295,72	-1.840.733,43	23.716.562,29	17.313.424,00	0,00
2009	0,00	86.091.237,25	0,00	0,00	15.677.360,00	0,00
2010	0,00	89.075.736,64	0,00	89.075.736,64	19.476.960,00	1.681.760,64

127. Semelhante ao ocorrido com o saldo de prejuízo acumulado, ao retificarmos a constituição dos saldos de base de cálculo negativa, considerando as sobreditas glosas de amortização indevida de ágio, constatamos que inexiste saldo ao final do ano-calendário de 2006, só voltando a ser verificado em 2010. As justificativas para as discrepâncias atacadas pela Impugnante na peça impugnatória, às fls. 5.401 a 5.662, e em sua petição, às fls. 5938 a 5946, são:

127.1 AC 1999 - Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 7.427.388,00. Disto sobreveio a redução do saldo da base de cálculo negativa controlado no SAPLI que passou de R$ 38.241.075,05, antes da infração, para R$ 30.813.687,05, pós infração;

127.2 AC 2002 – Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 14.672.220,00. Disto adveio a redução do saldo da base de cálculo negativa controlado no SAPLI antes da infração de R$ 60.510.311,35, para R$ 38.410.703,35 (60.510.311,35 - 14.672.220,00 - 7.427.388,00) pós infrações;

127.3 AC 2006 -

127.3.1 Neste ano-calendário as Autoridades Fiscais lançaram neste processo como compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL o montante de R$ R$ 12.821.491,22, pois consideraram a compensação efetivada pela ENERGISA SERGIPE na DIPJ 2007, no valor de R$ 13.723.952,61, perante um saldo retificado insuficiente de R$ 902.461,39;

127.3.2 Conforme já exaurido neste voto, o sobredito fato gerador, à época da autuação, encontrava-se sob julgamento no processo 10510.001892/2010-40, cuja decisão definitiva considerou a compensação de R$ 16.660.262,63 (vide quadro do item 95.3);

127.3.3 Considerando o saneamento do SAPLI, após o trânsito em julgado na esfera administrativa dos processos: 10510.003122/2005-74 e 10510.001892/2010-40, e as glosas de amortização indevida de ágio nos anos-calendário de 1999 e 2002, restou um saldo inicial em 2006 de R$ 12.463.834,01;

127.3.4 Confrontando o saldo inicial supra com a compensação realizada em 2006 apontada no processo 10510.001892/2010-40, no valor de R$ 16.660.262,63, **constatou-se um saldo insuficiente de base de cálculo**

> **negativa de R$ 4.196.428,63**, passível de lançamento de ofício neste processo, **devendo ser exonerado o valor de R$ 8.625.062,59**, derivado da diferença em relação ao originariamente lançado.
>
> 127.4 AC 2007 - O Sujeito Passivo, em sua DIPJ 2008, havia registrado a compensação de R$ 31.959.720,57. Posteriormente, houve lançamento de compensação indevida de base de cálculo negativa, apurada no processo nº 10510.001892/2010-40, no montante de R$ 25.342.514,22, já transitado em julgado na esfera administrativa.
>
> Assim, considerando que os saldos, após as apurações retro, zeraram a partir do ano-calendário anterior, restou um saldo de compensação indevida de **R$ 6.617.206,35** (R$ 31.959.720,57 - 25.342.514,22), a ser lançada de ofício como compensação indevida neste processo;
>
> 127.5 AC 2008 – O Sujeito Passivo, em sua DIPJ 2009, havia registrado a compensação de R$ **1.440.702,43**, a qual, pelas razões sobreditas, foi lançada de ofício como compensação indevida neste processo; e
>
> 127.6 AC 2010 – Infração de glosa de amortização indevida de ágio no montante de R$ 16.476.996,00, lançado neste processo, que reduziu a base de cálculo negativa apurada no período de R$ 24.078.736,64 para **R$ 7.601.740,64** (24.078.736,64 - 16.476.996,00).
>
> 128. Por tudo exposto, procede em parte a impugnação do contribuinte quanto a este tema, visto que deve ser mantido o lançamento, relativo ao fato gerador de 31/12/2006, até o montante de **R$ 4.196.428,63, exonerando-se a diferença R$ 8.625.062,59**. No mais, são integralmente cabíveis os lançamentos de idêntica espécie relacionados aos fatos geradores de 31/12/2007 e 31/12/2008, bem como a redução do saldo acumulado da base de cálculo negativa, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2010, efetivada pela Autoridade Fiscal.
>
> Dessa forma, **acato parcialmente as alegações da Impugnante relativas a INFRAÇÃO 2.**
>
> Fim da transcrição do trecho da decisão de Piso com a análise da impugnação relativa à infração I.

Como se pode acima observar os argumentos apresentados pela recorrente e já analisados pela Decisão de Piso foram completamente analisados e refeitos os cálculos de apuração da infração nº 02. Não verifiquei nenhum reparo a ser realizado na análise acima. Por estas razões, utilizando os fundamentos apontados pela decisão de Piso com os quais concordo integralmente, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o que foi decidido pela Decisão recorrida.

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada. Alega que não seria possível a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Com relação à aplicação da multa isolada a Delegacia de Julgamento decidiu pela exoneração das multas isoladas anteriores a 2007 em face de a Lei nº 11.488/2007 somente produzir efeitos a partir de janeiro de 2007.

Tal entendimento encontra respaldo na Súmula CARF nº 105 que é aplicável até 2007. Assim correto o entendimento da Delegacia de Julgamento em exonerar as multas isoladas relativas ao ano de 2006.

No que tange às multas dos anos de 2007 e 2008, o recorrente alega que não poderiam ser as duas multas aplicadas concomitantemente e assim, entende que devem ser canceladas as multas isoladas lançadas.

Após a análise das infrações I e II, verificamos que a infração I foi integralmente exonerada e a Infração II foi parcialmente exonerada pela Delegacia de Julgamento. Entretanto, mesmo após essas exonerações, constatamos que as multas isoladas que foram mantidas decorrem das infrações de utilização a maior de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL que também serviram de base para os lançamentos das multas de ofício.

Constata-se, assim, que sobre as mesmas infrações foram lançadas duas multas, a de ofício e a isolada. Assim com relação à infração relativa a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de nº 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

> Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:
>
> *"As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3°:

Art. 3" - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada."

No presente caso, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

Data venia o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validez de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege*

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, ***instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada****.*

.....

Art. 9º ***É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios****:*

I - ***instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça****, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

.....

Art. 97. ***Somente a lei*** *pode estabelecer:*

.....

V ***- a cominação de penalidades*** *para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

Princípio da Anterioridade: ***Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia;***

Art. 104. ***Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte*** *àquele em que ocorra a sua publicação* ***os dispositivos de lei****, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Princípio da Retroatividade Benigna

Art. 106. A ***lei aplica-se a ato ou fato pretérito****:*

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) ***quando deixe de defini-lo como infração;***

b) ***quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo****;*

c) ***quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática****.*

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

Art. 112. ***A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado****, em caso de dúvida quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt.

O princípio da intervenção mínima*, também conhecido como* ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a* criminalização *de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a* ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)*

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da gradação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção *quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de* minus *e* plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio* major absorbet minorem*. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma* consuntiva *exclui a aplicação da norma* consunta*, por abranger o delito definido por esta. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.*

Não convence o argumento de que é impossível a absorção *quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos* crimes contra o sistema financeiro *(Lei*

n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86. *Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da* Súmula 17 *do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o* estelionato *pode absorver a* falsificação de documento. *Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art.297*é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. *Não se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente.(BITTENCOURT, in http://www.cezarbitencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67)*

Além dessa positivação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção da inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.

Vejamos um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma penar maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma *ratio*, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

1.1.1.1 Processo

AgRg no ***REsp*** *1576289 / RS*

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

1.1.1.2 Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

1.1.1.3 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.4 Data do Julgamento

19/04/2016

1.1.1.5 Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

1.1.1.6 Ementa

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no ***REsp*** *1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015;* ***REsp*** *1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.*

1.1.1.7 Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

1.1.1.8 Processo

REsp 1496354 / PR

RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

1.1.1.9 Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

1.1.1.10 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.11 Data do Julgamento

17/03/2015

1.1.1.12 Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

1.1.1.13 Ementa

PROCESSUAL CIVIL. ***TRIBUTÁRIO.*** *VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA*

PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da ***consunção****.*

Recurso especial improvido.

1.1.1.14 Acórdão

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta?

por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito.

Assim, com relação à aplicação do Princípio da Consunção na análise da aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício entendo da seguinte forma:

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;

2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.

3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

Assim, verificando duas ações, aplica duas sanções, uma de 50% pelo não recolhimento da estimativa e outra de 75% pelo não recolhimento da contribuição anual apurada.

Ora a aplicação do Princípio da Consunção decorre do fato de que a primeira conduta é parte integrante da segunda conduta. Não existe um tributo denominado CSLL por estimativa e outro tributo denominado CSLL da apuração anual. O que se recolhe por estimativa são pedaços da CSLL que, por conveniência da administração tributária tem de ser recolhidas de forma antecipada, mesmo sem haver o conhecimento do lucro tributável.

Veja-se, se a fiscalização chega ao contribuinte durante o exercício e aí aplica a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa devida é um fato. Se a fiscalização chega ao contribuinte após o encerramento do exercício não pode nem mesmo lançar a estimativa devida, mas apenas o tributo devido ao final do exercício, como poderia então lançar a multa isolada pelo não recolhimento de partes deste tributo, quando a empresa já está sendo penalizada com a multa de 75% incidente sobre todo o imposto devido.

O ato que está sendo punido pela fiscalização é um só. O de não recolher o tributo devido. Por isso, nos casos em que o valor lançado relativamente à multa de ofício excede o valor lançado em relação à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas a multa mais grave absorve a multa menos grave a, assim, aplica-se a consunção.

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

Parece estranho, mas não é. Como a estimativa é uma antecipação do imposto, ocorrem casos em que, na apuração anual a empresa verifica a existência de exclusões do lucro real que não são utilizadas no cálculo das estimativas e, assim, o tributo apurado ao final do exercício termina por ser inferior à soma dos tributos devidos por estimativas.

Nestes casos a consunção se aplica parcialmente e mantém-se a parcela da multa de 50% que superou o montante da multa de ofício.

Acrescente-se a tudo isso que a novel interpretação instituída por meio do Parecer Normativo nº 02, de 03 de dezembro de 2018, analisando o tema relativo às estimativas e o valor do tributo devido, conclui que:

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário;

(iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

g) a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim, reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, tendo em vista que não é possível no momento calcular os exatos valores das multas isoladas e de ofício que vão remanescer após o recálculo dos tributos devidos em face da exoneração neste voto, entendo que deve ser aplicado o princípio da consunção de modo que somente sejam cobrados do contribuinte os valores relativos às multas isoladas que superaram o montante da multa de ofício remanescente apurados quando da liquidação do julgado, em razão de serem absorvidos, em face deste princípio, os valores das multas isoladas que sejam inferiores ao valor da multa de ofício remanescente.

Da Ilegal Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício.

Com relação a este ponto entende o recorrente que não é cabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício lançada. Apresenta diversos argumentos neste sentido.

No entanto, em face da edição da Súmula CARF nº 108, não resta mais objeto a ser analisado posto que a referida Súmula é vinculante e de aplicação obrigatória pelos membros deste CARF. Assim, passo a reproduzir o conteúdo da referida Súmula.

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.	Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Assim, em razão da obediência ao entendimento sumulado por este CARF, nego provimento ao recurso.

Da Aplicação do art. 112 do CTN. Que em caso de julgamento do recurso por voto de qualidade, em face da norma do art. 112, que seja a multa reduzida para 75%.

Requer ao final, em seu recurso, que em caso de julgamento por voto de qualidade que a multa seja reduzida para o percentual de 75%.

Ora, conforme acima apresentado, o valor da multa de ofício lançada relativo às infrações que ainda foram mantidas restringiu-se ao percentual de 75% tendo em vista que as multas qualificadas e agravadas foram exoneradas integralmente.

Assim, com relação a este ponto não há objeto a ser analisado, mantendo-se as multas de ofício lançadas no patamar de 75%.

RECURSO DE OFÍCIO

Em relação ao recurso de ofício manejado pela decisão de Piso, as exonerações realizadas pela decisão decorreram dos seguintes pontos:

1 - Exclusão do agravamento da multa de ofício

2 - Exclusão de parte do lançamento relativo à utilização a maior de bases de cálculo negativas de CSLL no ano de 2006

3 - Exoneração das multas isoladas por falta de pagamento por estimativa do ano de 2006.

Vejamos os itens e os motivos apresentados pela decisão de Piso no que toca a estas exonerações:

1 - 1 - Exclusão do agravamento da multa de ofício

Passo a transcrever o trecho da decisão de Piso a respeito desta exoneração.

> 97 As Autoridades Fiscais entenderam que, consoante se extrai do TVF, às fls. 85 a 86, a ENERGISA SERGIPE, embora reiteradamente intimada, *de forma deliberada não prestou esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria,* caracterizando-se uma situação passível de agravamento da

multa de ofício, em consonância com o § 2°, inciso I, do artigo 44, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação da Lei n° 11.488, de 2007.

98 A Impugnante, por seu turno, protestou garantindo a *inocorrência de não atendimento à fiscalização, sendo certo que eventual atendimento insatisfatório não é suficiente para aplicação de tal multa.* A seu favor sustentou que:

98.1 *O agravamento da multa de ofício só é cabível na hipótese em que o contribuinte* ***não atende*** *a intimação da fiscalização para prestar esclarecimentos.(...) Isto porque, o agravamento da penalidade em questão tem por* ***objetivo penalizar apenas o contribuinte que ignora por completo a fiscalização****;****(g.n.)***

98.2 (...) *no presente caso, a simples leitura do Termo de Verificação Fiscal demonstra que,* ***no decorrer de todo o procedimento fiscal, a Impugnante sempre se colocou à disposição da fiscalização****, apresentando diversas respostas com documentos e informações solicitadas. (...) Como se vê, nesse caso,* ***não há que se falar em não atendimento à fiscalização e sim, no máximo, em um atendimento que, de acordo com um critério subjetivo da fiscalização, não teria sido satisfatório;****e* ***(g.n.)***

98.3 *(...) o* ***Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*** *também já se manifestou no sentido de que o atendimento às intimações fiscais, ainda que considerado insatisfatório, não tem o condão de ensejar a aplicação da multa agravada, (...)a* ***Câmara Superior de Recursos Fiscais*** *já pacificou o entendimento de que tendo o contribuinte se esforçado para apresentar, ainda que fora do prazo, uma parcela dos documentos solicitados, não seria aplicável o agravamento da multa de ofício.* ***(g.n.)***

99 Previamente ao nosso posicionamento quanto ao tema, é de relevo, *ad argumentandum*, consignar o que pretendeu o legislador ao prever o aumento da multa de ofício preceituado no art. 44, §2° inciso I da Lei 9.430/96, autorizado pelo §5° do art. 18 da Lei n° da Lei n° 10.833/200, conforme segue:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)
§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, ***nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo****, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**(g.n.)***

100 - Observa-se que a oneração em questão visou penalizar o Sujeito Passivo que NÃO ATENDE a intimação, quer dizer, deve haver manifesta demonstração, seja pela expressa negativa ou inércia, que o Intimado objetivou em NADA concorrer para satisfazer o pleito da Fiscalização.

101 Neste caso concreto, embora tenham sucedido muitos percalços tais como reiteradas intimações e reintimações, atendimentos parciais das demandas ou não atendimento de determinados requerimentos, segundo registrado no item 2.1.2 do relatório, não podemos assegurar que a Contribuinte não atendeu as reivindicações do Fisco plenamente. Percebe-se, percorrendo o TVF, às fls. 60 a 63, que livros e documentos forem entregues e intimações foram respondidas, todavia não a contento, entretanto, considerando todo o procedimento fiscalizatório em questão, longe de caracterizar uma circunstância impeditiva ou prejudicante, de forma incisiva, da definição da base de cálculo dos tributos lançados.

102 Em benefício do entendimento expressado, segue jurisprudência administrativa nesse sentido:

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA PARA 112,5%. APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTA BANCÁRIA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO DE FORMA SATISFATÓRIA. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.
Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do atendimento parcial das intimações. (Data da Sessão 12/06/2013. Acórdão nº 1302-001.121)

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTA BANCÁRIA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO DE FORMA SATISFATÓRIA. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.
Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento ou atendimento de forma parcial à intimação para apresentação de extratos bancários e comprovação da origem dos recursos depositados em contas bancária, já que estas omissões têm conseqüências específicas previstas na legislação de regência. (Data da Sessão 11/09/2012. Acórdão nº 1302-000.970)

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO.
O agravamento da penalidade em 50%, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado apenas nos casos em que o contribuinte deixa de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, mas não quando o sujeito passivo tão somente apresenta resposta incompleta ou diferente daquela desejada pela autoridade fiscal. (Data da Sessão 21/01/2016. Acórdão nº 1201-001.291)

> 103 Por consequência, prosperam as argumentações da Defesa não restando caracterizada o agravamento da multa isolada aplicada, por conseguinte **o percentual deve ser reduzido de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento).**
> Dessa forma, **acato em parte as alegações da Impugnante alusivas a INFRAÇÃO 1.**

Em relação a este tópico não há reparos a fazer na Decisão da Delegacia de Julgamento. Acertadamente entendeu que o atendimento às intimações foi realizado de forma adequada, embora não tenha atendido da forma como desejava a fiscalização. Descabe, desta maneira, a aplicação do agravamento da multa em razão de não ter se caracterizado o descumprimento às intimações da fiscalização.

Mais ainda quando, neste voto, entendo por legítima a operação realizada que deu caso à dedução glosada pela fiscalização.

Em assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício neste ponto.

2 - Exclusão de parte do lançamento relativo à utilização a maior de bases de cálculo negativas de CSLL no ano de 2006

Em relação a este item, já foi acolhido por este relator o entendimento oferecido pela Delegacia de Julgamento quanto à análise da infração 11, tendo este relator acolhido na íntegra aquele entendimento, também com relação à exoneração parcial da infração II com relação à utilização a maior de bases de cálculo negativas de CSLL no ano de 2006.

Assim, por já ter concordado na íntegra com o entendimento da Decisão de Piso, desnecessário maiores considerações, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício também neste ponto.

3 - Exoneração das multas isoladas por falta de pagamento por estimativa do ano de 2006.

Em relação a esta exoneração também já concordamos com ela quando da análise do ponto específico. Em verdade a exoneração das multas isoladas pela falta de recolhimento por estimativa até 2006 decorre, além de tudo, da existência da Súmula CARF nº 105, conforme abaixo, com validade até dezembro de 2006.

Súmula CARF nº 105	Acórdãos Precedentes:
A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art.	9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011;

44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.	9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Assim, tendo em vista que a exoneração das multas isoladas do ano de 2006 encontra-se em consonância com a Súmula CARF nº 105, voto por negar provimento ao recurso de ofício também neste ponto.

CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto no presente, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a glosa relativa à indedutibilidade das despesas de ágio (infração 01) e excluir, em atenção ao princípio da Consunção, os valores das multas isoladas que não excederem o montante das multas de ofício lançadas nos mesmos períodos (infração 03).

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator