



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720126/2019-05
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-006.198 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO APÓS CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização do ágio na apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, nos termos do art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532/97, somente é admissível quando se observa confusão patrimonial entre a investidora e investida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; (ii) por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, vencido o Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (relator), que propôs a nulidade, e (iii) por maioria de votos, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro (relator), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro - Relator

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e recurso voluntário em face de decisão exarada pela primeira turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG).

O recurso de ofício se deve em razão do afastamento da qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Em razão de o relatório do acórdão exarado pela primeira instância, neste ponto, não merecer reparos, esse será reproduzido, *in verbis*, por economia e celeridade processual:

Contra a interessada foram lavrados autos de infração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e as Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido (CSLL), do período de 01/2014 a 12/2016, no valor total de R\$ 69.121.854,70, em função das irregularidades que se encontram descritas no auto de infração, nas fls.1064/1103 e no relatório de verificação fiscal, nas fls. 1037/1062, pelos motivos decotados do relatório e mencionados a seguir:

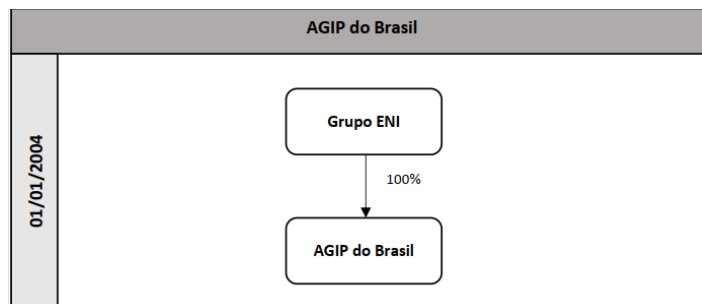
Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16561-720.126/2019-05	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 50.750.849,58
16561-720.126/2019-05	Auto de Infração	CSLL	R\$ 18.371.005,12
Total do Crédito Tributário			R\$ 69.121.854,70

Trata-se de uma sociedade por ações (Sociedade Anônima), de capital fechado, subsidiária da **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.**, CNPJ nº 33.000.167/0001-01, cujo o Capital Social da Companhia, consignado na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 29/06/2018, era de R\$ 644.093.205,57, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente do país, dividido em 8.145.118 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal.

A autoridade fiscal mencionou que nos anos-calendário 2014 a 2016, a interessada amortizou fiscalmente o ágio gerado na compra, em 2004, da própria **LIQUIGAS** (antiga **AGIP DO BRASIL S.A.**, doravante denominada **AGIP**) pela **BR DISTRIBUIDORA**, subsidiária integral da **PETROBRAS**. O referido ágio começou a ser amortizado fiscalmente após uma reorganização societária (cisão da **BR DISTRIBUIDORA**), ocorrida em novembro de 2012, em que a **LIQUIGAS** passou a ser subsidiária direta da **PETROBRAS**.

Em 2004, a **AGIP** pertencia ao Grupo **ENI**, de origem italiana. Antes da aquisição pela **BR DISTRIBUIDORA**, a estrutura do capital social da **AGIP** era representada pelo quadro abaixo.

Agip do Brasil S.A	
Acionista	Participação(%)
Agip Petroli International B.V.	99,99
Piercarlo Sanna	0,003
Fabio Bordi	0,003
Mario Brenno Pileggi	0,003
Total	100,00



O contrato de compra e venda de ações da **AGIP DO BRASIL S.A.** foi celebrado em 09/08/2004, entre a vendedora **ENI INTERNATIONAL B.V.**, sociedade constituída segundo as leis da Holanda, e a compradora **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.**

A **AGIP do Brasil** era titular de 11.648.443 ações, juntamente com as 3 ações dos demais vendedores (totalizando 11.648.446 ações), de 100% do capital social subscrito e integralizado da **AGIP do Brasil**.

A **PETROBRÁS** comunicou ainda:

[...]

Por motivos contratuais, uma nova razão social será criada em substituição à Agip do Brasil por um prazo temporário. Surge assim, em caráter transitório, a Sophia do Brasil S.A, uma companhia distribuidora de derivados de petróleo de propriedade integral da Petrobras Distribuidora S.A.

Somando-a a participação que a Agip detinha à participação da BR no mercado de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) no Brasil em dezembro de 2003, a Sophia do Brasil S.A deteria 21,8% do total.

O pagamento se deu nos seguintes termos:

5.2 Pagamento do Preço de Compra. No Fechamento, a parcela do Preço de Compra equivalente a US\$ 209.486.617,11 (duzentos e nove milhões, quatrocentos e oitenta e seis mil, seiscentos e dezessete dólares dos Estados Unidos e onze centavos) será paga pela Compradora à Vendedora, descontado o Imposto sobre Ganho de Capital (que corresponde a US\$ 16.200.949,81), mediante transferência eletrônica de fundos imediatamente disponíveis no valor resultante de US\$ 193.285.667,30, em favor de Eni International B.V., número 00124602, no ENI International Bank Ltd. em Nassau, Bahamas, código swift ENIBBSNX. A parcela remanescente do Preço de Compra no valor de US\$ 15.308.550,94 (quinze milhões, trezentos e oito mil, quinhentos e cinquenta dólares dos Estados Unidos e noventa e quatro centavos), equivalente a R\$ 46.868.506,49, será paga pela Compradora à Vendedora, no Fechamento, em reais, e descontado o Imposto sobre Ganho de Capital (que corresponde a R\$ 3.633.823,27, mediante um TED - Transferência Eletrônica Disponível de fundos imediatamente disponíveis, no valor resultante de R\$ 43.234.683,02 (quarenta e três milhões, duzentos e trinta e quatro mil, seiscentos e oitenta e três Reais e dois centavos), para a conta de não residente do ING Bank N.V. número 4882-8, Curaçao, com instruções de pagamento em favor da Eni International B.V., número de conta 00124602 no ENI International Bank Ltd., em Nassau, Bahamas, código swift ENIBBSNX.

A **BR DISTRIBUIDORA** mencionou que a operação foi assim estruturada:

“Em 9 de agosto de 2004, a Companhia adquiriu, por aproximadamente US\$ 225 milhões, equivalentes a R\$ 686.502 mil, 100% das ações ordinárias e representativas da totalidade do capital social da Agip do Brasil, anteriormente controlada pelo grupo italiano ENI International B.V., negócio de US\$ 450 milhões que incluiu também a aquisição pela Brasoil Oil Service Company, subsidiária da PETROBRAS, da dívida da Agip do Brasil com sua ex-controladora. Adicionalmente, o Contrato de Compra e Venda de Ações previa um pagamento complementar, decorrente do saldo de caixa existente na Sophia em 31 de julho de 2004, acrescido ou decrescido da variação do capital de giro da empresa entre 31 de dezembro de 2003 e 31 de julho de 2004. Tal complemento de preço atingiu R\$ 163.630 mil, equivalentes a US\$ 58,7 milhões na data do fechamento do negócio, fazendo com que o valor total pago alcançasse R\$ 850.132 mil.

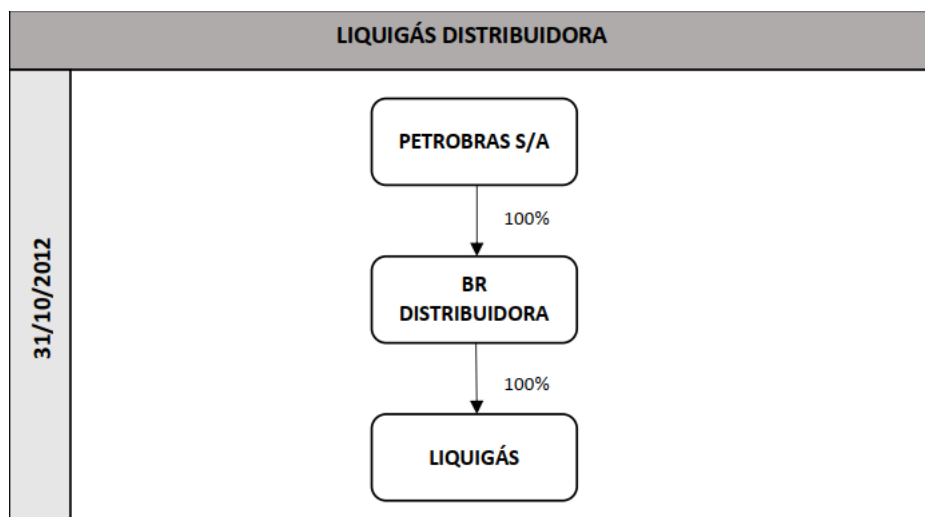
Os recursos necessários para a aquisição destas ações, bem como aqueles decorrentes de ajustes de preço, foram repassados pela PETROBRAS à Companhia como um adiantamento para futuro aumento de capital.

Surgiu, assim, uma empresa de propriedade integral da Companhia, com o nome temporário de Sophia do Brasil S.A., aquisição que marcou a entrada da companhia no segmento de distribuição de gás de cozinha.

O ágio apurado na aquisição da Sophia do Brasil S.A., no valor de R\$ 590.502 mil, é composto da seguinte forma:

R\$ mil	Ágio por expectativa de resultados futuros	Ágio por mais valia de ativos	Total
Ágio na aquisição da Sophia do Brasil S.A.	198.941	391.561	590.502
Amortização do ágio	(3.946)	(6.296)	(10.242)
Ágio a amortizar	194.995	385.265	580.260

A partir de janeiro de 2005, a empresa começou a atuar no mercado como **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, com o respectivo quadro societário:

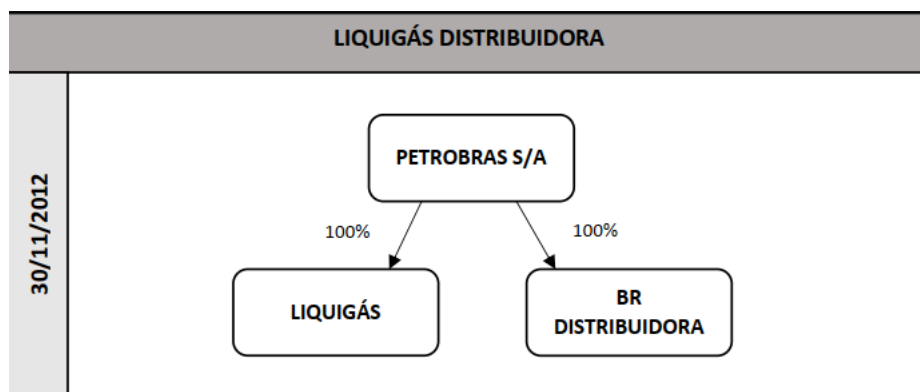


Em 27/10/2006, houve uma AGE na **BR DISTRIBUIDORA**, em que foi aprovado “Protocolo de justificação de cisão parcial da **LIQUIGÁS** e incorporação da parcela cindida na **BR DISTRIBUIDORA**”. Em AGE realizada em **30/11/2012** na sede da **LIQUIGÁS**, foi aprovado o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da

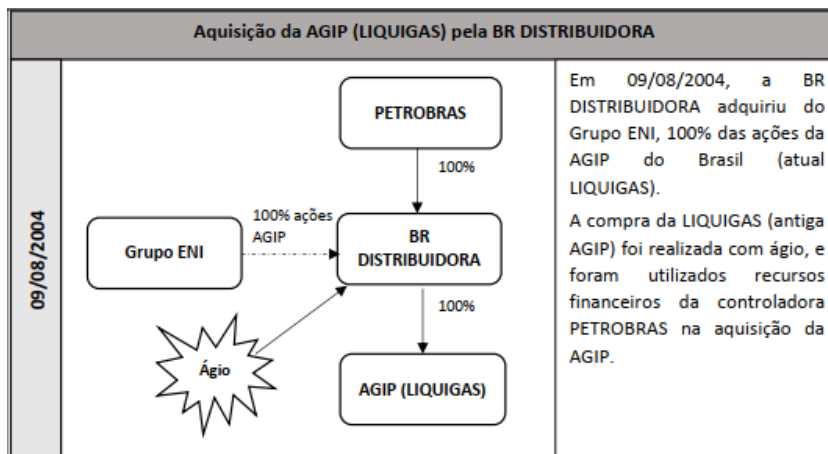
PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A. com versão da Parcela Cindida para a **LIQUIGÁS**, firmado em 23/11/2012.

Ainda na referida AGE, foi aprovado o Laudo de Avaliação Contábil da Parcela Cindida da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.**, com base no balanço patrimonial da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.** levantado na data base, que apresentou o valor contábil da parcela a ser cindida no montante de R\$ 963.162.039,56.

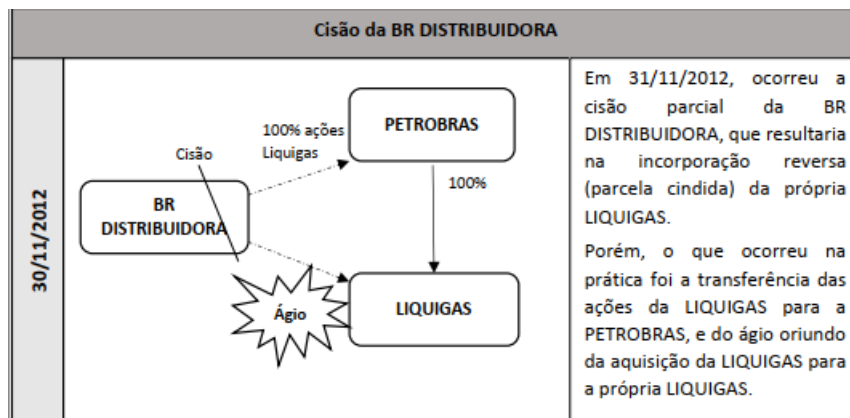
Após a cisão da **BR DISTRIBUIDORA**, em novembro de 2012, da parcela do investimento na **LIQUIGÁS** e dos ágios oriundos de sua aquisição, resultando na suposta incorporação da parcela cindida na própria **LIQUIGÁS**, restou a seguinte a composição acionária:



Ao ser questionado sobre as amortizações de ágio lançadas no registro M300 (Demonstração do Lucro Real) da ECF, a interessada informou que a amortização seria referente a ágio recebido pela **LIQUIGÁS** em decorrência da incorporação de patrimônio cindido pela **BR DISTRIBUIDORA**. Com base nos documentos encaminhados nas respostas foi possível determinar que o ágio amortizado se originou da seguinte forma:



O objeto da reorganização societária seria a cisão parcial da **BR DISTRIBUIDORA**. Segundo a autoridade fiscal, o que ocorreu na prática, foi a transferência do investimento (ações da **LIQUIGÁS**) da **BR DISTRIBUIDORA** para sua controladora **PETROBRAS**, e a transferência do ágio oriundo da aquisição (da **LIQUIGÁS**) para a própria **LIQUIGÁS**, que passou a ser subsidiária direta da **PETROBRAS**.



Observe-se ao final da operação, que a situação organizacional permanece àquela pretendida desde o início, na essência, pelo grupo **PETROBRAS**, qual seja, a titularidade direta ou indireta das ações da **LIQUIGAS** pela empresa **PETROBRAS** (responsável financeira na aquisição da **LIQUIGAS**) e, ao mesmo tempo, mantém-se o patrimônio da empresa adquirente independente do patrimônio da empresa adquirida.

Segundo a fiscalização, resta evidenciado que não houve confusão patrimonial entre a empresa adquirente (**BR DISTRIBUIDORA**) e o investimento adquirido (**LIQUIGAS**), requisito essencial para legitimar a amortização fiscal do ágio nascido na operação. Tal confusão ocorreria caso a **LIQUIGAS** tivesse sido incorporada pela **BR DISTRIBUIDORA** ou vice-versa.

A fiscalização entendeu por qualificar a multa, pois se evidenciou que o objetivo societário era a incorporação das ações da **LIQUIGAS** pela **PETROBRAS**. Percebe-se a fraude, quando, de forma distorcida, foi feita a incorporação apenas dos ágios da parcela cindida na **LIQUIGAS**, visando a indevida dedução da amortização do ágio, enquanto que as ações (investimento) da **LIQUIGAS** foram efetivamente incorporadas pela **PETROBRAS**.

Quanto a multa isolada, a fiscalização entendeu que nos anos-calendário de 2014 e 2016, a **LIQUIGAS** apurou seu resultado tributável pela sistemática do Lucro Real Anual, com cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa.

Como consequência, houve redução nos cálculos mensais do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos por estimativa.

Em sede de impugnação, a interessada preliminarmente suscitou a decadência, alegando em síntese que as autoridades fiscais não questionam a amortização do ágio, que ocorreu durante os anos de 2014 a 2016, mas o próprio ágio apurado em 2004 e a operação societária ocorrida no ano de 2012, bem como as multas isoladas por suposto recolhimento a menor de estimativas mensais referentes ao ano de 2014.

Alega ainda a interessada, no presente caso, em que a autuação foi lavrada em 13 de dezembro de 2019 e comunicada à Impugnante em 16 de dezembro de 2019, só poderiam ter sido exigidas as multas isoladas referentes às estimativas dos 5 (cinco) anos anteriores, quer dizer, a partir de janeiro de 2015.

Quanto ao mérito, alegou que a época em que se operou a aquisição da **AGIP DO BRASIL S.A.** (2004) e a incorporação da parcela cindida da **BR DISTRIBUIDORA** pela interessada (2012), vigia o regramento anterior à Lei nº 12.973/2014, sendo a matéria disciplinada no Decreto Lei nº 1.598/1977 e na Lei nº 9.532/1997, por sua vez regulamentados pelos artigos 385 e 386 do então vigente RIR/1999.

Diante do exposto, a interessada, concluiu que no momento da aquisição de empresas/participações societárias sujeitas à equivalência patrimonial, as pessoas

jurídicas são obrigadas a desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio (sendo este a diferença entre o preço de aquisição da participação societária e o valor de patrimônio líquido da participação adquirida).

Na seqÜência mencionou que caso haja liquidação do investimento adquirido com ágio mediante incorporação, fusão ou cisão, envolvendo a empresa adquirente e a empresa ou participação societária adquirida, as pessoas jurídicas têm o direito de amortizar o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura em, no mínimo, 5 (cinco) anos, desde que exista um estudo suportando o mesmo ágio em expectativa de rentabilidade futura da empresa/participação adquirida.

A interessada suscitou que o investimento adquirido pela **BR DISTRIBUIDORA** na **AGIP DO BRASIL S.A.** foi cindido e liquidado mediante a incorporação da parcela cindida da primeira empresa na Impugnante, realizada em 30 de novembro de 2012. Visando a comprovar tal incorporação, a ata de Assembléia Geral Extraordinária da **LIQUIGÁS**, contém a informação de que as ações detidas na **LIQUIGÁS** pela **BR DISTRIBUIDORA** foram canceladas.

e) em razão da operação ora aprovada, aprovou o cancelamento da integralidade das ações ordinárias de emissão da Companhia atualmente detidas pela Petrobras Distribuidora S.A, e, ato imediatamente subsequente, a emissão do mesmo número de ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, as quais serão integralizadas com o patrimônio líquido que compõe a parcela cindida e integralmente atribuídas, nos termos do art. 229, § 5º da Lei 6.404/76, à Petróleo Brasileiro S.A., sociedade de economia mista, com sede na Cidade e Estado do Rio de Janeiro, na Av. República do Chile, 65, Centro, inscrita no CNPJ sob o nº33.000.167/0001-01, que passará a ser detentora de 100% do capital social da Companhia;

Acrescenta ainda que o capital social da **BR DISTRIBUIDORA** foi reduzido proporcionalmente à extinção do referido investimento, conforme se verifica do Protocolo e Justificação de Cisão.

4.2 Além disso, e como consequência da cisão parcial, haverá a redução do capital social da BR no valor de R\$ 963.162.039,56 (novecentos e sessenta e três milhões, cento e sessenta e dois mil, trinta e nove reais e cinquenta e seis centavos) correspondente ao cancelamento de 8.009.787.097 (oito bilhões, nove milhões, setecentas e oitenta e sete mil, noventa e sete) ações ordinárias de sua emissão, permanecendo seu capital social remanescente dividido em 34.843.665.985 (trinta e quatro bilhões, oitocentas e quarenta e três milhões, seiscentas e sessenta e cinco mil, novecentas e oitenta e cinco) ações e sendo efetuada a consequente alteração do art. 4º de seu Estatuto Social, que passará a ter a seguinte redação:

"Art. 4º O capital social subscrito e integralizado é de R\$ 4.189.886.196,49 (quatro bilhões, cento e oitenta e nove milhões, oitocentos e oitenta e seis mil, cento e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos), dividido em 34.843.665.985 (trinta e quatro bilhões, oitocentas e quarenta e três milhões, seiscentas e sessenta e cinco mil, novecentas e oitenta e cinco) ações ordinárias, sem valor nominal."

Na sequência, informa a interessada que a nova operação de incorporação das participações societárias sujeitas à equivalência patrimonial, foi obrigada a desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio (sendo este a diferença entre o preço de aquisição da participação societária e o valor de patrimônio líquido da participação adquirida), tendo apurado o ágio por rentabilidade futura no montante de R\$ 128.567.095,17 (cento e vinte e oito milhões, quinhentos e sessenta e sete mil e noventa e cinco reais e dezessete centavos).

Quanto a incorporação da parcela cindida, a interessada alega que houve a efetiva extinção da parcela do investimento referente à distribuição de GLP do capital da **BR DISTRIBUIDORA**, ensejando nova avaliação do ágio a ser transferido à interessada.

Portanto, de acordo com a interessada, o ágio em questão é real, pois decorre de uma aquisição de ações através de pagamento do valor do patrimônio líquido na época da aquisição, acrescido de sobre preço, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura. Com a incorporação da parcela cindida, houve a efetiva extinção da parcela do

investimento referente à distribuição de GLP do capital da **BR DISTRIBUIDORA**, ensejando nova avaliação do ágio a ser transferido à interessada.

Sustenta a autoridade ainda, que o ato de cisão parcial, seguida de incorporação, ocorreu a extinção das ações detidas pela **BR DISTRIBUIDORA** na **LIQUIGÁS**, sendo extintas todas as obrigações e direitos relacionadas a tal parcela daquela companhia, e o capital social da **BR DISTRIBUIDORA** reduzido em montante proporcional, nos termos do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.** com versão da Parcela Cindida para a Companhia.

Na seqUência, a interessada pugna pelo afastamento da CSLL, alegando que na análise das “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” constantes do Auto de Infração referente à Contribuição, a autoridade fiscal indicou que a Impugnante teria efetuado exclusões/compensações não autorizadas na apuração da CSLL não possuindo, segundo a interessada nenhuma relação com o caso ora debatido: efeitos fiscais decorrentes da amortização/exclusão do ágio.

Quanto a multa qualificada, alega o efeito confiscatório da multa, bem como sustenta sobre a sua inaplicabilidade, mencionando que todos os negócios celebrados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares, contêm declarações, condições e cláusulas verdadeiras e nenhum documento foi antedatado ou pós-datado. Ademais, as operações foram todas celebradas com base em razões empresariais extra tributárias e cumpriram com as regras civis, societárias e tributárias vigentes, o que elimina de plano qualquer eventual alegação de simulação como vício do motivo do negócio jurídico. Por fim, alega a impossibilidade da multa de ofício juntamente com a multa de mora, mencionando que tais cobranças não podem prosperar, uma vez que corresponde à exigência de duas multas em decorrência de um mesmo suposto fato: a multa de ofício qualificada, de 150%, sobre o montante de IRPJ e CSLL supostamente não recolhido pela interessada na apuração anual relativa aos períodos autuados; e a multa isolada de 50%, sobre o montante das estimativas de IRPJ e CSLL supostamente não recolhidas pela mesma na apurações mensal relativa ao mês de dezembro dos mesmos períodos, sendo que as duas penalidades são decorrentes do recálculo do lucro desses períodos como mencionado acima.

É o relatório.

Irresignada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, às fls. 1902/1959, e contrarrazões ao recurso de ofício, às fls. 1873/1888, nos quais argumenta, preliminarmente:

- Pela nulidade da decisão recorrida, em razão da falta de enfrentamento de argumentos apresentados na sua peça impugnatória (fls. 1910/1913);
- Pela nulidade da decisão recorrida, em razão dessa ter inovado em relação aos argumentos apresentados nos autos de infração (fls. 1913/1916);
- Pela decadência do direito de o fisco questionar o ágio referente a operações ocorridas em 2004 e em 2012 (fls. 1916/1920); e
- Pela decadência das multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais referentes ao ano de 2014 (fls. 1920/1923).

No mérito, a recorrente argumenta:

- Que cumpriu os requisitos legais para o aproveitamento do ágio (fls. 1924/1941);
- Que a operação apresentou razões estratégicas e negociais (fls. 1941/1950);
- Pela falta de dispositivo legal para permitir a tributação pela CSLL (fls. 1950/1953);
- Pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada (fls. 1953/1956); e
- Pelo caráter confiscatório das multas de ofício e isoladas que lhes foram aplicadas (fls. 1956/1958).

A recorrente concluiu o seu recurso voluntário pedindo pelo “[...] recebimento e regular processamento deste Recurso Voluntário, dando-lhe provimento para o fim de se determinar o cancelamento dos Autos de Infração relativos ao presente processo administrativo, ou, alternativamente, a nulidade da decisão proferida pela DRJ” (fl. 1958).

Por sua vez, em suas contrarrazões ao recurso de ofício (fls. 1873/1888), a recorrente argumenta pela inaplicabilidade da multa qualificada em razão da inexistência de fraude ou mesmo de simulação.

Consoante despacho à fl. 2007, a PGFN não requisitou os autos para apresentar as suas contrarrazões.

Os argumentos apresentados pela fiscalização no TVF e pela recorrente em suas peças processuais (recurso voluntário e contrarrazões ao recurso de ofício) serão apresentados no decorrer do voto quando se fizerem necessários.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 05/06/2020 no seu domicílio tributário eletrônico (fls. 1870). Por sua vez, de acordo com o “termo de solicitação de juntada” constante das fls. 1871 e 1899, o recurso voluntário e as contrarrazões ao recurso de ofício foram apresentados no dia 06/07/2020.

O dia 05/06/2020, data de ciência da decisão de primeira instância, caiu em uma sexta-feira e, considerando o disposto no caput do art. 5º do Decreto n.º 70.235/1972, o qual dispõe que os prazos processuais “[...] serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do

início e incluindo-se o do vencimento”, bem como o parágrafo único de referenciado artigo, no qual é previsto que “Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”, o marco inicial para apreciar a tempestividade do recurso voluntário ora analisado e, por conseguinte, a observância do prazo processual previsto no art¹. 33 do Decreto 70.235/1972, é o dia 08/06/2020 (segunda-feira).

Diante destes fatos, o recurso voluntário e as contrarrazões apresentadas se encontram tempestivos.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Com relação as preliminares de nulidade da decisão recorrida, a requerente argumenta que essa não enfrentou relevantes argumentos apresentados em sua peça impugnatória, razão pela qual seria nula:

35. O primeiro ponto de omissão da decisão recorrida é a análise dos argumentos referentes à existência de propósitos econômicos, societários e gerenciais, razões extra tributárias para a ocorrência das operações que culminaram no aproveitamento do ágio.

36. Tais razões foram tratadas em detalhe pela Recorrente no tópico II.2.2. da Impugnação, em que explicou e comprovou os motivos para a segregação das atividades de distribuição de GLP na Liquigás e de combustíveis na BR Distribuidora, conforme histórico de operações societárias ocorridas desde 2004, bem como da necessidade de inclusão da Recorrente como subsidiária direta da Petrobras.

37. Ocorre que nenhum desses pontos foi sequer mencionado quando da análise da validade do aproveitamento do ágio, nem o conteúdo dos documentos apresentados que os comprovam chegou a ser analisado pela DRJ, que deixou de examinar a ocorrência dos pressupostos teóricos citados para o aproveitamento do ágio na situação concreta.

38. Assim, com a devida vênia, a decisão da DRJ foi omissa na análise dos motivos econômicos e societários das operações, e não forneceu maiores justificativas sobre quais seriam os fundamentos para o entendimento de que não teria restado configurada a confusão patrimonial, no caso concreto, uma vez que todas as operações estão embasadas na legislação e contam com sólidas razões negociais.

39. Além disso, o acórdão da DRJ recorrido não se manifestou sobre o argumento de decadência das multas de estimativa mensal referentes ao ano de 2014, expressamente impugnado pela Recorrente no item II.1.2 da sua Impugnação.

40. A manutenção da decisão omissa em relação a tais pontos implicaria violação ao princípio da motivação que rege os atos administrativos, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo federal. Por sua vez, a omissão de análise que importa preterição do direito de defesa, fator de nulidade nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto n. 70.235/72.

[...]

42. Sendo assim, a Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do acórdão proferido pela DRJ, uma vez que carente do necessário enfrentamento das questões negociais da operação e da decadência das multas de estimativa mensal em relação ao

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ano de 2014, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

A recorrente carreu ao seu recurso voluntário excertos de ementas de acórdãos neste sentido: Acórdão n.º 1401-003.118, de 19 de fevereiro de 2019, Acórdão n.º 1301-003.283, de 14 de agosto de 2018, Acórdão n.º 3201-005.216, de 28 de março de 2019, Acórdão n.º 3401-007.438, de 19 de fevereiro de 2020, Acórdão n.º 1102-001.087, de 9 de abril de 2014, e Acórdão n.º 2201-003.862, de 12 de setembro de 2017.

Por sua vez, também argumenta, preliminarmente, pela nulidade de referida decisão em razão dessa ter inovado em relação aos argumentos apresentados nos autos de infração.

De acordo com a recorrente, a ementa do acórdão recorrido fez constar indicação de matéria não considerada pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração, à medida que dispõe sobre a impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente, quando da extinção de participação societária.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado e contabilizado no LALUR não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado. (excerto à fl. 1820)

Nas palavras da recorrente, *in verbis*:

44. O ponto em questão não foi citado no TVF que instrui os Autos de Infração como suposta motivação para a lavratura, sendo que a glosa foi motivada exclusivamente no entendimento de que não teria havido unificação patrimonial entre as partes envolvidas e que as operações não teriam sentido societário ou econômico.

45. Assim, não pode a DRJ inovar nos argumentos que motivaram as autuações, invocando suposta impossibilidade de aproveitamento do ágio amortizado contabilmente, o que sequer foi aventado pela Fiscalização, sob pena de violar a competência privativa da autoridade administrativa para efetuar o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. Confira-se:

[...]

46. Ademais, o artigo 146 do CTN prevê expressamente que as modificações no critério jurídico do lançamento só podem ser aplicadas em relação a fatos geradores ocorridos após a sua introdução. Veja-se:

[...]

47. Não somente, admitir que tal argumento pudesse ser inserido no curso do processo administrativo, após efetuado o lançamento, acaba por violar frontalmente os princípios da ampla defesa, contraditório e segurança jurídica que permeiam o processo administrativo.

48. A jurisprudência do E. CARF é consolidada no sentido de anular decisões pautadas em argumentos jurídicos não apontados na ocasião dos lançamentos, desconsiderando

os efeitos de tais argumentos nas discussões sobre os lançamentos, conforme se observa das ementas reproduzidas a seguir:

[...]

49. Além disso, vale destacar que o argumento em questão foi indicado apenas na ementa do julgado, sem que fosse feita qualquer referência à sua aplicação no corpo da decisão recorrida, o que, por si só, implica fator de nulidade da decisão, por falta de motivação e cerceamento de defesa, com violação ao artigo 2º da Lei nº 9.784/2009, supracitado.

[...]

52. Em todo caso, o fato é que tal argumento não consta dos Autos de Infração, além de não ter sido abordado na decisão da DRJ, não podendo ser invocado para sustentar a glosa da utilização do ágio em discussão no presente caso.

De fato, consoante será demonstrado adiante, assiste, parcialmente, razão à recorrente.

Ao apreciar o termo de verificação fiscal (TVF) é possível identificar que o lançamento tributário, *em síntese*, encontra-se subsidiado em dois argumentos.

O primeiro argumento reside no entendimento de que a operação de cisão teve propósito exclusivamente tributário, para gerar indevidamente uma despesa dedutível na própria empresa adquirida com ágio (LIQUIGAS). Referido argumento se encontra à fl. 1056.

Não fez qualquer sentido societário ou econômico (exceto aferir vantagem tributária indevida) a versão da parcela cindida da **BR DISTRIBUIDORA** na LIQUIGAS, quando, **na verdade foi a PETROBRAS quem incorporou o investimento** (e as ações da LIQUIGAS). Ficou evidente que a distorção da operação de cisão teve propósito exclusivamente tributário, para gerar indevidamente uma despesa dedutível na própria empresa adquirida com ágio (LIQUIGAS).

O segundo argumento em que se encontra subsidiado o lançamento tributário reside na ausência de confusão patrimonial.

Referidos argumentos se encontram sintetizados no excerto apresentado abaixo, o qual foi extraído do TVF:

Portanto, o que ocorreu na prática, foi a transferência do investimento (ações da LIQUIGAS) da BR DISTRIBUIDORA para sua controladora PETROBRAS, e a **transferência do ágio oriundo da aquisição (da LIQUIGÁS) para a própria LIQUIGÁS**, que passou a ser subsidiária direta da PETROBRAS. (fl. 1051)

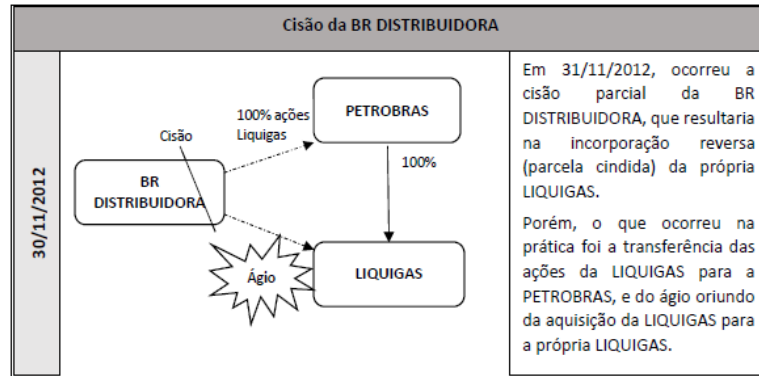


Figura 10 - Cisão da BR Distribuidora

Observe-se ao final da operação, que a situação organizacional permanece àquela pretendida desde o início, na essência, pelo grupo PETROBRAS, qual seja, a titularidade direta ou indireta das ações da LIQUIGAS pela empresa PETROBRAS (responsável financeira na aquisição da LIQUIGAS) e, ao mesmo tempo, mantém-se o patrimônio da empresa adquirente independente do patrimônio da empresa adquirida.

Resta evidenciado que **não** houve confusão patrimonial entre a empresa adquirente (BR DISTRIBUIDORA) e o investimento adquirido (LIQUIGAS), requisito essencial para legitimar a amortização fiscal do ágio nascido na operação.

Decisões negociais que tenham reflexos tributários entram no escopo da fiscalização, sobretudo quando os atos negociais que os originaram são formalizados com o ensejo de dar aparência diversa do que na essência ocorreu, a fim de forçosamente enquadrar-se em uma hipótese legal que não se adéqua a realidade dos atos praticados.

A única hipótese prevista em lei para utilização fiscal antecipada do ágio por expectativa de rentabilidade futura é quando há confusão patrimonial entre a empresa que efetivamente adquiriu o investimento com sobre preço e o próprio investimento adquirido. Tal confusão ocorreria caso a LIQUIGAS tivesse sido incorporada pela BR DISTRIBUIDORA ou vice-versa, **o que não ocorreu**.

[...]

A permissão legal para que a empresa resultante da reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização desse ágio como despesa dedutível, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida. Permanecendo a existir o investimento, não se caracteriza a situação prevista na norma, que é o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”. A Lei nº 9.532/97 colocou como requisito à dedutibilidade fiscal da amortização do ágio, a ocorrência da extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa), por serem as hipóteses que provocam a aludida “confusão patrimonial”, situação em que o investimento (ou a investidora) deixa de existir, impossibilitando a sua alienação, de modo a limitar a recuperação do ágio à dedutibilidade fiscal de sua amortização.

O atendimento ao requisito legal da "confusão patrimonial" representa apenas o “deslocamento” da aplicação da regra geral da integração do ágio ao custo da aquisição para apuração do ganho de capital (art. 391 e art. 426 do RIR/99), quando da alienação do investimento, para a regra subsidiária do aproveitamento fiscal dos encargos de amortização apropriados mensalmente, dentro dos limites e prazos legais (arts. 385 e 386 do RIR/99). (fl. 1054)

[...]

No caso em tela, não se verificou a requerida unificação patrimonial. As três empresas envolvidas continuaram existindo: LIQUIGAS, BR DISTRIBUIDORA e PETROBRAS. Houve, sim, uma tentativa simulada de se ajustar à letra da lei, sem que restassem atendidos os requisitos do permissivo legal, que condiciona a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio à extinção por incorporação, fusão ou cisão da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa).

O direito ao aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do ágio surge de situações fáticas a hipóteses previstas na legislação vigente, diga-se alienação ou liquidação, do investimento adquirido com ágio (regra geral do art. 391, c/c art.426 do RIR/99) ou extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa), com a ocorrência da "confusão patrimonial" (regra subsidiária dos arts. 385 e 386 do RIR/99), e não da mera conveniência do contribuinte, mediante formatação de operações artificiosas. (fl. 1055)

[...]

Não fez qualquer sentido societário ou econômico (exceto aferir vantagem tributária indevida) a versão da parcela cindida da BR DISTRIBUIDORA na LIQUIGAS, quando, na verdade foi a PETROBRAS quem incorporou o investimento (e as ações da LIQUIGAS). Ficou evidente que a distorção da operação de cisão teve propósito exclusivamente tributário, para gerar indevidamente uma despesa dedutível na própria empresa adquirida com ágio (LIQUIGAS).

A amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da LIQUIGAS somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (BR DISTRIBUIDORA), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. (fl. 1056)

[...]

Assim, considerando-se que as ações (investimento) da LIQUIGAS foram incorporadas pela PETROBRAS (**e não pela própria LIQUIGAS**), não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97 (matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99), não existindo assim amparo legal para a dedução da despesa com amortização do ágio por parte da fiscalizada. (fl. 1057)

A recorrente, em sua peça impugnatória às fls. 1119/1175, apresentou uma seção denominada “Das Razões Estratégicas e Negociais da Operação” no subitem II.2.2, localizado às fls. 1143/1154.

Constata-se dessa a peça, em especial da seção II.2.2, referência a documentos que, no entendimento da recorrente, comprovariam os seus argumentos e, neste sentido, a existência de razões estratégicas e negociais da operação de cisão que fora implementada.

Contudo, ao se analisar a decisão recorrida, a qual se encontra às fls. 1820/1851, constata-se que o acórdão de impugnação se assemelha à um “monólogo”, no qual a autoridade tributária julgadora *a quo*, em que pese dispor sobre a legislação tributária em seu voto, em especial sobre a Lei nº 9.532/1997, bem como dispor, de forma genérica, sobre ágio, apresentando entendimento doutrinário e precedentes deste E. Tribunal sobre o tema, deixou de enfrentar os argumentos apresentados pela recorrente, em que pese ter consciência de que a então impugnante tivesse se manifestado sobre as razões empresariais extratributárias, consoante se pode observar do excerto abaixo:

Noutro giro, a interessada além de dispor sobre o efeito confiscatório da multa, sustento sua sobre a sua inaplicabilidade, mencionando que todos os negócios celebrados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares, contêm declarações, condições e cláusulas verdadeiras e nenhum documento foi antedatado ou pós-datado. Ademais, **as operações foram todas celebradas com base em razões empresariais extra tributárias e cumpriram com as regras civis, societárias e tributárias vigentes, o que elimina de plano qualquer eventual alegação de simulação como vício do motivo do negócio jurídico.** (fl. 1848) (grifo nosso)

Desta forma, constata-se que o acórdão recorrido deixou de enfrentar um argumento que possui reflexo direto na manutenção do lançamento tributário, à medida que entre as motivações que ensejaram o auto de infração encontrar-se-ia a ausência de uma razão extratributária para as operações societárias que foram implementadas.

O art. 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil (CPC/2015), de observância neste contencioso administrativo fiscal em razão do seu art. 15, dispõe que não se considera fundamentada qualquer decisão judicial que não tenha enfrentado todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Entretantes, o CPC/2015, no seu art. 15, ao dispor que as suas disposições são aplicadas supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, gênero do qual o processo administrativo fiscal é espécie, impõe ao intérprete não somente que as suas disposições sejam observadas, mas também todo o conhecimento científico e jurídico que foi construído no subsistema jurídico de onde as disposições são *emprestadas*.

Nesta perspectiva, é de conhecimento deste relator o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que o juiz:

[...] não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu. (STJ, Segunda Turma, AgRg no AREsp 594.615/PA, rel. Ministro Humberto Martins. J. 20/11/2014, DJe. 04/12/2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402572298&dt_publicacao=04/12/2014)

No mesmo sentido:

[...] 2. Não se configurou a ofensa aos artigos 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. (STJ. Segunda Turma. AgInt no AREsp 1846248/RS. Ministro Herman Benjamin. J. 11/04/2022. DJe. 25/04/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100554507&dt_publicacao=25/04/2022)

Porém, Didier Jr., ao dispor sobre a decisão judicial, em especial sobre o art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC/2015, observa que esse entendimento jurisprudencial:

[...] já virou praticamente um *jargão* no âmbito dos tribunais – vem sendo utilizado para justificar a desnecessidade de análise das alegações da parte *mesmo nos casos em que a sua tese foi rejeitada*.

Esse mau costume *constitui não apenas um erro técnico como também uma forma de aniquilar o direito de ação e as garantias do contraditório e da ampla defesa*. Sim, porque embora a Constituição diga que a parte tem o direito de provocar a atividade jurisdicional [...], e embora a Constituição garanta à parte amplas possibilidades de defesa e de influência (art. 5º, LV), o judiciário diz que não tem obrigação de emitir um juízo de valor sobre todos os seus argumentos. (DIDIER JR. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória. 15. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020. p. 437)

O entendimento doutrinário e os precedentes do STJ retratados acima são fundamentais para compreender a necessidade de se reparar a decisão de primeira instância.

Um dos primeiros ensinamentos na disciplina de Direito Constitucional em uma faculdade de Direito, ao iniciarem os seus estudos nas disciplinas específicas, é a lição de que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, inciso LV, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB). Os acadêmicos, extasiados ao iniciarem os seus estudos no Direito Constitucional, passam a repetir, como um *mantra*, muitas das vezes sem saber ao certo a fundamental importância do que estão repetindo para um Estado Democrático de Direito, que os princípios constitucionais do *contraditório* e da *ampla defesa* são corolários do princípio constitucional do devido processo legal.

De acordo com Nelson Nery Júnior:

Por contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis. Garantir-se o contraditório significa, ainda, a realização da obrigação de noticiar [...] e da obrigação de informar [...] que o órgão julgador tem, a fim de que o litigante possa exteriorizar suas manifestações. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos. (NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do processo na Constituição Federal. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 250)

Porém, faz-se necessário compreender que referido princípio, em um plano pragmático, no qual esta colenda turma se encontra inserida, deve ser observado não somente como um direito do contribuinte de ser ouvido, consoante observado por Nery Júnior, mas como um *dever* do julgador administrativo fiscal de *escutar*.

E a atividade de *escutar* não se revela fácil.

Não basta que sejam dadas oportunidades ao sujeito passivo para que esse se manifeste e produza as provas que compreenda adequadas. É imperativo que o julgador administrativo fiscal, considerando a instância na qual esta turma se encontra inserida, *silencie* a sua mente para que possa *escutar* as pretensões daquele que recorrem a essa esfera de julgamento.

De outra maneira, teríamos alguém com um direito de se fazer *ouvir*; porém, sem ser *escutado*.

No início desta seção foi demonstrado que o lançamento tributário se encontra esteado, em síntese, em dois argumentos. O primeiro argumento residia no fato de a Autoridade

Tributária lançadora compreender que a operação de cisão teve propósito exclusivamente tributário, para gerar indevidamente uma despesa dedutível na própria empresa adquirida com ágio (LIQUIGAS). O segundo argumento residia na ausência de confusão patrimonial.

A recorrente trouxe todos os argumentos e provas que compreendeu, naquela oportunidade, a partir dos argumentos da fiscalização, relevantes para refutar o entendimento de que a cisão não teria por propósito tão somente gerar uma despesa dedutível, razão pela qual seria válida.

Porém, a autoridade tributária julgadora de primeira instância não a *escutou*.

Em que pese a Autoridade Tributária julgadora de primeira instância, *supostamente*, compreender que para a manutenção do lançamento tributário bastaria o argumento da fiscalização de que não houve confusão patrimonial, o que, apenas por conjectura, pode-se depreender do excerto abaixo extraído do acórdão recorrido, referida autoridade não *escutou* a recorrente quando essa se manifestou pela existência de razões estratégicas e negociais da operação, razões essas, não é demais reforçar, que a fiscalização compreendeu não existir.

Perceba-se que só pode se falar na amortização do ágio, caso haja **confusão patrimonial**. É somente a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, que os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida, que nesse caso não ocorreu**.

Percebe-se que a engenharia societária empreendida pela interessada engendrou como consequência a **LIQUIGÁS** ser subsidiária direta da **PETROBRAS S.A.**, conforme “PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL DA PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A, anulando assim os efeitos pretendidos pela interessada na dedutibilidade do ágio: (fl. 1846)

Inobstante o entendimento apresentado do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o fato é que a decisão de primeira instância sequer se manifestou pela *rejeição* ou *aceitação* da tese observada pela recorrente de que haveria razões estratégicas e negociais da operação.

Por que este fato é relevante para a adequada solução do litígio que foi apresentado a esta turma?

A manifestação expressa da Autoridade Tributária julgadora de primeira instância sobre a *rejeição* ou *aceitação* dos argumentos da recorrente que versam sobre as “[...] Razões Estratégicas e Negociais da Operação” (fl. 1143), e a sua tese para que essa seja *rejeitada* ou *aceita*, irá influenciar diretamente o litígio administrativo fiscal, pois o TVF trouxe entre os argumentos que subsidiaram o lançamento tributário o fato de que as operações societárias tiveram propósito exclusivamente tributário.

Em síntese, embora a fiscalização tenha apresentado entre os fundamentos que subsidiaram o lançamento tributário a ausência de razões empresariais extratributárias que

resultaram no “envio” do ágio da BR DISTRIBUIDORA para a requerente, e, por conseguinte, o aproveitamento desse ágio pela recorrente, é possível a esta instância de julgamento apreciar tal fato? Ou esse tema já se encontra devidamente superado na esfera administrativa fiscal?

Este relator não consegue responder a ambas as perguntas, em razão de o acórdão recorrido não ter se manifestado sobre este ponto.

Entretantes, também é possível afirmar que a manifestação deste colegiado sobre este tema, o qual não fora apreciado pela primeira instância de julgamento, poderia resultar em prejuízos à requerente, pois os seus argumentos que versam sobre as razões estratégicas e negociais da operação não foram devidamente apreciadas pelo colegiado *a quo* e, portanto, haveria uma supressão de instância de julgamento nesse ponto.

Por sua vez, entendendo o colegiado de primeiro piso que referido argumento é irrelevante para o debate que versa sobre o ágio, razão pela qual não se manifestou, o que, em razão da ausência de manifestação sobre o tema no acórdão recorrido, admite-se apenas à título de argumentação, esta turma poderia chegar à conclusão de que esse argumento é relevante para a adequada solução do litígio administrativo e, por conseguinte, caso venha a compreender que não haveria um propósito extratributário nas operações societárias e venha a manter o lançamento tributário com base nesse argumento, estar-se-ia prejudicando a recorrente, à medida que a razão de decidir deste colegiado estaria baseada em um argumento para o qual não haveria mais uma lide, em razão de o colegiado de primeira instância o considerar irrelevante.

De toda forma, a ausência de manifestação pelo colegiado *a quo* acaba por prejudicar a recorrente e, neste sentido, afronta diretamente o seu direito de defesa e, por conseguinte, o art. 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72.

É importante esclarecer que este Tribunal Administrativo já se manifestou neste sentido, consoante excertos de decisões carreadas ao recurso voluntário apresentado pela recorrente (fl. 1912):

“NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA NOVA DECISÃO. Há de ser decretada a nulidade de decisão recorrida por preterição do direito de defesa do contribuinte, haja vista a existência de impugnações apresentadas tempestivamente que não tiveram seus argumentos enfrentados no momento processual devido. (art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972).” (Acórdão n.º 1401-003.118, de 19 de fevereiro de 2019 – destaques da Recorrente)

“NULIDADE DA DECISÃO A QUO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A decisão administrativa deve se manifestar acerca dos fundamentos aduzidos pelo contribuinte, apresentando fundamentação suficiente, notadamente quando se tratar de aspecto capaz de alterar a conclusão obtida. A ausência de análise de argumentos e documentos trazidos aos autos por meio de interposição de peça impugnatória implica nulidade da decisão exarada, eis que presentes circunstâncias reveladoras de cerceamento do direito de defesa. É nula, em razão de supressão de instância, a decisão de primeiro grau que deixa de apreciar pontos fundamentais para o deslinde da contenda apresentados na impugnação. É nulo o acórdão recorrido quando não enfrentar as matérias suscitadas e provas trazidas na impugnação.” (Acórdão n.º 1301-003.283, de 14 de agosto de 2018 – destaques da Recorrente)

“NULIDADE. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. É nulo o acórdão que não examina as alegações de direito e as provas apresentadas pelo contribuinte em sede de

Impugnação”. (Acórdão n.º 3201-005.216, de 28 de março de 2019 – destaques da Recorrente)

No mesmo sentido são as ementas apresentadas abaixo:

DECISÃO DE PISO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. Configurada a hipótese de cerceamento do direito de defesa em razão da inovação na razão de decidir e na falta de apreciação de parte das alegações e dos pedidos feitos pelo contribuinte, deve-se declarar a nulidade da decisão de primeira instância. (Acórdão CARF n.º 1401-006.198. Relator: Carlos André Soares Nogueira).

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. O não enfrentamento das alegações de defesa essenciais ao deslinde do litígio caracteriza cerceamento do direito de defesa e reclama a nulidade da decisão administrativa correspondente. (Acórdão CARF n.º 3301-012.306. Relator: LAERCIO CRUZ ULIANA JUNIOR)

NULIDADE. OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972. (Acórdão CARF n.º 3002-002.204. Relator: ANNA DOLORES BARROS DE OLIVEIRA SA MALTA)

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA NOVA DECISÃO. Há de ser decretada a nulidade de decisão recorrida por preterição do direito de defesa do contribuinte, quando esta possuir vício de motivação, tendo deixado de analisar fundamentos específicos e peculiares ao presente caso, essenciais à solução da contenda (art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972). (Acórdão CARF n.º 3003-002.125. Relator: MARCOS ANTONIO BORGES)

A recorrente também requer a nulidade do acórdão proferido pela primeira instância de julgamento em razão desse também não ter enfrentado os seus argumentos que versavam sobre a decadência das multas de estimativa mensal em relação ao ano de 2014.

42. Sendo assim, a Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do acórdão proferido pela DRJ, uma vez que carente do necessário enfrentamento das questões negociais da operação e da decadência das multas de estimativa mensal em relação ao ano de 2014, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

De fato, ao se debruçar sobre a peça impugnatória apresentada (fls. 1119/1175), constata-se que a recorrente argumentou pela “[...] Decadência das Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais Referentes ao Ano de 2014” na seção II.1.2 (fls. 1127/1131).

É incontestável a natureza jurídica de ordem pública que o *instituto* da decadência possui na apuração dos tributos pela administração tributária e, portanto, o seu reconhecimento, ou não, é fundamental, entre outros, para a correta identificação do montante do tributo devido pela recorrente.

O acórdão exarado pela 1ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), embora tenha se manifestado pela possibilidade de aplicar a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais em concomitância com a multa

de ofício, deixou de dispor sobre a sua decadência e, portanto, também merece reparos quanto a este ponto.

Por fim, ainda sobre a nulidade da decisão recorrida, a recorrente argumenta que essa teria inovado em relação aos argumentos apresentados nos autos de infração, à medida que a a ementa do acórdão se refere a “[...] impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente quando da extinção de participação societária”.

III.1.2. Da Nulidade da Decisão Recorrida – Inovação em Relação aos Argumentos Apresentados nos Autos de Infração

43. Ainda, verifica-se que na ementa do acórdão recorrido consta indicação de matéria que não foi considerada pela Fiscalização na lavratura dos Autos de Infração, referente à suposta impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente quando da extinção de participação societária. Veja-se trecho da ementa:

[...]

44. O ponto em questão não foi citado no TVF que instrui os Autos de Infração como suposta motivação para a lavratura, sendo que a glosa foi motivada exclusivamente no entendimento de que não teria havido unificação patrimonial entre as partes envolvidas e que as operações não teriam sentido societário ou econômico.

45. Assim, não pode a DRJ inovar nos argumentos que motivaram as autuações, invocando suposta impossibilidade de aproveitamento do ágio amortizado contabilmente, o que sequer foi aventado pela Fiscalização, sob pena de violar a competência privativa da autoridade administrativa para efetuar o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. Confira-se:

[...]

46. Ademais, o artigo 146 do CTN prevê expressamente que as modificações no critério jurídico do lançamento só podem ser aplicadas em relação a fatos geradores ocorridos após a sua introdução. Veja-se:

Contudo, a própria recorrente admite que o argumento que consta na ementa, o qual compreende que haveria uma inovação, consta apenas da ementa do julgado e que não foi realizada qualquer referência no que denominou de “corpo da decisão recorrida”.

49. Além disso, vale destacar que o argumento em questão foi indicado apenas na ementa do julgado, sem que fosse feita qualquer referência à sua aplicação no corpo da decisão recorrida, o que, por si só, implica fator de nulidade da decisão, por falta de motivação e cerceamento de defesa, com violação ao artigo 2º da Lei nº 9.784/2009, supracitado.

Inicialmente, é preciso observar que a ementa do acórdão ora guerreado possui por função, consoante Atienza (1981, p. 31, apud GUIMARÃES, 2004, p. 61)²:

[...] facilitar o trabalho de pesquisa quando da procura ou busca da informação, possibilitando, também, o conhecimento do assunto que está sendo objeto de pronunciamento judicial, dando uma idéia geral do que o documento contém.

² GUIMARÃES, José Augusto Chaves. *Elaboração de ementas jurisprudenciais: elementos teórico-metodológicos*. Série Monografias do CEJ; Vol. 9. Brasília: Subsecretaria de Divulgação e Editoração da Secretaria de Pesquisa e Informação Jurídicas do Centro de Estudos Judiciários, 2004. ISBN 85-85572-79-5.

Neste sentido, as diretrizes para a elaboração de ementas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) elencam quatro funções³: Transparência das decisões, Acessibilidade para jurisdicionados, Repositório de jurisprudência e base de dados para pesquisas.

É possível observar dos ensinamentos de Atienza e das funções das ementas elencadas pelo CNJ que essas, em síntese, possuem por finalidade precípua a indexação das decisões de forma a facilitar a sua pesquisa e, portanto, é um resumo da decisão.

Desta forma, a razão de decidir da autoridade julgadora *a quo* não se encontra na ementa do acórdão.

Nessa oportunidade, é preciso observar que o art. 489, § 3º, do CPC/2015, dispõe que “A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé”.

É neste sentido, *mutatis mutandis*, que o acórdão recorrido deve ser observado.

Referido acórdão, consoante a própria recorrente confirma, não apresentou no seu voto argumentos pela “[...] impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente quando da extinção de participação societária” e, portanto, referido voto não observou esse argumento como razão de decidir.

Por sua vez, em que pese constar esse argumento na ementa, essa possui por finalidade precípua a indexação das decisões de forma a facilitar a sua pesquisa e, portanto, é um resumo da decisão exarada pelo colegiado administrativo. A ementa não se constitui em razão de decidir da autoridade julgadora de primeira instância e, portanto, não há inovação de critérios jurídicos, como argumenta a recorrente no item 46 do seu recurso voluntário.

É diante dos fatos expostos que voto no sentido de conhecer das preliminares de nulidade do acórdão recorrido que foram suscitadas pela recorrente no sentido de que a decisão de primeira instância deixou de apreciar os argumentos que versam sobre as “[...] Razões Estratégicas e Negociais da Operação” (subitem II.2.2 da peça impugnatória) e sobre a decadência “[...] das Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais Referentes ao Ano de 2014” e *rejeitar* a preliminar de nulidade no sentido de que a decisão recorrida haveria inovado os argumentos e critérios jurídicos.

As demais questões preliminares de nulidade apresentadas no recurso voluntário versam sobre a “[...] Decadência do Direito do Fisco em Questionar o Ágio Referente a Operações Ocorridas em 2004 e em 2012” (seção III.1.3., à fl. 1916) e “[...] Decadência das Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais Referentes ao Ano de 2014” (seção III.1.4., à fl. 1920) e, portanto, referem-se ao lançamento tributário.

Superada a análise das preliminares de nulidade da decisão recorrida, uma vez vencido o relator neste ponto, passar-se-á a análise das demais questões preliminares que foram suscitadas pela recorrente, as quais versam sobre a “[...] Decadência do Direito do Fisco em

³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diretrizes para a elaboração de ementas. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/diretrizes-elaboracao-ementas-uerj-reg-cnj-v15122021.pdf>. Acesso em: 03 abr 2023.

Questionar o “Ágio Referente a Operações Ocorridas em 2004 e em 2012” (seção III.1.3., à fl. 1916) e a “[...] Decadência das Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais Referentes ao Ano de 2014” (seção III.1.4., à fl. 1920).

Ambas se referem ao próprio lançamento tributário.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO EM QUESTIONAR O ÁGIO REFERENTE AS OPERAÇÕES OCORRIDAS EM 2004 E EM 2012

A recorrente argumenta que as autoridades fiscais não questionam a amortização do ágio que ocorreu durante os anos de 2014 a 2016, mas o próprio ágio apurado em 2004 e a operação societária no ano de 2012.

Neste sentido, complementa o seu entendimento afirmando que a exigência de valores à título de IRPJ e CSLL seriam indevidos em razão de se ter operado a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

56. Ou seja, as autoridades fiscais não questionam a amortização do ágio, que ocorreu durante os anos de 2014 a 2016, mas o próprio ágio apurado em 2004 e a operação societária ocorrida no ano de 2012.

57. Tendo em vista essa premissa, isto é, considerando que o ágio relacionado à aquisição da participação societária na Agip do Brasil S.A., em 2004, apenas foi registrado pela Recorrente em 30 de novembro de 2012, com a incorporação da parcela cindida da BR Distribuidora, deve-se analisar, inicialmente, a possibilidade de as autoridades fiscais questionarem, em dezembro de 2019, os referidos atos ocorridos há mais de cinco anos da lavratura dos Autos de Infração (15 anos da aquisição do investimento com ágio (2004) e 7 anos da incorporação da parcela do patrimônio da BR Distribuidora que possibilitou ou seu aproveitamento (2012)).

58. Com efeito, apesar de a amortização do ágio ter gerado efeitos tributários posteriores, é incontestável o fato de as autoridades fiscais estarem questionando, em sua essência, atos praticados e declarados às autoridades fiscais em 2004 e em 2012.

59. No presente caso, fica claro que as autoridades fiscais poderiam ter questionado o ágio registrado pela BR Distribuidora desde 2004, na medida em que esse valor foi regularmente declarado ao Fisco. Além disso, a operação societária que resultou na apropriação do ágio pela Recorrente em 2012 também foi regularmente informada às autoridades fiscais por meio das obrigações acessórias.

60. Logo, seja tomando como referência para início do prazo decadencial o momento de registro do ágio, em 9 de agosto de 2004, seja utilizando-se a data da cisão parcial e incorporação da parcela cindida, em 30 de novembro de 2012, como fato gerador da obrigação tributária, em ambos os casos, esta autuação já estaria fulminada pela decadência.

61. Assim, não caberia à Fiscalização pretender questionar, por meio da lavratura de Autos de Infração no ano-calendário de 2019, o ágio apurado em 2004 e transferido à Recorrente em 2012, em razão do transcurso do prazo decadencial de cinco anos para esse fim.

62. Nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, as Autoridades Fiscais dispõem de 5 (cinco) anos para exigir quaisquer valores de IRPJ e CSLL considerados devidos, a contar do fato gerador da obrigação tributária.

Trouxe a recorrente precedentes do extinto Conselho de Contribuintes.

A decisão recorrida, ao dispor sobre este tema, observou a Súmula CARF n.º 116 para afastar a preliminar de nulidade de decadência que fora suscitada pela então impugnante:

De todo o feito, decido por não merecer prosperar as alegações sustentadas pela interessada, tendo em vista que o reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato impositivo tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício e inicia-se a cada amortização anual, não com o seu registro original, o que abarca os períodos mencionados no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF).

Por fim, cito a Súmula CARF n.º 116, assim disposto:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

A Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, publicada no diário oficial da União de 02/04/2019, atribuiu à referida súmula efeito vinculante em relação à administração tributária federal, e, portanto, efeito vinculante as decisões deste colegiado.

De fato, encontra-se correto o acórdão recorrido. Consoante dispõe a súmula CARF n.º 116, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 deve levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança; portanto, considerando que o lançamento tributário ora guerreado se refere aos anos-calendário 2014 a 2016, e, por sua vez, que o ágio glosado influenciou (repercutiu) os tributos apurados nestes anos-calendário, o marco inicial para apreciar a decadência do lançamento são referidos anos-calendário.

In casu, considerando que o sujeito passivo realizou a opção pelo período de apuração anual do IRPJ, consoante é possível observar do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constante das folhas 11/25, bem como que a recorrente foi cientificada do termo de encerramento do procedimento fiscal (TEC) (fls. 1107/1109) no dia 16/12/2019, consoante termo de ciência por abertura de mensagem constante da fl. 1111, é possível concluir que não se operou a decadência suscitada pela recorrente, razão pela qual este argumento deve ser afastado.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – DECADÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS REFERENTES AO ANO DE 2014

A recorrente argumenta pela decadência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais referentes ao ano-calendário de 2014, em razão do disposto no artigo 150, §4º do CTN, o qual dispõe que o termo inicial do prazo decadencial é a data do fato gerador do tributo, bem como em razão do Recurso Especial Repetitivo Representativo de Controvérsia n.º 973.733/SC sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual é de observância obrigatória por este colegiado, consoante dispõe o art. 62, §2º do RICARF.

A recorrente carrou ao seu recurso voluntário ementas de acórdãos do CARF neste sentido:

“IRPJ. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO CONSTITUTIVA DO CRÉDITO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA.

EXISTÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IR. REGRA DECADENCIAL DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN. APLICAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL 973.733/SC CONFORME DETERMINADO PELO ARTIGO 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, quando existe pagamento, bem como declaração prévia do débito, sendo esta capaz de constituir o crédito tributário, deve se dar conforme regra contida no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973733 / SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil, nos termos do que determina o “caput” do artigo 62-A do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo Fiscal.” (Acórdão CSRF nº 9101- 002.032, de 23 de janeiro de 2015 – destaques da Recorrente)

Voto: “Cumpra observar que na declaração de rendimentos apresentada, foi informado a existência de pagamento por estimativa. É pacífico o entendimento de que o recolhimento mensal por estimativa equipara-se ao pagamento, pois o mesmo tem natureza de antecipação. Ora, o contribuinte recolhe mensalmente valor estimado, o qual será deduzido ao final do ano calendário da apuração efetiva do tributo devido. (...) Portanto, tendo em vista que: (i) o caso, ora em análise, cuida de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) foi apresentada a Declaração de Rendimentos do contribuinte relativamente ao ano calendário de 1997 (a qual constituía confissão de dívida); (iii) houve retenção na fonte do IR e recolhimento por estimativa, entendo que o prazo decadencial deve ser verificado de acordo com a regra do artigo 150, §4º, do CTN.”

“IRPJ E OUTROS – DECADÊNCIA – O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo, deve se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário Nacional. O Superior Tribunal de Justiça assevera que o dies a quo, neste caso, é o primeiro dia do exercício à ocorrência do fato impositivo. Portanto, ao analisar as decisões acima elencadas, é certo que, caso o contribuinte que não realizou os pagamentos de IRPJ e CSLL nos trimestres do ano-calendário, a contagem do prazo decadencial deve ser feita em observância do artigo 173 I do CTN”. (Acórdão CSRF nº 910100.985, de 24 de maio de 2011 – destaques da Recorrente)

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. VERIFICAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. Em face da decisão contida no REsp nº 973.733-SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, verificada a existência de pagamentos para os correspondentes tributos/períodos, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir da data da ocorrência dos respectivos fatos geradores.” (Acórdão nº 1401-001.631, de 5 de maio de 2016 – destaques da Recorrente)

Afirma que, no presente caso, pela ausência dos elementos caracterizadores de dolo, fraude ou simulação, bem como pela ocorrência de pagamento parcial do valor das estimativas a que as multas estão relacionadas, durante o ano de 2014 (Doc. 04 da Impugnação), deve-se aplicar o método de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN, cujo termo inicial é a data do fato gerador do tributo.

82. No caso presente, pela ausência dos elementos caracterizadores de dolo, fraude ou simulação, bem como pela ocorrência de pagamento parcial do valor das estimativas a que as multas estão relacionadas, durante o ano de 2014 (Doc. 04 da Impugnação),

deve-se aplicar o método de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN, cujo termo inicial é a data do fato gerador do tributo.

83. Sendo assim, no presente caso, em que a autuação foi lavrada em 13 de dezembro de 2019 e comunicada à Recorrente em 16 de dezembro de 2019, só poderiam ter sido exigidas as multas isoladas referentes às estimativas dos 5 (cinco) anos anteriores, quer dizer, a partir de janeiro de 2015.

84. Em conclusão, operou-se a decadência em relação às multas por falta de recolhimento de estimativas referentes ao período anterior a janeiro de 2015, devendo ser o crédito tributário a elas referente declarado extinto, nos termos do artigo 156, V, do CTN.

A decisão recorrida, consoante foi apresentado neste voto, foi omissa neste argumento, pois tratou apenas da decadência do crédito tributário.

Inicialmente, é preciso esclarecer que o tributo apurado não foi alcançado pela decadência, consoante já exposto neste voto, razão pela qual se faz necessário analisar os argumentos apresentados que versam sobre a decadência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais referentes ao ano-calendário 2014.

A multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais que foi imputada ao sujeito passivo é decorrente da *insuficiência de pagamento* dos tributos apurados pela fiscalização.

O TVF, o qual tratou desse tema na sua seção 8, localizada à fl. 1060, fundamentou a exigência no art. 44, inciso II, da lei nº 9.430/1966, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A insuficiência no recolhimento das estimativas mensais apurada pela fiscalização é reflexo da glosa do ágio que fora amortizado pela recorrente no período fiscalizado.

In casu, não estamos diante de um pagamento integral das estimativas mensais, mas sim de uma *insuficiência* desse pagamento, razão pela qual, para apreciar o marco inicial do prazo decadencial, faz-se necessário recorrer à súmula CARF nº 104, a qual foi atribuído efeito vinculante em relação à administração tributária federal pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, publicada no diário oficial da União de 08/06/2018.

Súmula CARF nº 104 – Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

De acordo com referida súmula, quando houver *falta* ou *insuficiência* de recolhimento de estimativas de IRPJ ou de CSLL, o marco inicial do prazo decadencial para lançamento da multa isolada se encontra previsto no art. 173, inciso I, do CTN, o qual dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, *contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Desta forma, em razão de o pagamento realizado pelo sujeito passivo ter se revelado *insuficiente*, o marco inicial para aferição do prazo decadencial é o disposto no art. 173,

inciso I, do CTN, consoante estabelece a súmula CARF n.º 104, e, portanto, com relação a *insuficiência* no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL no ano-calendário 2014, o marco inicial para aferição do prazo decadencial é o primeiro dia do ano-calendário 2015.

Consoante já apresentado, a recorrente foi cientificada do termo de encerramento do procedimento fiscal (TEC) (fls. 1107/1109) no dia 16/12/2019, consoante termo de ciência por abertura de mensagem constante da fl. 1111, e, desta forma, foi cientificada no prazo estabelecido pelo art. 173, inciso I, do CTN, razão pela qual não se operou a decadência que fora suscitada pela recorrente.

Diante dos fatos expostos, voto no sentido de rejeitar as seguintes preliminares de nulidade do auto de infração:

- Decadência do direito de a Administração Tributária questionar o ágio referente as operações ocorridas em 2004 e em 2012; e
- Decadência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais referente ao ano-calendário de 2014.

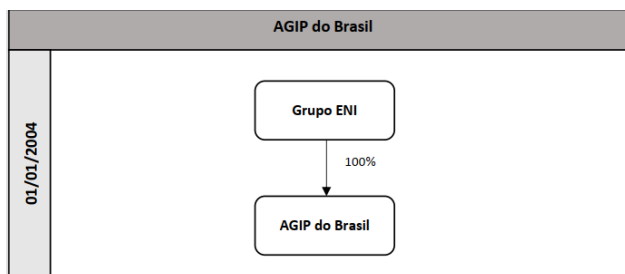
DO MÉRITO

Inicialmente, faz-se necessário recordar, de forma sintetizada, o mérito apresentado a este colegiado.

De acordo com o relatório do acórdão de primeira instância:

Em 2004, a **AGIP** pertencia ao Grupo **ENI**, de origem italiana. Antes da aquisição pela **BR DISTRIBUIDORA**, a estrutura do capital social da **AGIP** era representada pelo quadro abaixo.

Agip do Brasil S.A	
Acionista	Participação(%)
Agip Petroli International B.V.	99,99
Piercarlo Sanna	0,003
Fabio Bordi	0,003
Mario Brenno Pileggi	0,003
Total	100,00



O contrato de compra e venda de ações da **AGIP DO BRASIL S.A.** foi celebrado em 09/08/2004, entre a vendedora **ENI INTERNATIONAL B.V.**, sociedade constituída segundo as leis da Holanda, e a compradora **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.**

A **AGIP do Brasil** era titular de 11.648.443 ações, juntamente com as 3 ações dos demais vendedores (totalizando 11.648.446 ações), de 100% do capital social subscrito e integralizado da **AGIP do Brasil**.

[...]

A **BR DISTRIBUIDORA** mencionou que a operação foi assim estruturada:

“Em 9 de agosto de 2004, a Companhia adquiriu, por aproximadamente US\$ 225 milhões, equivalentes a R\$ 686.502 mil, 100% das ações ordinárias e representativas da totalidade do capital social da Agip do Brasil, anteriormente controlada pelo grupo italiano ENI International B.V., negócio de US\$ 450 milhões que incluiu também a aquisição pela Brasoil Oil Service Company, subsidiária da PETROBRAS, da dívida da Agip do Brasil com sua ex-controladora. Adicionalmente, o Contrato de Compra e Venda de Ações previa um pagamento complementar, decorrente do saldo de caixa existente na Sophia em 31 de julho de 2004, acrescido ou decrescido da variação do capital de giro da empresa entre 31 de dezembro de 2003 e 31 de julho de 2004. Tal complemento de preço atingiu R\$ 163.630 mil, equivalentes a US\$ 58,7 milhões na data do fechamento do negócio, fazendo com que o valor total pago alcançasse R\$ 850.132 mil.

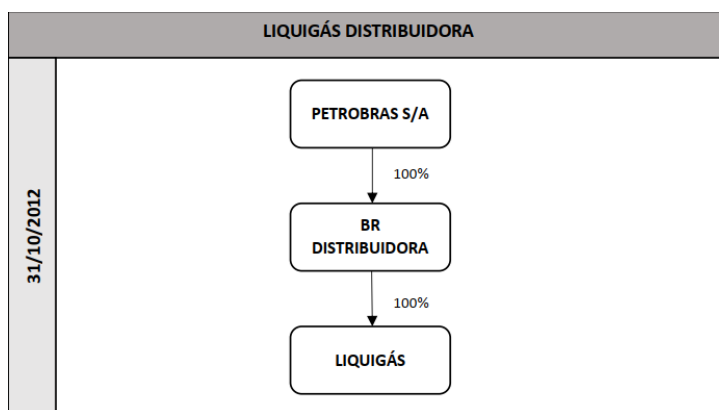
*Os recursos necessários para a aquisição destas ações, bem como aqueles decorrentes de ajustes de preço, foram repassados pela **PETROBRAS** à Companhia como um adiantamento para futuro aumento de capital.*

Surgiu, assim, uma empresa de propriedade integral da Companhia, com o nome temporário de Sophia do Brasil S.A., aquisição que marcou a entrada da companhia no segmento de distribuição de gás de cozinha.

O ágio apurado na aquisição da Sophia do Brasil S.A., no valor de R\$ 590.502 mil, é composto da seguinte forma:

RS mil	Ágio por expectativa de resultados futuros	Ágio por mais valia de ativos	Total
Ágio na aquisição da Sophia do Brasil S.A.	198.941	391.561	590.502
Amortização do ágio	(3.946)	(6.296)	(10.242)
Ágio a amortizar	194.995	385.265	580.260

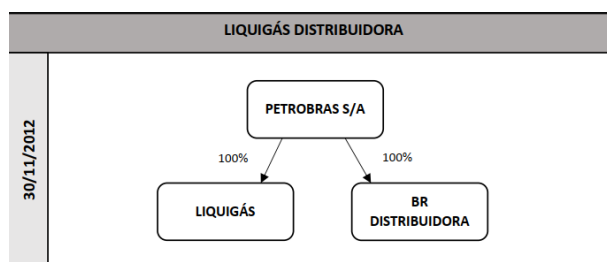
A partir de janeiro de **2005**, a empresa começou a atuar no mercado como **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A**, com o respectivo quadro societário:



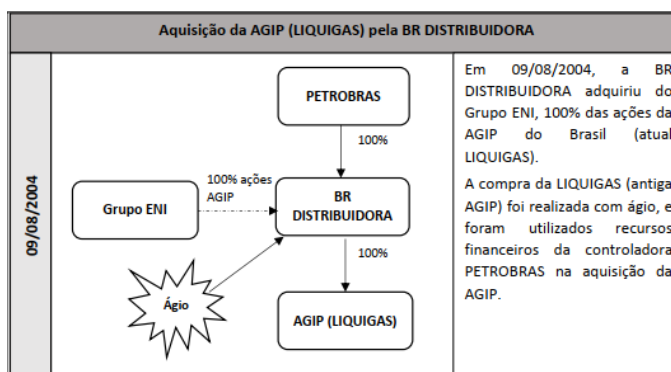
Em 27/10/2006, houve uma AGE na **BR DISTRIBUIDORA**, em que foi aprovado “Protocolo de justificação de cisão parcial da **LIQUIGÁS** e incorporação da parcela cindida na **BR DISTRIBUIDORA**”. Em AGE realizada em **30/11/2012** na sede da **LIQUIGÁS**, foi aprovado o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.** com versão da Parcela Cindida **para a LIQUIGÁS**, firmado em 23/11/2012.

Ainda na referida AGE, foi aprovado o Laudo de Avaliação Contábil da Parcela Cindida da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.**, com base no balanço patrimonial da **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.** levantado na data base, que apresentou o valor contábil da parcela a ser cindida no montante de R\$ 963.162.039,56.

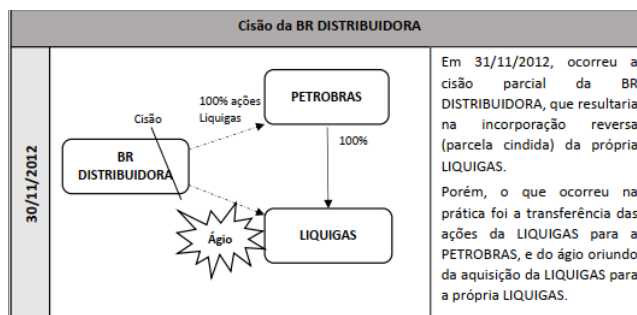
Após a cisão da **BR DISTRIBUIDORA**, em novembro de 2012, da parcela do investimento na **LIQUIGAS** e dos ágios oriundos de sua aquisição, resultando na suposta incorporação da parcela cindida na própria **LIQUIGAS**, restou a seguinte composição acionária:



Ao ser questionado sobre as amortizações de ágio lançadas no registro M300 (Demonstração do Lucro Real) da ECF, a interessada informou que a amortização seria referente a ágio recebido pela **LIQUIGAS** em decorrência da incorporação de patrimônio cindido pela **BR DISTRIBUIDORA**. Com base nos documentos encaminhados nas respostas foi possível determinar que o ágio amortizado se originou da seguinte forma:



O objeto da reorganização societária seria a cisão parcial da **BR DISTRIBUIDORA**. Segundo a autoridade fiscal, o que ocorreu na prática, foi a transferência do investimento (ações da **LIQUIGAS**) da **BR DIISTRIBUIDORA** para sua controladora **PETROBRAS**, e a transferência do ágio oriundo da aquisição (da **LIQUIGÁS**) para a própria **LIQUIGÁS**, que passou a ser subsidiária direta da **PETROBRAS**.



Observe-se ao final da operação, que a situação organizacional permanece àquela pretendida desde o início, na essência, pelo grupo **PETROBRAS**, qual seja, a

titularidade direta ou indireta das ações da **LIQUIGAS** pela empresa **PETROBRAS** (responsável financeira na aquisição da **LIQUIGAS**) e, ao mesmo tempo, mantém-se o patrimônio da empresa adquirente independente do patrimônio da empresa adquirida.

[...]

Consoante já demonstrado neste voto, o lançamento tributário se encontra esteado, em síntese, em dois argumentos. O primeiro argumento reside no fato de a Autoridade Tributária lançadora compreender que a operação de cisão teve propósito exclusivamente tributário para gerar indevidamente uma despesa dedutível na própria empresa adquirida com ágio (**LIQUIGAS**). O segundo argumento residia na ausência de confusão patrimonial.

Com relação ao primeiro argumento, a Autoridade Tributária lançadora, ao se *aventurar* nesta linha de argumentação, precisa de *cautela*, à medida que:

É em razão desse primeiro ponto que a exigência de um *propósito comercial* ou um *motivo extrafiscal* para que o planejamento tributário seja considerado lícito se mostra indevida; pois, afinal, a razão de ser de um planejamento tributário é reduzir o ônus da carga tributária a qual o contribuinte se encontra submetido e, portanto, obrigar o contribuinte a motivar o seu planejamento tributário com argumentos que extrapolam a simples economia de tributos significa lançá-lo à sorte de implementar um planejamento tributário que tenha por obrigação, e *sorte*, extrapolar a simples redução da carga tributária.

Essa exigência também revela total desconhecimento da realidade nacional, a qual impõe ao contribuinte uma carga tributária bruta de 31,77% e 33,90% do PIB somente nos anos 2020 e 2021, respectivamente, motivo pelo qual a busca pela redução da carga tributária se revela propriamente uma questão de sobrevivência empresarial em uma economia cada vez mais globalizada, extrapolando a simples perseguição de lucro como justificativa. (CORDEIRO, F. D. T. G. A Teoria da nulidade do negócio jurídico no controle do planejamento tributário abusivo. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=11751633, p. 44/45)

Portanto, a exigência de um propósito *extratributário* para avaliar uma reorganização societária, *de per se*, revela-se *deficiente*.

Adicionalmente, o argumento pela ausência de um propósito *extratributário*, em especial para avaliar uma reorganização societária do porte da BR DISTRIBUIDORA e da recorrente, impõe que a Autoridade Tributária lançadora possua conhecimentos *extratributários* especializados no setor econômico em que essas empresas se encontram inseridas, de forma que esse possa refutar com uma adequada segurança jurídica que a reorganização societária não possuiria propósito *extratributário*.

Ao se debruçar sobre os autos é possível observar que as reorganizações societárias foram implementadas por empresas que já se encontravam consolidadas no mercado nacional, possuíam uma estrutura empresarial bem definida e essas reorganizações societárias não foram implementadas em curto espaço de tempo.

Também se constata a *inexistência* de patologias nos negócios jurídicos que lastrearam as reorganizações societárias, o que as invalidaria.

Não se pode deixar de observar que a recorrente se preocupou em detalhar adequadamente as razões pela qual houve a cisão da BR DISTRIBUIDORA, consoante se pode observar do excerto abaixo extraído das fls. 1944/1945:

145. Em decorrência da reestruturação societária, a Liquigás passou a ser uma subsidiária direta da Petrobras, o que implicou na adoção de planos de estratégia gerencial e governança corporativa conjunta, bem como o reporte direto à sua matriz, o que anteriormente era realizado por meio da BR Distribuidora.

146. Inclusive, tais propósitos encontram-se expressos em trecho do Relatório de Gestão da Petrobras do ano de 2012¹⁴, data de transferência do controle societário da Recorrente àquela empresa, reproduzido a seguir:

10 Investimentos

10.1 Baixa de participação acionária Liquigás Distribuidora S.A

A Petrobras na qualidade de controladora direta da Companhia e de controladora indireta da Liquigás, deliberou ser vantajoso para o Sistema Petrobras a alteração do modelo de governança a fim de segregar a atividade de distribuição de GLP (Gás Liquefeito de Petróleo) da atividade de distribuição dos demais derivados de petróleo, com a cisão parcial da Companhia e incorporação da parcela cindida na Liquigás.

Em 30 de novembro de 2012, após aprovação por parte da Assembleia Geral Extraordinária da Companhia e da Liquigás, a Petrobras passou a deter diretamente a totalidade das ações da Liquigás, exercendo de forma objetiva e direta sua gestão societária na referida controlada e, conseqüentemente, no negócio de distribuição de GLP, trazendo benefícios mútuos, de ordem administrativa e financeira.

147. Tais objetivos também ficam claros na análise dos estudos realizados no âmbito da própria futura controladora direta, Petrobras, que deixam clara a intenção de incrementar a governança da Recorrente, bem como a necessidade de integração de atividades com os demais negócios do Grupo e otimização da gestão do segmento de GLP. Vejam-se trechos do referido estudo que apontam para tal conclusão (Doc. 10 da Impugnação):

Justificativa

7. Análises indicam a necessidade de simplificar a estrutura societária, favorecer a integração das atividades de distribuição de combustíveis na BR e de distribuição de GLP na LIQUIGÁS, e tornar mais objetiva a governança das participações da Petróleo Brasileiro S.A. ("Petrobras") no setor de distribuição de combustíveis derivados de petróleo.

8. Assim, foi planejada uma operação de cisão parcial da BR, com a segregação do investimento detido na LIQUIGÁS, seguida da incorporação dessa parcela cindida pela própria LIQUIGÁS.

9. Após a conclusão dessas operações, a LIQUIGÁS se tornará uma subsidiária integral da Petrobras, favorecendo a integração de suas atividades com os demais negócios do Sistema Petrobras, dentro da estratégia de crescimento integrado até 2020. Essa reestruturação também visa à otimização da gestão desse segmento.

Conclusão

14. Considerando as vantagens para o Sistema Petrobras com a alteração do modelo de governança de suas participações no segmento de distribuição de combustíveis derivados de petróleo, esta Gerência Executiva concorda com as ações aqui indicadas e recomenda a cisão parcial da BR, com versão da parcela cindida na LIQUIGÁS, transformando esta, ao final, em uma subsidiária integral diretamente ligada na Petrobras, na Área de Contato da Presidência.

148. Dentre os impactos diretos verificados no contexto de reestruturação, especificamente o Plano de Negócios e Gestão (PNG) da Liquigás passou a ser reportado e discutido diretamente à Petrobras, por meio do sistema integrado PLANEST (Doc. 11 da Impugnação). É o que se observa no trecho de e-mail reproduzido abaixo, trocado entre as diretorias da Petrobras e da Liquigás entre agosto e setembro de 2013, que demonstra que as comunicações anteriormente eram realizadas por meio da BR Distribuidora:

“Até o ano passado as projeções estabelecidas no PNG da Liquigás eram encaminhadas a nossa controladora BR, à GPL/GEPLÉ, que alimentava o sistema PLANEST.

A partir deste ano com a nova configuração de governança (passamos a ser subsidiária da Petrobras), fomos orientados, pela BR, que as projeções do novo ciclo de PNG sejam alimentadas pela Liquigás via PLANEST.”

149. Por conta da gestão direta exercida pela Petrobras, a determinação de metas de planos de negócios, reportes econômicos, financeiros, contábeis e de gestão eram realizados rotineiramente de forma direta e seguindo os parâmetros determinados pela holding Petrobras, conforme se pode verificar dos diversos documentos anexos (Doc. 12 da Impugnação).

[...]

Desta forma, diante dos fatos expostos, voto no sentido de afastar *o argumento* do lançamento tributário de que a reorganização societária não possuiria propósito *extratributário*.

Por sua vez, resta o segundo argumento que subsidiou o lançamento tributário: Ausência de confusão patrimonial.

De acordo com o TVF, “[...] não houve confusão patrimonial entre a empresa adquirente (BR DISTRIBUIDORA) e o investimento adquirido (LIQUIGAS), requisito essencial para legitimar a amortização fiscal do ágio nascido na operação.”. (fl. 1051).

Afirma a autoridade tributária lançadora que:

A única hipótese prevista em lei para utilização fiscal antecipada do ágio por expectativa de rentabilidade futura é quando há confusão patrimonial entre a empresa que efetivamente adquiriu o investimento com sobre preço e o próprio investimento adquirido. Tal confusão ocorreria caso a LIQUIGAS tivesse sido incorporada pela BR DISTRIBUIDORA ou vice-versa, **o que não ocorreu.**

O ágio, como preço adicional, surge em aquisições de participações societárias por um montante superior ao valor contábil retratado nas demonstrações financeiras das sociedades investidas, e seu registro na contabilidade da investidora decorre do desdobramento desse custo de aquisição conforme previsto no artigo no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

[...]

A permissão legal para que a empresa resultante da reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização desse ágio como despesa dedutível, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida. Permanecendo a existir o investimento, não se caracteriza a situação prevista na norma, que é o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”. A Lei nº 9.532/97 colocou como requisito à dedutibilidade fiscal da amortização do ágio, a ocorrência da extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa), por serem as hipóteses que provocam a aludida “confusão patrimonial”, situação em que o investimento (ou a investidora) deixa de existir, impossibilitando a sua alienação, de modo a limitar a recuperação do ágio à dedutibilidade fiscal de sua amortização.

O atendimento ao requisito legal da "confusão patrimonial" representa apenas o "deslocamento" da aplicação da regra geral da integração do ágio ao custo da aquisição para apuração do ganho de capital (art. 391 e art. 426 do RIR/99), quando da alienação do investimento, para a regra subsidiária do aproveitamento fiscal dos encargos de amortização apropriados mensalmente, dentro dos limites e prazos legais (arts. 385 e 386 do RIR/99).

[...]

No caso em tela, **não** se verificou a requerida unificação patrimonial. As três empresas envolvidas continuaram existindo: LIQUIGAS, BR DISTRIBUIDORA e PETROBRAS. Houve, sim, uma tentativa simulada de se ajustar à letra da lei, sem que restassem atendidos os requisitos do permissivo legal, que condiciona a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio à extinção por incorporação, fusão ou cisão da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa).

O direito ao aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do ágio surge de situações fáticas a hipóteses previstas na legislação vigente, diga-se alienação ou liquidação, do investimento adquirido com ágio (regra geral do art. 391, c/c art.426 do RIR/99) ou extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa), com a ocorrência da "confusão patrimonial" (regra subsidiária dos arts. 385 e 386 do RIR/99), e não da mera conveniência do contribuinte, mediante formatação de operações artificiosas.

A decisão recorrida manteve o lançamento tributário apresentando entre as suas razões de decidir a ausência de confusão patrimonial (fl. 1846):

Perceba-se que só pode se falar na amortização do ágio, caso haja **confusão patrimonial**. É somente a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, que os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida, que nesse caso não ocorreu**.

Percebe-se que a engenharia societária empreendida pela interessada engendrou como consequência a **LIQUIGÁS** ser subsidiária direta da **PETROBRAS S.A.**, conforme "PROTÓCOLO E JUSTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL DA PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A, anulando assim os efeitos pretendidos pela interessada na dedutibilidade do ágio:

De forma a refutar esse entendimento da fiscalização, a recorrente apresentou a seção III.2.1.1, denominada "Da Liquidação do Investimento Adquirido com Ágio Mediante Incorporação, Fusão ou Cisão, Ensejando "Confusão Patrimonial"", fls. 1928/ 1941.

Contudo, assiste razão a autoridade tributária lançadora e o acórdão recorrido, razão pela qual não deve prosperar o argumento da recorrente de que haveria a confusão patrimonial.

A análise da amortização do ágio pela recorrente extrapola a análise do plano fático, razão pela qual se faz necessário observar a legislação tributária que subsidiou o lançamento tributário, em especial sob óptica do art. 7º e 8º da 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:

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

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

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

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 subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

[...]

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

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

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

É possível observar que o caput do art. 7º da Lei nº 9.532/97 traz uma determinação quando afirma que a pessoa jurídica *deve absorver o patrimônio de outra*. É aqui que reside o argumento de ausência de *confusão patrimonial* em que a autoridade tributária lançadora baseou o lançamento tributário.

Quando da aquisição das ações do GRUPO ENI, pela BR DISTRIBUIDORA com recursos da PETROBRÁS, o ágio foi reconhecido como custo de aquisição pela empresa adquirente, ou seja, foi reconhecido pela BR DISTRIBUIDORA, consoante sintetizado na figura abaixo extraída do TVF (fl. 1049) (grifo nosso).

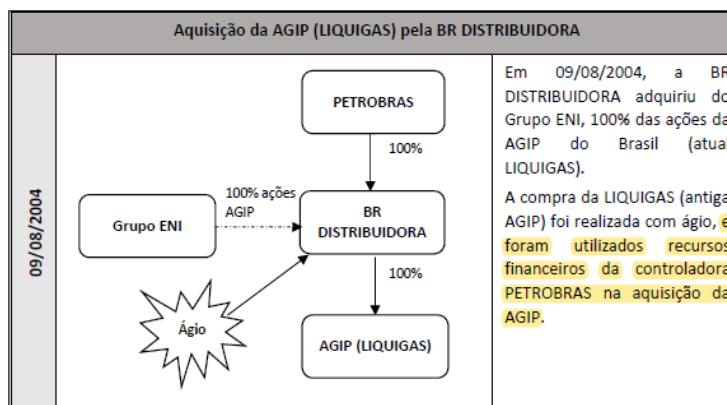


Figura 9 - Aquisição da Agip pela BR Distribuidora

Por sua vez, quando da cisão *parcial* da BR DISTRIBUIDORA, o ágio, que até então se encontrava nessa empresa (investidora), foi “transferido” para a sua *investida*, ou seja, foi transferido para a recorrente, enquanto a PETROBRÁS passou a ter o controle acionário *direto* de 100% das ações da recorrente (fl. 1051 e 1049).

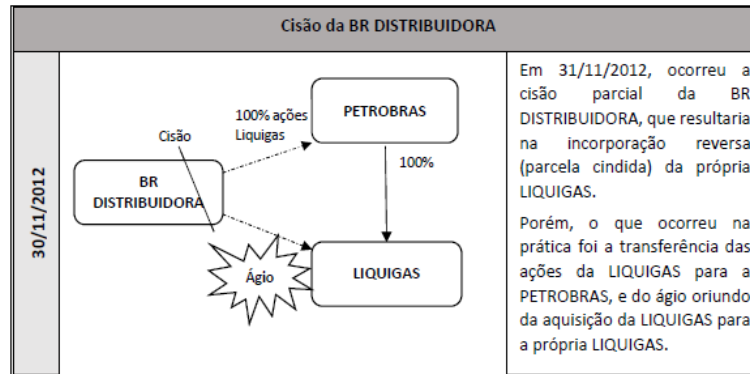


Figura 10 - Cisão da BR Distribuidora

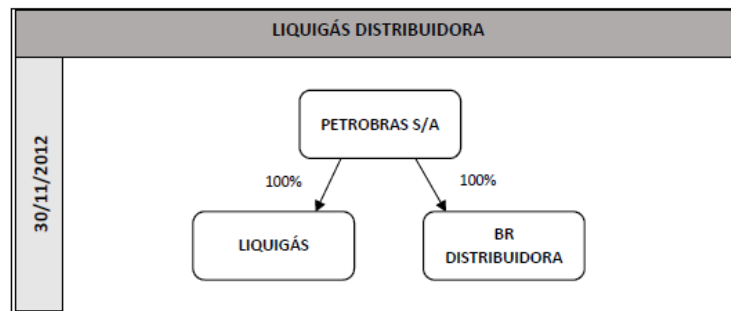


Figura 8 - Liqigas - Nov/2012 – Organograma parcial

Desta forma, no plano fático apresentado a este colegiado, *não houve uma confusão patrimonial*, a qual é decorrência da *absorção* de patrimônio entre a *investida* e *investidora*, e vice-versa, requisito este essencial para a amortização da despesa do ágio na apuração dos tributos, conforme precedentes deste Tribunal.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL. O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. **Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.** (Acórdão CARF nº 9101-003.571. Relatora: Cristiane Silva Costa) (grifo nosso)

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para transferência do ágio da real investidora para outra empresa do grupo. **A amortização de despesa do ágio só é possível quando há confusão patrimonial entre a real investidora e a empresa investida, adquirida com ágio.** (Acórdão CARF nº 1301-006.317. Relator: José Eduardo Dornelas Souza) (grifo nosso)

ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNACIONAL. TRANSFERÊNCIA PARA O BRASIL. IMPOSSIBILIDADE. Não se admite a transferência de um ágio formado em operações realizadas entre entidades no exterior. O ágio deve ser registrado pela contribuinte, quando adquirir participações no Brasil. **Caso ocorra a confusão patrimonial desta com a investida, em face da baixa do investimento, a legislação autoriza a dedução à razão de um sessenta avos ao mês do valor registrado.** O ágio pago pela controladora no exterior (primeiro momento), não pode ser transferido para pessoa jurídica no Brasil (recorrente), com o intuito de deduzir esses valores na apuração dos tributos aqui devidos. (Acórdão CARF n.º 1401-006.420. Relator: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga) (grifo nosso)

Na reorganização societária apresentada a esta turma houve tão somente uma cisão *parcial*, na qual a investidora (BR DISTRIBUIDORA), que detinha o ágio, o transferiu para investida (recorrente) quando essa foi *cindida*, momento no qual transferiu as ações da recorrente para a PETROBRÁS.

A decisão recorrida, acertadamente, observou que a confusão ocorreria caso a recorrente fosse adquirida pela BR DISTRIBUIDORA, ou vice-versa (fl. 1846):

Depreende do caso em tela, que não houve confusão patrimonial entre a empresa adquirente (BR DISTRIBUIDORA) e o investimento adquirido (LIQUIGAS), requisito essencial para legitimar a amortização fiscal do ágio. Tal confusão ocorreria caso a LIQUIGAS tivesse sido incorporada pela BR DISTRIBUIDORA ou vice-versa.

Referida decisão trouxe como precedente o acórdão CARF n.º 9101-003.871:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 INVESTIMENTO NÃO EXTINTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA.

A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou.

A recorrente argumenta que haveria ocorrido confusão patrimonial, pois, no seu entendimento:

109. Na nova operação de incorporação das participações societárias sujeitas à equivalência patrimonial, a Recorrente foi obrigada a desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio (sendo este a diferença entre o preço de aquisição da participação societária e o valor de patrimônio líquido da participação adquirida), tendo apurado o ágio por rentabilidade futura no montante de R\$ 128.567.095,17 (cento e vinte e oito milhões, quinhentos e sessenta e sete mil e noventa e cinco Reais e dezessete centavos), ora objeto de questionamento.

110. Com a incorporação da parcela cindida, houve a efetiva extinção da parcela do investimento referente à distribuição de GLP do capital da BR Distribuidora, ensejando nova avaliação do ágio a ser transferido à Recorrente.

111. Nesse sentido, frise-se que a operação de cisão de companhias é prevista expressamente no artigo 229 da Lei nº 6.404/1976, que a define como a operação pela qual uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades:

[...]

112. No caso de versão de todo o seu patrimônio, a companhia cindida é integralmente extinta, ao passo que, se houver cisão parcial, como ocorreu no presente caso, o capital se divide, permanecendo existente apenas a parcela remanescente da companhia cindida.

113. Com o ato de incorporação de tal parcela cindida, houve a extinção do referido investimento da BR Distribuidora, passando a Recorrente ao controle direto da Petrobras, mediante a conferência das ações anteriormente detidas pela BR Distribuidora. Com a incorporação da parcela cindida da sua antiga controladora pela Recorrente e consequente aumento do patrimônio líquido, esta sucedeu aquela em todos os direitos e obrigações correlatos, nos termos do artigo 227 da LSA, a seguir transcrito:

[...]

114. Em outras palavras, com o ato de cisão parcial, seguido de incorporação, ocorreu a extinção das ações detidas pela BR Distribuidora na Liquigás, com a extinção de todas as obrigações e direitos relacionadas a tal parcela daquela companhia, sendo o capital social da BR Distribuidora reduzido em montante proporcional e o da Recorrente aumentado, nos termos já demonstrados do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Petrobras Distribuidora S.A. com versão da Parcela Cindida para a Companhia.

115. Com efeito, para fins da apropriação do ágio resultante da operação, o relevante é a absorção do patrimônio de uma das sociedades envolvidas, de maneira a unir o ágio e o lucro, e não necessariamente a extinção de uma das pessoas jurídicas, entendimento que inclusive levaria à descaracterização da apuração de ágio em operações de cisão parcial ou de fusão, por exemplo, ao arrepio do que prevê a legislação.

Contudo, *não assiste razão*.

A recorrente, ao afirmar que “[...] o relevante é a absorção do patrimônio de uma das sociedades envolvidas, de maneira a unir o ágio e o lucro, e não necessariamente a extinção de uma das pessoas jurídicas [...]”, esquece que o ágio que defende nestes autos pela possibilidade de deduzir fiscalmente *se encontrava registrado na BR DISTRIBUIDORA* e, portanto, não se encontrava registrado na recorrente.

O ágio foi *transferido* para a recorrente e não absorvido por essa.

Por sua vez, ao argumentar que a dedutibilidade da amortização do ágio encontra guarida no art. 8º, alínea *b*, da Lei nº 9.532/97, o qual, nas suas próprias palavras, “[...] expressamente garante que esse mesmo tratamento fiscal seja aplicado às situações em que a sociedade controlada venha a incorporar a sua controladora, *tal como no caso destes autos* [...]” (grifo nosso), também deixa de observar que a sociedade controlada, ou seja, a própria recorrente, não incorporou a sua controladora, ou seja, a BR DISTRIBUIDORA, razão pela qual o ágio que defende nestes autos deduzir não possui por origem uma situação na qual a sociedade controlada adquiriu a sua controladora, como afirma.

125. Ainda nesse sentido, é importante notar que o §6º, inciso II, do artigo 386 do RIR/99, com base legal no artigo 8º da Lei 9.532/97, expressamente garante que esse mesmo tratamento fiscal seja aplicado às situações em que a sociedade controlada venha a incorporar a sua controladora, tal como no caso destes autos. Confirma-se:

“§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.” (destaques da Recorrente)

Por fim, a recorrente trouxe precedentes do CARF (fls. 1936/1937) no sentido da possibilidade de transferência do ágio e da validade da sua amortização fiscal em operações de incorporação reversa; porém, consoante já apresentado, *não há*, no plano fático apresentado a este colegiado, *incorporação reversa* e, por conseguinte, não há confusão patrimonial entre *investidora* e *investida*, consoante compreende a recorrente ao trazer aos autos referidos precedentes.

Portanto, não houve uma confusão patrimonial entre investida e investidora.

Diante dos fatos expostos, voto no sentido de rejeitar o argumento apresentado no sentido de que a liquidação do investimento adquirido com ágio ensejaria confusão patrimonial.

DA FALTA DE DISPOSITIVO LEGAL A PERMITIR A TRIBUTAÇÃO PELA CSLL

A recorrente argumenta que o enquadramento legal do auto de infração referente a contribuição não indicou que a recorrente teria efetuado exclusões/compensações não autorizadas na apuração da CSLL:

168. Da análise das “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” constantes do Auto de Infração referente à Contribuição, pode-se observar que a Fiscalização indicou que a Recorrente teria efetuado exclusões/compensações não autorizadas na apuração da CSLL com violação ao art. 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988, com as alterações introduzidas pelos arts. 2º da Lei nº 8.034/1990 e 17 da Lei nº 11.727/2008, respectivamente; art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/1965; art. 2º da Lei nº 9.249/1995; art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012.

169. Ocorre que os dispositivos acima não possuem nenhuma relação com o caso ora debatido: efeitos fiscais decorrentes da amortização/exclusão do ágio. Vejamos:

- os arts. 2º e 3º da Lei 7.689/88 estabelecem, respectivamente, que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões, dentre as quais não consta a amortização do ágio; e sobre a alíquota aplicável à Contribuição. Assim, os mencionados artigos não podem ser utilizados para a glosa constante do Auto de Infração, pois ele sequer trata de tais despesas.

- o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê que a CSLL é apurada com base nas mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, sem mencionar a aplicação das mesmas regras de dedução, de forma que não serve para fundamentar a cobrança pretendida no Auto de Infração.

- o art. 2º da Lei nº 9.249/1995 estabelece que o IRPJ e a CSLL são apurados de acordo com a legislação vigente, considerando as alterações previstas na referida Lei, não tangenciando o assunto objeto do Auto de Infração.

- o art. 1º da Lei nº 9.316/1996 prevê que a CSLL não pode ser deduzida do Lucro Real e nem da própria base, o que não fundamenta a glosa da amortização de ágio pretendida pela Fiscalização.

- o art. 28, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, estabelece que: “Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71, desta Lei”. Nenhum dos dispositivos mencionados trata sobre os efeitos fiscais do ágio, não podendo o referido artigo ser invocado como fundamento para a cobrança da CSLL no presente caso.

A decisão recorrida observou o art. 7º da Lei nº 9.532/1997 para manter o lançamento tributário, consoante se pode observar do excerto abaixo extraído da fl. 1847:

Considerando que foi construída para disciplinar a contabilização do ágio, de suas amortizações e, por consequência, a própria apuração do lucro contábil, a norma contida no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, alcançou também a CSLL, e não apenas o IRPJ, voto pela manutenção do feito fiscal.

A recorrente argumenta que referido dispositivo legal não integra a descrição dos fatos e o enquadramento legal do auto de infração:

172. Ocorre que o dispositivo invocado pela DRJ, que supostamente sustentaria a aplicação das cobranças em relação à CSLL (art. 7º da Lei nº 9.532/1997) não foi apontado como enquadramento legal dos Autos de Infração de IRPJ ou de CSLL!

173. Em outras palavras, ainda que se admitisse que, supostamente, a exigência da CSLL poderia estar embasada no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, esse entendimento não permitiria a manutenção das cobranças no caso concreto, já que o dispositivo invocado não consta do enquadramento legal da autuação.

Nesta oportunidade, apresentou precedente deste tribunal administrativo:

174. O CARF, por meio de sua CSRF, proferiu o entendimento de que não há base legal para glosa das despesas com a amortização de ágio para fins da CSLL. Confira-se:

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.

INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. **Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.** Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, **para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.**

(...) Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição = das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto”. (Acórdão CSRF nº 9101-002.310, de 3 maio de 2016 – destaques da Recorrente)

Ab initio, o auto de infração da CSLL, fls. 1085/1103, ao dispor sobre a descrição dos fatos e enquadramento legal, expressamente informou que o TVF se encontrava anexo e constituiria sua parte integrante e inseparável:

O sujeito passivo excluiu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL encargos de amortização de ágio, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal anexo, o qual constitui parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. (fl. 1087)

A autoridade tributária lançadora fundamentou no seu TVF afronta ao art. 7ª da Lei n.º 9.532/1997, esclarecendo a impossibilidade da dedução da amortização do ágio como despesa:

Assim, considerando-se que as ações (investimento) da LIQUIGAS foram incorporadas pela PETROBRAS (e não pela própria LIQUIGAS), não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97 (matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99), não existindo assim amparo legal para a dedução da despesa com amortização do ágio por parte da fiscalizada. (fl. 1057) (grifo original)

Portanto, este fato, *de per si*, deve afastar o argumento da recorrente no sentido de que o acórdão haveria inovado o lançamento tributário observando dispositivo legal que não integra o enquadramento legal do auto de infração.

Não se pode esquecer que o caput do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, expressamente citado no enquadramento legal do auto de infração, estabelece que se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Neste sentido são os precedentes recentes deste tribunal:

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO. É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (Acórdão CARF n.º 1301-006.299. Sessão de 14 de março de 2023. Relator: José Eduardo Dornelas Souza. Redator designado: Iágaro Jung Martins) (grifo nosso)

Faz-se necessário observar o excerto extraído do voto vencedor exarado no acórdão referenciado acima:

A IN SRF n.º 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB n.º 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei n.º 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão n.º 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

Este colegiado já se manifestou no mesmo sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

(Acórdão CARF n.º 1201-005.578. Relatora: Viviani Aparecida Bacchmi. Redator designado: Efigênio de Freitas Júnior)

Em seu voto vencedor, o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior traçou com maestria as *teias* da legislação tributária que regem o tema e demonstrou que a glosa das despesas de amortização do ágio previstas pela legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas também deve ser observada quando da apuração da base de cálculo da CSLL:

11. [...] Em consonância com o Decreto-lei 1.598/77, a Lei 7.689/88 ao instituir a CSLL também estabeleceu a neutralidade tributária dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial nos itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º ao determinar a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Art. 2º **A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - **adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;**

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - **exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;**

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Grifo nosso).

12. A Lei 9.532/97, por sua vez, estabeleceu em seu art. 7º, III, que a pessoa jurídica poderá, de acordo com as regras que especifica, amortizar o ágio decorrente de rentabilidade futura na apuração do lucro real.

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

[...]

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

13. Interpretar de forma atomizada o dispositivo legal acima no sentido de o fato de a Lei mencionar "apuração do lucro real" significa ausência de base cálculo da CSLL significa desconsiderar todo o contexto da neutralidade da amortização do ágio em decorrência do MEP.

14. Como explicitado acima, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, tendo em vista que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio.

15. Nessa mesma linha o posicionamento do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior acerca da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL no Acórdão Carf nº 1302-001.170, de 11/09/2013:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito [art. 2º, §1º, "c", da Lei 7.689/88], os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, **se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.**

Note-se que, **se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL**, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88). (Grifo nosso).

16. Como se vê, interpretar de forma contrária ao exposto acima, ou seja, de acordo com a pretensão da recorrente, significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

17. Acrescente ainda que o art. 13, III, da Lei n.º 9.249/95, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, veja se:

Art. 13. **Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (Grifo nosso)

18. No mesmo sentido o art. 1º combinado com o art. 28, ambos da Lei 9.430, de 1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

19. Com base nos mandamentos legais acima, Instrução Normativa SRF n.º 390/04, dispõe que se aplicam à CSLL as normas relativas à amortização e que o ágio decorrente de rentabilidade futura - quando apurado corretamente, o que não é o caso dos autos - poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

Art. 44. **Aplicam-se à CSLL as normas relativas** à depreciação, **amortização** e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

[...]

Art. 75. **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 n.º 1.598, de 1977**, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) **podrá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;**

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

20. Por fim, cumpre registrar que no Acórdão Carf n.º 9101-004-562, de 03/12/2019, nos autos do processo n.º 16682.721208/2012-16, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, conforme voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, também entendeu pela indedutibilidade da CSLL. Vejamos os seguintes trechos:

Deve-se ter em conta, porém, que, **confirmada a condição de Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, sua amortização resta inadmissível no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Logo, é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição**, como adiante se demonstrará.

[...]

Assim, para além de a Lei n.º 7.689, de 1988, apontar para a **neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos**, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei n.º 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que passou a integrar o patrimônio da atuada após a reorganização societária em comento.

Constatado, aqui, que a interposição de Cosanpar não desqualificou Cosan S/A como real adquirente do investimento na atuada, e do titular do correspondente ágio, resta sem substância o ágio reconhecido contabilmente na atuada, de modo, inclusive, a justificar a anulação de sua amortização por meio da realização da provisão exigida pela CVM. Assim, é este lucro contábil, no qual os efeitos da amortização deveriam ter sido neutralizados pela realização da referida provisão, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostrando-se correto o ajuste procedido pela autoridade lançadora e a conseqüente redução da base negativa originalmente apurada.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também no que se refere às exigências de CSLL.

21. Nestes termos, acolho os embargos para sanar a omissão em relação a matéria, todavia, sem efeitos infringentes, para que seja mantida a glosa das despesas de amortização do ágio também na apuração da base de cálculo da CSLL.

Desta forma, a glosa das despesas de amortização do ágio previstas pela legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas também deve ser observada quando da apuração da base de cálculo da CSLL, em razão da neutralidade tributária dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Em razão do exposto, voto no sentido de rejeitar os argumentos apresentados no sentido de que faltaria dispositivo legal para permitir a tributação pela CSLL.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA

A recorrente argumenta na seção III.2.4. do seu recurso voluntário pela impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada.

A multa de ofício e a multa isolada possuem elementos fáticos distintos, possuindo distintas materialidades e fundamentações jurídicas, razão pela qual, a partir da edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, é possível a aplicação simultânea de ambas.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exarou a súmula CARF n.º 147, segundo a qual admite a aplicação concomitante de ambas as penalidades:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

A Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, publicada no diário oficial da União de 18/12/2020, atribuiu à referida súmula efeito vinculante em relação à administração tributária federal, e, portanto, efeito vinculante as decisões deste colegiado.

Desta forma, voto por rejeitar os argumentos apresentados no sentido de que haveria impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada.

DO EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADAS APLICADAS

A recorrente argumenta na seção III.2.5 pelo efeito confiscatório das multas de ofício e multa isolada que lhe foram imputadas.

De acordo com o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 26-A.No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) prescrevem que os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa tão somente a aplicação das sanções previstas em lei, nos moldes da legislação que as instituíram, não sendo possível, na jurisdição administrativa deste contencioso, perquirir possível afronta a referidos princípios.

OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão n.º 1201-005.703. Relatora: Thais De Laurentis Galkowicz)

MULTA ISOLADA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão n.º 1201-005.742. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. TIPICIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. NÃO APRECIACÃO. A falta ou insuficiência de recolhimento espontâneo de tributo pelo sujeito passivo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, que veicula a sanção correspondente a multa de ofício em seu percentual original, sem agravamento ou qualificação. **A alegação de que a multa de ofício seria confiscatória e, portanto, inconstitucional, não pode ser conhecida no âmbito administrativo.** (Acórdão n.º 3402-005.974, do CARF) (grifo nosso)

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA 02. CARF. Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Inteligência da Súmula CAR n. 2. (Acórdão n.º 1401-003.003 do CARF)

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. (Acórdão n.º 2401-005.844 do CARF)

Neste sentido, este Tribunal Administrativo exarou a Súmula CARF nº 2, a qual dispõe que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

Em face do exposto, voto por rejeitar o argumento apresentado no sentido de violação ao princípio do não confisco referente as multas de ofício e isolada.

DA MULTA QUALIFICADA

A multa qualificada se encontra sendo apreciada em sede de recurso de ofício.

De acordo com o TVF, a qualificação da multa se encontra subsidiada na constatação de fraude e simulação:

As definições acima (em especial a definição de **fraude**), que dão suporte à qualificação da multa, implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal diante da amortização do ágio.

Para evidenciar **a fraude**, segue texto retirado do “Formulário de Referência 2012 – Petrobras”, em que a PETROBRAS comunica aos investidores a cisão parcial da BR DISTRIBUIDORA (vide “Documentos Diversos - Outros - FormulárioReferencia2012 Petrobras”):

Cisão parcial da BR Distribuidora

A Petrobras na qualidade de controladora direta da BR e de controladora indireta da Liquigás, deliberou ser estratégico para o Sistema Petrobras a alteração do modelo de governança a fim de segregar a atividade de distribuição de GLP da atividade de distribuição dos demais derivados de petróleo, com a cisão parcial da BR e incorporação da parcela cindida na Liquigás.

Após aprovação por parte da Assembléia Geral Extraordinária da BR e da Liquigás realizadas em 30 de novembro de 2012, a Petrobras passou a deter diretamente a totalidade das ações da Liquigás, exercendo de forma objetiva e direta sua gestão societária na referida companhia e, conseqüentemente, no negócio de distribuição de GLP, trazendo benefícios mútuos, de ordem administrativa e financeira.

Observa-se que as justificativas do texto acima são praticamente idênticas às já apresentadas neste TVF, no “Protocolo de justificação de cisão parcial da LIQUIGAS e incorporação da parcela cindida na BR DISTRIBUIDORA” e das respostas das fiscalizadas ao questionarmos a motivação societária.

Fica evidente que o objetivo societário era a incorporação das ações da LIQUIGAS pela PETROBRAS. Percebe-se a fraude, quando, **de forma distorcida, foi feita a incorporação apenas dos ágios** da parcela cindida na LIQUIGAS, visando a indevida dedução da amortização do ágio, **enquanto que as ações (investimento) da LIQUIGAS foram efetivamente incorporadas pela PETROBRAS**, conforme demonstrado neste TVF.

À luz do novo Código Civil, tais atos não preenchem os requisitos de validade do negócio jurídico. Há “vício” na causa do negócio, que é nulo por ser simulado, como previsto no art. 167 do novo Código Civil, de 2002:

[...]

A simulação praticada no planejamento tributário do Grupo PETROBRAS tem seus efeitos tributários estipulados pelo inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que assim determina:

[...]

A qualificação da multa é intrínseca à própria infração imputada, uma vez que as irregularidades apontadas encontram seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

A operação engendrada pela fiscalizada, conforme já exposto, é ilícita na medida em que sua distorção objetivou unicamente reduzir **indevidamente** a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada

O acórdão recorrido afastou a qualificação da multa de ofício em razão dos fatos expostos abaixo:

Não vejo que reestruturações societárias para amortizar ágio, em regra, sejam aptas a produzirem os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, isto é, impedir ou retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador. Isto porque amortizações de ágio possuem linhas próprias na DIPJ, as quais, se devidamente preenchidas pelo contribuinte, permitem, por si só, a detecção do indício de irregularidade pela autoridade fiscal. Mesmo porque também, são comuns os equívocos cometidos pelos contribuintes nas amortizações de ágio, sendo assim, a simples informação em DIPJ já é fator indiciante da irregularidade.

Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversos, sendo necessária uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de “esconder” a ocorrência do fato gerador – o que se consegue em regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso.

Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta da interessada, tal não seria apto a produzir o resultado “atraso ou dificuldade”, o qual é elementar do tipo infracional.

A este respeito, a 2ª Turma da 3ª Câmara, no Acórdão de Recurso Voluntário nos autos do processo n.º 16561.720169/2014-78 – no qual se analisou autuação fiscal referente ao AC 2010 envolvendo a mesma reestruturação societária e amortização de ágio pelas Recorrente –, concluiu em sentido semelhante, afastando a multa qualificada:

DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

Por esse motivo, voto por afastar a qualificação da multa neste caso.

A recorrente apresentou suas contrarrazões às fls. 1873/1888 argumentando, em síntese, pela inaplicabilidade da multa qualificada em razão da inexistência de fraude ou mesmo de simulação.

Inicialmente, é preciso observar que a recorrente, ao apresentar as razões pelas quais haveria propósito *extratributário*, trouxe como argumento trecho de e-mail que afirma ser trocado entre diretorias da Petrobrás e da Liquigás (fl. 1945):

“Até o ano passado as projeções estabelecidas no PNG da Liquigás eram encaminhadas a nossa controladora BR, à GPL/GEPL, que alimentava o sistema PLANEST.

A partir deste ano com a nova configuração de governança (passamos a ser subsidiária da Petrobras), fomos orientados, pela BR, que as projeções do novo ciclo de PNG sejam alimentadas pela Liquigás via PLANEST.”

Nesta oportunidade, a recorrente apresenta entre os seus argumentos o fato de que, nas suas palavras, “[...] as comunicações anteriormente eram realizadas por meio da BR Distribuidora [...]”.

Contudo, é possível observar do excerto do e-mail apresentado que a BR DISTRIBUIDORA ainda manteria orientação operacional da LIQUIGÁS. Referida conclusão pode ser obtida no seguinte trecho: “[...] A partir deste ano com a nova configuração de governança (passamos a ser subsidiária da Petrobrás), **fomos orientados, pela BR**, que as projeções do novo ciclo de PNG sejam alimentadas pela LIQUIGÁS via PLANEST” (grifo nosso).

Ou seja, em que pese já se encontrar como subsidiária da Petrobrás, ainda era orientada pela BR DISTRIBUIDORA.

Este fato, somado ao fato que a aquisição das ações do GRUPO ENI pela BR DISTRIBUIDORA foi realizada com recursos da PETROBRÁS, poderia induzir este relator, esteado no art. 375 do CPC/2015, o qual dispõe que “O juiz aplicará as regras de experiência comum ministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial”, na formação de uma cognição pela existência de simulação.

Porém, essa conclusão, embora *possível*, acabaria por conferir um elevado ônus à recorrente, ônus esse que encontrar-se-ia esteado em um ínfimo *standard probatório*, razão pela qual poder-se-ia chegar a uma injustiça fiscal.

Abstendo-se dos poucos parágrafos acima, é fato que a autoridade tributária lançadora não trouxe elementos suficientes para fundamentar a qualificação da multa, em especial elementos para subsidiar a *fraude* e a *simulação*, os quais foram expressamente citados no TVF.

Neste ponto, é importante observar que a fiscalização trouxe trechos de um documento denominado “Formulário de Referência 2012”, às fls. 542/1036, de onde a fiscalização assinalou (fl. 1058/1059) as seguintes passagens: “[...] cisão parcial da BR e incorporação da parcela cindida na Liquigás” e “[...] a Petrobras passou a deter diretamente a totalidade das ações da Liquigás, exercendo de forma objetiva e direta sua gestão societária na referida companhia [...]” para evidenciar o que denominou de fraude.

Todavia, deixou a fiscalização de construir um robusto conjunto probatório no qual evidenciasse a existência de fraude ou até mesmo de simulação.

Faz-se necessário abandonar a *visão* de que as reorganizações societárias são sempre reflexos de uma conduta maliciosa do contribuinte para se beneficiar da geração de ágio e, por conseguinte, beneficiar-se da apuração dos tributos.

In casu, não se constata do plano fático nenhuma conduta volitiva na qual se possa identificar um *mínimo* de elemento subjetivo dolo da requerente com o intuito de gerar ágio indevido *desde a sua origem*.

Na verdade, a partir dos argumentos da recorrente, em especial quando essa defende que haveria uma incorporação da controladora pela controlada e assinala o inciso II, do §6º, do art. 386 do RIR/99, o que se observa é uma equivocada interpretação da legislação tributária; porém, não se constata uma conduta dolosa seguida de uma fraude.

Diante dos fatos expostos, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL provimento ao recurso voluntário na preliminar suscitada e, vencido, no mérito, NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênua ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui voto divergente por meio do qual dou provimento ao Recurso Voluntário.

Da preliminar de nulidade: falta de enfrentamento de todos os argumentos e inovação nas razões de decidir

Com relação à preliminar de nulidade de que a decisão da DRJ não enfrentou todos os argumentos trazidos na impugnação, entendo que houve sim apreciação pela turma a quo, ainda que em alguns pontos tenha havido um detalhamento em maior ou menor grau.

Vale transcrever trecho do Recurso Voluntário, no qual constam os argumentos que poderiam levar a nulidade da decisão recorrida:

35. O primeiro ponto de omissão da decisão recorrida é a análise dos argumentos referentes à existência de propósitos econômicos, societários

e gerenciais, razões extra tributárias para a ocorrência das operações que culminaram no aproveitamento do ágio.

36. Tais razões foram tratadas em detalhe pela Recorrente no tópico II.2.2. da Impugnação, em que explicou e comprovou os motivos para a segregação das atividades de distribuição de GLP na Liquegás e de combustíveis na BR Distribuidora, conforme histórico de operações societárias ocorridas desde 2004, bem como da necessidade de inclusão da Recorrente como subsidiária direta da Petrobras.

37. Ocorre que nenhum desses pontos foi sequer mencionado quando da análise da validade do aproveitamento do ágio, nem o conteúdo dos documentos apresentados que os comprovam chegou a ser analisado pela DRJ, que deixou de examinar a ocorrência dos pressupostos teóricos citados para o aproveitamento do ágio na situação concreta.

38. Assim, com a devida vênia, a decisão da DRJ foi omissa na análise dos motivos econômicos e societários das operações, e não forneceu maiores justificativas sobre quais seriam os fundamentos para o entendimento de que não teria restado configurada a confusão patrimonial, no caso concreto, uma vez que todas as operações estão embasadas na legislação e contam com sólidas razões negociais.

Entendo não assistir razão à recorrente, uma vez que a partir da leitura do Acórdão da DRJ, nota-se que a interpretação de que inexistia confusão patrimonial já foi o bastante para que a turma a quo decidisse pela manutenção do crédito tributário.

Por mais que a decisão recorrida pudesse ter sido mais detalhada na visão deste redator, o fato é que as premissas do voto foram devidamente exploradas, de modo que restam claras na minha opinião as razões que levaram a turma a decidir pela confirmação do auto de infração.

Ademais, a recorrente argumenta pela nulidade de decisão recorrida, uma vez que na ementa do acórdão constou tópico sobre a impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente, quando da extinção de participação societária, conforme abaixo:

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado e contabilizado no LALUR não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado. (excerto à fl. 1820)

No que tange a este ponto, com a devida vênia, não me parece que essa questão tenha sido a *ratio decidendi* que levou a decisão de manutenção do crédito tributário. No

máximo, houve um erro na construção da ementa do julgado. O principal ponto que levou à manutenção do auto de infração foi o entendimento de que não ocorreu a confusão patrimonial com a cisão, ponto que será explorado quando tratarmos do mérito do voto.

Nessa linha, entendo que não houve inovação no critério jurídico no âmbito da DRJ.

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas pela recorrente.

Dedução do ágio quando a confusão patrimonial acontece por meio de cisão parcial

Uma das principais faces da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário se dá com base no princípio da legalidade, por meio do qual toda e qualquer tributação dependerá de previsão legal, assim como as proibições a determinados comportamentos devem ser expressas.

No âmbito do Direito Tributário, já houve tentativas de se estabelecer uma norma geral anti elisiva, no entanto, até hoje esta norma não foi instituída. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar n. 104/01), trouxe apenas uma norma anti dissimulação e ainda expressa previsão legal de que tal norma será regulamentada, o que não veio a acontecer.

Muito pelo contrário, já houve tentativa de regulamentação tanto na Medida Provisória n. 66/02, quanto pela Medida Provisória n. 685/15, mas em ambas as situações o Congresso Nacional rejeitou explicitamente essa regulamentação, por mais que ambas as medidas provisórias tenham sido convertidas em lei ordinária.

Assim, teorias estrangeiras de combate aos planejamentos tributários como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, consideração econômica, dentre outras, permanecem alienígenas em relação ao nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com fundamento na premissa da segurança jurídica, cabe ao contribuinte verificar a legalidade ou ilegalidade de uma determinada situação jurídica a ser por ele praticada.

Dessa forma, entendo que aos julgadores de um processo administrativo ou judicial caberia a análise tão somente se os atos praticados pelo contribuinte estão de acordo ou contrários à lei.

No caso concreto, nota-se que a parcela do investimento com ágio foi incorporado pela adquirida após operação de cisão parcial, ou seja, todos os requisitos formais foram devidamente cumpridos.

Mais uma vez, é importante ressaltar que todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações societárias foram feitas “às claras”.

Também se torna relevante destacar o ordenamento jurídico ao qual estava submetida a amortização do ágio, isto é, o artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e o artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Nesse sentido, houve total cumprimento ao disposto no artigo 7º da Lei n. 9.532/97, que assim dispõe:

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 posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

Assim, houve operação de cisão entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

Embora a quase totalidade das operações societárias de união entre a investidora e a investida se dê sob a forma de incorporação, no caso concreto tal operação se deu por meio de uma cisão parcial, de modo que devem ser feitas algumas considerações gerais sobre a cisão, o que possivelmente foi o motivo para que surgisse a autuação fiscal.

A cisão surge de maneira explícita no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Lei n. 6.404/76, que trouxe a sua definição no artigo 229, conforme segue:

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

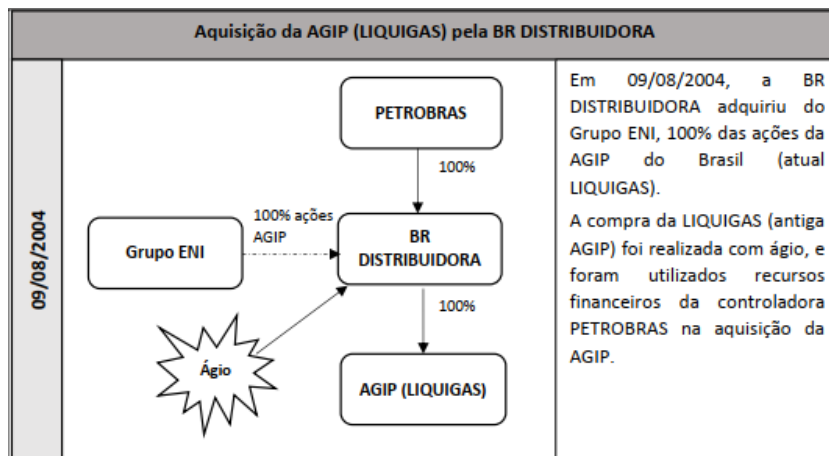
§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

Como se observa, na cisão uma sociedade transfere todo ou partes do seu patrimônio para uma outra sociedade. Caso a transferência seja de todo o patrimônio, estamos diante de uma cisão total, por meio do qual a sociedade cindida é extinta. Por outro lado, na hipótese em que apenas parcela do patrimônio é transferida para outra sociedade, estamos diante de uma cisão parcial.

O artigo 7º da Lei n. 9.532/97 exige que haja uma absorção de patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão entre investida, na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

Dessa forma, a cisão é uma das formas exigidas pela lei para que haja a absorção do patrimônio entre investidora e investida.

No caso em tela, houve a aquisição pela BR Distribuidora da AGIP (Liquigas) junto a terceiros com pagamento de ágio, conforme bem demonstrado na imagem abaixo:



Dessa forma, não há dúvidas de que a operação que gerou o ágio se deu entre partes independentes e que houve o desdobramento do custo de aquisição com o registro de ágio. Todavia o principal ponto de controvérsia diz respeito à existência ou não da confusão patrimonial entre a investidora que detinha a participação societária adquirida com ágio e a investida.

O passo subsequente foi uma operação de cisão parcial da BR Distribuidora, pela qual a BR Distribuidora permaneceu existindo, mas sem o ativo “Investimento: Participação Societária na Liquigas”, que foi transferido e incorporado pela própria investida Liquigas, conforme demonstrado na imagem abaixo:

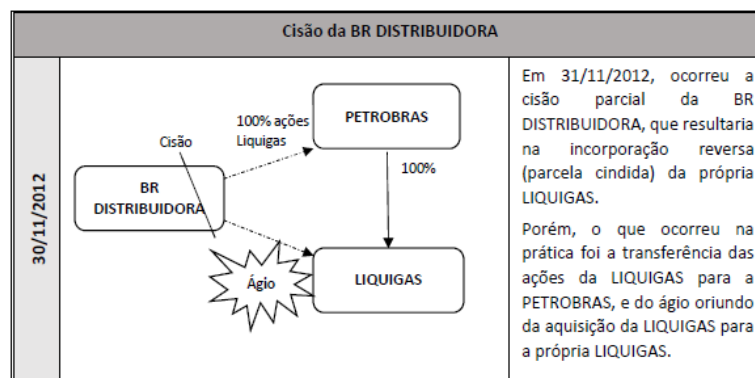


Figura 10 - Cisão da BR Distribuidora

Como decorrência, a Liquigas incorporou o ativo “Investimento: Participação Societária na Liquigas”, gerando a confusão patrimonial requerida no artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Assim, restou comprovado o cumprimento de todos os requisitos legais para a amortização do ágio, de forma que o crédito tributário aqui discutido deve ser exonerado.

Considerando tal exoneração do crédito tributário com base na questão de mérito, tornam-se desnecessárias as análises das questões prejudiciais, tais quais a análise de qualificação

ou não da multa, bem como os efeitos reflexos para fins de dedutibilidade da amortização do ágio na CSLL.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO