



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

Processo n° 16561.720031/2016-31
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Resolução n° **1402-000.663 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 12 de junho de 2018
Assunto ÁGIO - EMPRESA VEÍCULO
Recorrentes COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a PGFN tome ciência e se manifeste sobre os documentos e petição juntados pela recorrente após o processo ser indicado para a pauta, suscitando a aplicação do artigo 24, da Lei n° 13.655/2018 que incluiu princípios gerais na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado) , Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório:

Trata o presente de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, que julgou PROCEDENTE, em parte, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Em relação à autuação fiscal imputada a recorrente, foi exonerada a multa qualificada, mantidos os demais valores autuados.

Da autuação:

Trata o presente processo de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2013 e de 2014.

A Fiscalização apurou, no curso do procedimento fiscal, as seguintes infrações:

1. *Despesas Financeiras Não Dedutíveis: pagamento de juros sobre o capital próprio em excesso;*
2. *Exclusões Indevidas: valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, relativo à amortização de ágio.*

Em decorrência das infrações, foram apurados os seguintes valores de crédito tributário constituído:

	Imposto/Cont.	Juros	Multa (150%)	Total
IRPJ	224.024.795,81	47.071.761,02	322.276.016,59	593.372.573,42
CSLL	81.088.374,74	17.032.644,33	116.678.538,34	214.799.557,41
Total	305.113.170,55	64.104.405,35	438.954.553,43	808.172.129,33

Valores em R\$ 1,00 - juros corrigidos até abril/2016

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação (fls. 2.142 e segs), a qual aproveitou a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

- a) Que todos os atos societários que acarretaram o aproveitamento do ágio teriam se dado de forma lícita e adequada para atingir o objetivo de todas as partes e com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos;

-
- b) Que os atos societários não poderiam ser analisados de forma isolada, como teria feito a Fiscalização;
- c) Que seria necessária a busca pela verdade dos fatos, por meio da análise histórica e cronológica das operações praticadas para se compreender o propósito negocial e econômico das operações societárias efetivamente realizadas, as quais ensejaram a amortização do ágio;
- d) Que, em fevereiro de 2012, o Grupo Cosan teria demonstrado interesse em adquirir a participação que o Grupo BG detinha, por intermédio da Integral, na Impugnante, razão pela qual as partes teriam firmado um contrato de confidencialidade (“Memorandum of Intentions” ou “Carta de Intenções”), o qual teria permitido o início das negociações;
- e) Que o Grupo Cosan, ao aprofundar as análises do negócio em questão, teria concluído que a aquisição e incorporação da Impugnante diretamente pela Cosan era possível, mas não era a alternativa mais adequada, pois tal hipótese traria os seguintes riscos: (i) menor transparência ao negócio; (ii) punição pela Comissão de Valores (CVM); (iii) litígio com os demais acionistas da Impugnante; (iv) inviabilização dos demais negócios do Grupo; (v) majoração de custos sem qualquer justificativa; e (vi) perda da concessão do serviço público de distribuição de gás natural no Estado de São Paulo;
- f) Que, em razão do exposto no item anterior, o Grupo Cosan teria decidido que sua controlada Provence realizaria a aquisição;
- g) Que para demonstrar a licitude da operação realizada, quer sob o aspecto contábil/societário, quer sob o aspecto fiscal, seria necessário discorrer acerca: (i) da natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição das participações societárias; (ii) da licitude da aquisição de participação societária com ágio; e (iii) do tratamento tributário dispensado ao ágio no ordenamento jurídico brasileiro;
- h) Que o ágio ou deságio gerado em operações, como as ocorridas no presente caso, decorreria da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial;
- i) Que a aquisição, pela Provence, de participação societária na Impugnante, (i) teria de dado entre partes e grupos econômicos independentes – Grupo BG e Grupo Cosan; e (ii) mediante o pagamento em dinheiro, decorrente do contrato celebrado entre as partes;
- j) Que a Provence, em respeito ao disposto na Instrução CVM nº 247/96, estava obrigada a registrar este investimento, desdobrando o seu custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, em razão do método da equivalência patrimonial;
- k) Que, de acordo com as novas regras contábeis, após o registro do ágio na contabilidade como um ativo, este não mais seria amortizado contabilmente, mas sim avaliado com base em testes anuais de recuperabilidade (*impairment test*);
- l) Que, na seara fiscal, o ágio continuaria sendo lançado como uma despesa, dependendo a sua dedutibilidade (i) do fundamento econômico para o pagamento dessa diferença e (ii) da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica por outra na qual detenha participação adquirida com ágio;

-
- m) Que a Impugnante teria absorvido o patrimônio da Provence em virtude de sua incorporação, e que a Provence anteriormente tinha registrado ágio apurado com fundamento econômico na expectativa de resultados futuros da Impugnante, razão pela qual seria possível a dedução do ágio;
- n) Que a Autoridade Fiscal teria reconhecido ter havido o pagamento, entre partes independentes, de ágio nas operações ora examinadas, mas, ao mesmo tempo, teria afirmado equivocadamente que a aquisição, de fato, teria sido realizada pela Cosan, e não pela Provence, pois aquela empresa teria suportado o dispêndio financeiro da operação;
- o) Que a real adquirente das ações da Impugnante teria sido a Provence, com a subscrição e integralização do valor de R\$3,4 bilhões pela Cosan, valor este que ingressou no patrimônio da Provence, e que, em razão disso, não pode ser confundido com o patrimônio da Cosan, em virtude do princípio da entidade;
- p) Que a realização pela Cosan de um aumento de capital na Provence não possuiria o condão de transferir os efeitos da aquisição à Cosan, visto que a efetiva aquisição teria sido realizada pela Provence, e seus efeitos deveriam ser nela registrados;
- q) Que a amortização do ágio teria se dado de forma legítima, pois (i) teriam sido atendidos todos os requisitos contábeis, societários e fiscais para o seu registro e amortização; (ii) as operações seriam lícitas; (iii) o ágio teria sido efetivamente pago; (iv) as operações teriam sido praticadas entre partes independentes; e (v) teria havido a unificação dos patrimônios da investidora (Provence) e da investida (Impugnante);
- r) Que a Fiscalização teria entendido que não haveria propósito comercial na participação da Provence no negócio examinado nestes autos;
- s) Que o CARF teria o entendimento de que o instituto do propósito comercial não possuiria previsão no ordenamento jurídico, motivo pelo qual deveria ser afastada sua aplicação em razão do princípio da legalidade;
- t) Que, apesar da alegação que consta do item anterior, todos os atos societários teriam sido praticados com finalidade comercial/econômica;
- u) Que, ao contrário do que teria alegado a Fiscalização, existiriam outras estruturas societárias, distintas da adotada no presente caso, que permitiriam o aproveitamento fiscal do ágio, razão pela qual, logicamente, os fatores que levaram à opção pela participação da Provence teriam cunho eminentemente comercial/econômico;
- v) Que o entendimento apresentado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal não poderia ser admitido, pois estaria fundamentado em três premissas equivocadas: (i) o ágio foi “transferido”; (ii) o aproveitamento do ágio depende da “extinção do investimento”; e (iii) a participação da Provence era a única forma de se aproveitar fiscalmente o ágio pago pelo controle da Impugnante;
- w) Que não teria havido “transferência” do ágio, pois este teria sido registrado na empresa que efetivamente o pagou (Provence), e teria passado à Impugnante em razão dos efeitos naturais de sucessão decorrentes de uma operação de incorporação de empresas, nos exatos termos do disposto no art. 227 da Lei das S/A;

-
- x) Que a premissa de que o investimento teria que ser extinto para que o ágio pudesse ser aproveitado para fins fiscais não mereceria prosperar, haja vista que o regramento trazido na alínea “b” do artigo 8º da Lei nº 9.532/97 autorizaria, de forma expressa, o reconhecimento fiscal do ágio quando a “empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária” (incorporação reversa);
 - y) Que a terceira premissa estaria equivocada, pois existiriam outras estruturas societárias que permitiriam o reconhecimento desse ágio para fins fiscais;
 - z) Que o ágio não precisaria, necessariamente, ser aproveitado fiscalmente pela Impugnante, eis que poderia ser aproveitado pela própria Cosan, na hipótese de uma “aquisição direta”, alternativa que foi descartada por fatores negociais/econômicos;
 - aa) Que existiriam quatro estruturas societárias que poderiam ter sido adotadas pelo Grupo Cosan para que o ágio pudesse ser fiscalmente aproveitado caso a aquisição ocorresse diretamente pela Cosan;
 - bb) Que não seria possível admitir a afirmação da Fiscalização no sentido de que a participação da Provence no negócio teve como única finalidade possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, já que essa amortização seria possível mesmo se a referida empresa não fosse criada;
 - cc) Que a aquisição do controle da Impugnante por intermédio da Provence teria beneficiado o Fisco, na medida em que esta estrutura societária teria resultado em um recolhimento maior de IRPJ e CSLL nos anos-base de 2013 e 2014;
 - dd) Que teriam existido diversos fatores que influenciaram na decisão negocial/econômica das partes;
 - ee) Que um dos motivos que teriam levado o Grupo Cosan a contar com a participação da Provence na aquisição de seu controle teria sido possibilitar uma maior transparência para a operação, de forma que todos os valores relativos à aquisição teriam ficado registrados na Provence, que não possuía outras atividades e investimentos, motivo pelo qual não se confundiriam com os valores referentes aos demais negócios da Cosan;
 - ff) Que a Impugnante, para figurar como Concessionária, estaria sujeita a uma série de regramentos específicos;
 - gg) Que não havia qualquer vedação à incorporação da Impugnante pela Cosan, mas apenas a exigência de prévia autorização pelo Poder Concedente;
 - hh) Que, se a Cosan incorporasse a Impugnante, além dos custos e desafios naturais e inerentes a uma incorporação realizada entre companhias de capital aberto, aquela teria que restringir sua atividade principal à concessão, manter somente as atividades que o Poder Concedente entendesse compatíveis com a referida concessão, bem como adotar o plano de contas e as demais exigências contábeis determinadas pelo Estado de São Paulo, dentre outras obrigações;
 - ii) Que a implementação das alterações mencionadas no item anterior resultaria em despesas expressivas;

-
- jj) Que, não obstante o resultado fiscal fosse o mesmo se a Cosan adquirisse diretamente a Impugnante, as despesas, perdas e riscos negociais/econômicos decorrentes de tal opção seriam imensos;
- kk) Que, se a Cosan tivesse adquirido a Impugnante diretamente e sido incorporada por ela, estaria configurado, em tese, um abuso de poder, na medida em que a Impugnante teria assumido o endividamento feito pela Cosan (acionista controladora), para a aquisição do seu próprio controle, o que prejudicaria, por exemplo, os demais acionistas que arcariam com uma dívida que não os teria beneficiado;
- ll) Que, da situação exposta no item anterior, as possíveis consequências para o Grupo Cosan seriam: (i) arcar com os custos e enfrentar um processo na CVM; (ii) sofrer as sanções da CVM; (iii) arcar com os custos e enfrentar um processo no judiciário; e (iv) pagar indenização aos lesados;
- mm) Que todos os riscos descritos nos itens anteriores teriam sido evitados pela participação da Provence na operação examinada nestes autos;
- nn) Que havia o risco de a ARSEP não aprovar o negócio caso entendesse que a estrutura societária apresentada pudesse ter algum tipo de implicação negativa;
- oo) Que, sem a autorização da ARSEP, somente dois desfechos seriam possíveis: (i) cancelamento do negócio; (ii) perda da concessão pela Impugnante;
- pp) Que teria ficado evidente que a Provence não poderia ser considerada uma mera “empresa veículo”;
- qq) Que o Fisco não poderia impor a utilização de uma determinada estrutura societárias aos Grupos BG e Cosan, como se tivesse poder de ingerência sobre as negociações particulares, adentrando à liberdade individual dos contribuintes;
- rr) Que a liberdade de auto-organização sempre teria sido tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais;
- ss) Que o planejamento tributário seria legítimo quando se valesse de meios não vedados expressamente em lei para produzir o efeito de economia fiscal, tal como teria ocorrido no presente caso;
- tt) Que a única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação sem substância econômica, seria o parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual dependeria de elaboração de lei ordinária, até o momento não editada;
- uu) Que, ainda que se entenda que a Provence era, de fato, uma empresa veículo”, e que não poderia ter sido utilizada, tal fato não seria motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio, conforme entendimento do CARF;
- vv) Que teria sido elaborado um Laudo de Avaliação pela KPMG, com data de setembro de 2012, onde constaria a avaliação econômico-financeira da Impugnante, de acordo com sua rentabilidade futura;
- ww) Que, no documento citado no item anterior, teria sido utilizado como critério de avaliação econômico-financeira o método do fluxo de caixa descontado;

-
- xx) Que o ágio pago pela Provence na aquisição do controle da Impugnante estaria respaldado por laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente e fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da adquirida, nos exatos termos do que determinavam os parágrafos 2º e 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 à época dos fatos;
- yy) Que a KPMG teria elaborado, posteriormente, um memorando onde apresentou um exercício de cálculo em que se conclui que o valor acumulado dos resultados antes dos impostos (“EBT”) superaria o valor do ágio pago pela Provence já em 2017;
- zz) Que não poderia prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, pois não teria sido comprovada qualquer prática de conduta dolosa pela Impugnante ou pelo Grupo Cosan;
- aaa) Que todas as operações realizadas teriam sido contabilizadas e declaradas e jamais omitidas de nenhuma Autoridade;
- bbb) Que não existe prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa;
- ccc) Que quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos;
- ddd) Que a multa de ofício aplicada teria caráter confiscatório, razão pela qual não poderia prevalecer;
- eee) Que, caso venha-se a decidir pela manutenção dos lançamentos que deram origem a este processo, e tal decisão ocorra pelo voto de qualidade, seria razoável considerar que haveria, no mínimo, dúvida quanto à infração;
- fff) Que, em julgamento decidido pelo voto de qualidade, não seria possível aplicar a multa de ofício;
- ggg) Que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), não teria elencado, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- hhh) Que a Fiscalização teria comparado os montantes pagos pela Impugnante a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP) em 2011 (R\$69.798.202,83) e 2012 (R\$71.066.970,70), períodos anteriores aos autuados, com aqueles distribuídos em 2013 (R\$112.473.991,18) e 2014 (R\$145.008.559,30), anos-calendário objeto da autuação;
- iii) Que, ao verificar que, no período autuado, a parcela de JCP distribuída foi superior àquela paga nos anos anteriores, teria concluído a Fiscalização que teria havido um excesso de distribuição de JCP, decorrente da incorporação da empresa veículo, a qual teve por efeito aumentar o patrimônio líquido da Impugnante em R\$844.140.785,40;

- jjj) Que a limitação do montante a ser pago a título de JCP teria por base o patrimônio líquido da empresa pagadora, sobre o qual se aplicaria a TJLP pro rata dia;
- kkk) Que a glosa da dedutibilidade fiscal do ágio não causaria impacto no registro contábil do ágio;
- lll) Que a aquisição de parte da Impugnante pela Provence, a existência e o registro contábil do ágio, e a incorporação da Provence pela Impugnante não seriam objeto de questionamentos pela Fiscalização;
- mmm) Que a Fiscalização teria promovido, na prática, a desconsideração da incorporação da Provence pela Impugnante, e, conseqüentemente, do registro da “Reserva Especial de Ágio” decorrente deste evento;
- nnn) Que, ainda que a glosa do ágio viesse a prosperar, os eventos societários que culminaram no registro da “Reserva Especial de Ágio” efetivamente teriam ocorrido, e não poderiam ser desconsiderados;
- ooo) Que a desconsideração das operações realizadas corresponderia a uma indevida aplicação do já mencionado art. 116 do CTN, o qual, além de não ter servido de fundamentação à autuação, não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação por meio de lei ordinária;
- ppp) Que, se a Cosan tivesse adquirido a Impugnante e a incorporasse, o patrimônio líquido da Cosan seria aumentado em virtude da incorporação da Impugnante ao seu capital social, o que resultaria em um aumento do limite de JCP a serem pagos pela Cosan;
- qqq) Que em todas as hipóteses descritas no tópico II.3.1, o patrimônio líquido da Cosan teria sido incrementado pela incorporação da Impugnante, aumentando-se o limite de JCP passível de distribuição;
- rrr) Que a Fiscalização teria utilizado, de ofício, prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL quando da recomposição da base de cálculo dos tributos;
- sss) Que, como as autuações seriam improcedentes, deveriam ser recompostos os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL;
- ttt) Que seria ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício lançada.

Reproduzo, a seguir, o pedido do contribuinte:

Diante de tudo o que foi exposto, requer-se a esta E. Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, para que sejam integralmente cancelados os autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos, remetendo-se, como consequência, os autos ao arquivo.

Caso não se entenda pelo cancelamento integral dos lançamentos originários do presente processo administrativo - o que se alega a título meramente argumentativo - requer-se sejam cancelados ao menos (I) os valores correspondentes à glosa da CSLL, decorrentes da amortização do ágio; (II) os valores correspondentes à multa agravada no percentual de 150% lançada; (III) o montante referente aos JCP supostamente pagos

em excesso; e (IV) os valores referentes à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

PROPÓSITO NEGOCIAL. ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. APLICABILIDADE.

O instituto do propósito negocial possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, devendo ser aplicado quando da verificação da regularidade das operações realizadas.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. SOCIEDADE VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte. As operações levada a termo nesses moldes devem ser desqualificadas para fins tributários.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO.

Descabida a aplicação de multa qualificada quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. EXONERAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos casos em que a decisão colegiada se dá por voto de qualidade não é possível exonerar a penalidade aplicada. Todos os Julgadores possuem livre convicção, e votam conforme seu entendimento pessoal. A dúvida de que trata o art. 112 do CTN, portanto, deve ser aferida individualmente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o

mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do voto do relator, que foi acompanhado pela unanimidade do colegiado de primeira instância administrativa quanto ao crédito tributário principal, e pela maioria em relação à desqualificação da multa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- adota os fundamentos do acórdão nº 1402-001.404 para fundamentar e concluir pela existência do propósito negocial. Neste acórdão há uma análise que o planejamento tributário não pode ser absoluto, devendo ter conformação entre os fatos realmente ocorridos e a respectiva existência do direito. Do contrário, teríamos uma elisão abusiva no campo tributário, que se configura um abuso de direito;

- no caso concreto, a participação da Provence nas operações não teria propósito negocial. Segundo o relator, fica claro nos Termo de Verificação Fiscal que o *objetivo da Cosan, desde o início, era adquirir a participação na Comgás, de forma que pudesse exercer um controle direto sobre essa empresa*. A Provence foi utilizada como empresa veículo, tendo sido tirada da condição de inativa apenas para realizar a compra da participação na Comgás e depois ser por esta incorporada;

- o caminho mais natural seria a Cosan comprar da Integral a participação na Comgás. No entanto, o que aconteceu é que a Provence, controlada da Cosan, adquiriu a participação societária na Comgás, e, posteriormente, foi por ela incorporada. A estrutura final com a empresa veículo foi a mesma se a Cosan adquirisse diretamente a participação na Comgás, só que neste, caso, o ágio seria registrado na Cosan, e não na Provence, e não seria possível a sua amortização;

- apesar das alegações da impugnante de que a aquisição e a incorporação da Comgás pela Cosan não ser a alternativa mais adequada, a mesma optou pela aquisição via empresa veículo para não alterar profundamente sua estrutura e nem da Comgás. As hipóteses outras de aquisição eram descartadas pela Cosan e levariam a resultados distintos. Assim, mais que comprovado a inexistência de propósito negocial na utilização da Provence;

- as alegações que a Provence não seria necessária para o aproveitamento do ágio ora em discussão não procedem. São 4 hipóteses levantadas na peça impugnatória que no entender da recorrente levariam aos mesmos efeitos tributários da utilizada, às quais foram analisadas no v. acórdão, e todas elas não levariam a situação desejada da Cosan: a mera aquisição do controle da Comgás. Em todas ocorreria uma alteração na estrutura da Cosan e/ou Comgás, com a extinção, total ou parcial, de uma ou de outra, por incorporação, o que não era o desejado;

- a alegação que se a Cosan tivesse adquirido diretamente a recorrente e a incorporada, o Fisco Federal deixaria de receber cerca de R\$ 156 milhões não procede, pois é algo fictício e não era o objetivado;

- os fatores negociais/econômicos que demonstrariam o propósito negocial na participação da Provence nas operações analisadas não são justificáveis, pois o intuito da Cosan era apenas adquirir o controle da Comgás. Os fatores apresentados foram: (I) a diminuição da transparência, pois todos os valores e registros ficariam concentrados na Provence, o que não é válido, pois a maior transparência seria a simples aquisição direta da participação na Comgás pela Cosan; (II) os demais negócios do Grupo Cosan, o que reforça que o objetivo da Cosan sempre foi a mera aquisição do controle da Comgás, o que só seria possível via empresa veículo Provence; (III) os processos CVM e Judiciário, o que reforça a ideia que nunca foi o objetivo mudar a configuração patrimonial ao adquirir a Comgás, por isso se valeu da Provence; e (IV) o negócio analisado e concessão, só demonstra que se houvesse a aquisição direta do controle da Comgás pela Cosan, o ágio seria registrado na Cosan e não seria amortizado, e além do mais, a autorização do órgão competente (CSPE/ARSESP) não se envolveria no modelo aplicado, e sim no seu resultado final;

- as alegações que a Lei das S/A possibilitaria uma sociedade com o objetivo de aproveitar incentivos fiscais (art. 2º, § 3º), o que não procede, pois há falta de propósito negocial na empresa veículo. O contribuinte pode estruturar seu negócio como quiser, não se permitindo que os atos e negócios praticados se fundamentem em uma aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial. O art. 116 do CTN não serviu de base para a autuação - ocorreu na prática uma desqualificação e posterior requalificação dos atos realizados pela recorrente;

- já se demonstrou que, por ausência de propósito negocial, o conjunto de operações artificiais (compra da participação na Comgás pela Provence, e incorporação da Provence pela Comgás) deve ser entendido como uma compra direta, efetuada pela Cosan, da participação na Comgás;

- quanto a alegada inexistência de base legal para adição à base de cálculo da CSLL da despesa com ágio considerada indedutível, não procede, pois o caso é de inexistência do ágio na recorrente, e, conseqüentemente, de qualquer valor relativo à sua amortização. Ademais, a IN SRF nº 390/2004 aplica à CSLL o mesmo regime que consta da legislação do IRPJ quanto ao registro e tratamento dispensado ao ágio, inclusive no que tange à sua amortização;

- a glosa dos juros sobre capital próprio, o ágio inexistente na Comgás (recorrente), quando da desqualificação das operações artificiais que foram realizadas sem propósito negocial. Neste caso, não haveria ágio registrado na Comgás, tampouco haveria incorporação reversa, com a consequência de não haver registro da reserva especial de ágio e nem o aumento do seu patrimônio líquido;

- quanto à qualificação da multa, entendeu o relator do voto condutor da decisão *a quo* que não existem provas de que o contribuinte agiu com o dolo de fraudar, o que exonerou a qualificação da multa;

- quanto ao art. 112 do CTN, o artigo trata de norma de interpretação da legislação tributária, que somente deve ser aplicada em caso de dúvida quanto aos itens nela descritos, e não se confunde com o voto de qualidade ocorrida num colegiado administrativo;

- quanto a alegação de ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem obrigação tributária.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com o a decisão, apresentou recurso voluntário em que expõe os seguintes elementos e argumentos, repisando praticamente os mesmos elementos suscitados na sua peça impugnatória, e rebatendo alguns pontos suscitados no v. acórdão recorrido.

Em síntese:

1) deveria ocorrer a suspensão do julgamento em virtude da Medida Provisória nº 765/16, que estabelece o bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária aos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Dada a composição do CARF com representantes da RFB, violaria a imparcialidade da administração pública, tal qual disposto no art. 37 da CF. De resto, seja suspenso o julgamento até o julgamento da (in)constitucionalidade deste Programa/Bônus;

2) a operação realizada foi lícita, bem como todos os seus atos societários, havendo o conhecimento de todos os órgãos competentes envolvidos. Não bastaria ver os fatos como descritos fotografia a fotografia, mas sim analisar o filme como um todo. Após, passa a analisar os envolvidos e justificar a operação ocorrida;

3) houve a nulidade do acórdão recorrido em razão de ausência de fundamentação. No seu entender, a turma julgadora *a quo* fez afirmações rasas, genéricas e desconexas dos argumentos de defesa trazidos na peça impugnatória. Igualmente, o v. acórdão recorrido limitou-se em alguns momentos a reproduzir trechos de decisão proferida pelo CARF em outro processo;

4) houve nulidade do v. acórdão recorrido por conta de alteração do critério jurídico no seu julgamento em relação a autuação fiscal. Inovou e acrescentou argumentos;

5) as operações realizadas e o respectivo aproveitamento fiscal do ágio foram legítimos. Foram lícitos tanto no aspecto contábil/societário quanto no aspecto fiscal;

6) houve a demonstração do propósito comercial e da necessidade da sociedade "Provence", inexistindo a figura da empresa veículo;

7) houve possíveis estruturas alternativas para o aproveitamento do ágio, aos quais a autoridade fiscal disse no TVF o contrário, o que não se fundamenta. *Fato é que a Recorrente demonstrou que havia estruturas alternativas para se realizar a operação em comento, que conduziriam ao mesmo resultado fiscal que foi obtido com as operações questionadas nestes autos para a Recorrente e o Grupo Cosan, mas que prejudicariam a arrecadação do Fisco Federal;*

8) há fatores comerciais/econômicos que comprovam o propósito comercial, o quais repete da sua peça impugnatória;

9) há jurisprudência administrativa acerca da existência de propósito comercial em face da demonstração de motivos extrafiscais;

10) está ocorrendo uma ingerência pela autoridade fiscal na atividade desenvolvida pela recorrente;

11) as supostas empresas veículo são válidas de acordo com a jurisprudência do CARF;

12) o demonstrativo do fundamento econômico do ágio existe e foi apresentado na peça impugnatória, que foi desconsiderado pela autoridade fiscal;

13) inexistente previsão legal para a adição na base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela autoridade fiscal;

14) os juros sobre o capital próprio (JCP) pagos em 2013 e 2014 são dedutíveis integralmente, em virtude do regime jurídico-tributário aplicável aos JCP, e a glosa da dedutibilidade fiscal do ágio não impacta o registro contábil do ágio;

15) há a necessidade do restabelecimento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL compensados de ofício pela autoridade fiscal;

16) há ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa;

Encerra com o seguinte pedido:

Por todo o exposto, resta evidente que o Programa de Produtividade da RFB e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária violam diversos dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro, de modo que se requer a esse E. Conselho que determine a suspensão do julgamento administrativo nos presentes autos até que seja definitivamente julgada a (in)constitucionalidade deste Programa/Bônus.

Na eventualidade de não ser acatada a preliminar supra, o que se admite por amor ao argumento, requer-se sejam acolhidas as razões aqui tratadas, tanto preliminarmente quanto no mérito, com o provimento integral do Recurso Voluntário, o que levará à reforma parcial da decisão ora recorrida, e que se negue provimento ao Recurso de Ofício, com a consequente decretação da absoluta improcedência das autuações em questão, extinguindo-se totalmente os créditos tributários de IRPJ e CSLL lançados e arquivando-se o respectivo processo administrativo.

Das Contrarrazões da PGFN:

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, conforme consta de folha 2648 a 2679.

É o relatório.

Voto:

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

O Recurso de Ofício atende os requisitos estabelecidos pela Portaria MF nº 13/2017. Cabe destacar que na primeira instância administrativa, foi mantida a autuação fiscal, sendo exonerada a multa qualificada aplicada.

Durante a sessão de julgamento, da tribuna, o patrono da recorrente arguiu e evocou a aplicação da Lei nº 13.655/2018, publicada no Diário Oficial da União em 26/04/2018, que alterou, incluindo, dispositivos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB¹, principalmente no que tange ao seu artigo 24, que com o acréscimo redacional assim passa a dispor:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

No transcorrer do mesmo dia, a recorrente apresentou e anexou aos autos petição sobre o tema (fls. 2.684 a 2.691), em que entende aplicável ao caso, nos termos do supracitado artigo, *as orientações gerais da época, entendidas como "jurisprudência judicial ou administrativa majoritária"*.

Para tanto, apresenta, além das evocações de aplicação ao caso, um demonstrativo da existência de jurisprudência majoritária em relação à matéria em litígio, com a tese em favor da recorrente, na época dos fatos - ano-calendário de 2012.

Suscitou-se durante a sessão dúvidas da aplicação desta nova regra ao caso, tanto de forma abstrata quanto concreta, ou seja, se a inovação legislativa se aplica aos julgamentos administrativos tributários em questão, e se sim, há realmente a jurisprudência favorável à tese da recorrente na época dos fatos.

¹ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942

Os membros do colegiado entenderam por bem à discussão do tema, verificar e analisar melhor a aplicação das novas regras da LINDB aos temas tributários que tramitam neste órgão administrativo, e se for o caso, verificar a efetiva existência de jurisprudência majoritária em relação à tese da recorrente em litígio no presente processo.

Assim, entendo que tal tema, *prima facie*, merece aprofundamento neste sentido, e que o mesmo precisa ser submetido ao conhecimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, parte nestes autos e que já havia acostado suas "contrarrazões" antes da inovação legislativa e da matéria ser suscitada na tribuna e juntada na mencionada petição aos autos.

Destarte, PROponho A CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA do presente processo, e encaminhá-lo à PGFN, a fim de que esse Órgão seja cientificado e se manifeste, exclusivamente, sobre o teor da petição acostada aos autos (fls. 2.684 a 2.691), que versa sobre a aplicação do artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, com a inclusão redacional dada pela Lei nº 13.655/2018 ao caso em discussão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges