



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17459.720028/2021-14
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-006.872 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2024
Recorrentes COMPANHIA DE GAS DE SAO PAULO - COMGAS
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017, 2018

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FRAUDE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A utilização de uma empresa veículo, com existência meramente formal, não é suficiente, tomada isoladamente, para configurar uma fraude tributária. Para tanto, é necessário que fique demonstrado que a empresa veículo foi o meio utilizado para o contribuinte obter uma vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defesa em lei, seja por desviar a finalidade da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017, 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.872 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 17459.720028/2021-14

Relatório

COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGAS, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 109-013.212 (fls. 4776), pela DRJ09, a qual manteve em parte a exigência tributária, interpôs recurso voluntário (fls. 5052) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão.

A decisão recorrida afastou a qualificação da multa de ofício e as imputações de responsabilidade tributária. Tal fato deu ensejo a recurso de ofício, o qual também será apreciado neste feito.

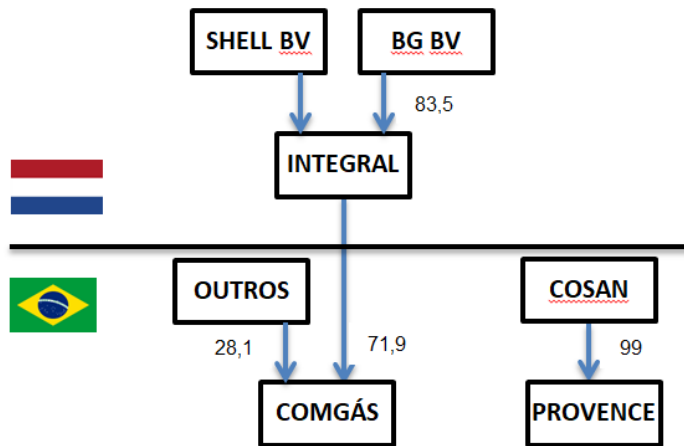
O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL (fls. 2), relativos aos anos 2017 e 2018, acompanhados de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%), bem como multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais (estimativas) do IRPJ e da CSLL no mesmo período. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação de fls. 37, em que são apontadas as infrações: (i) exclusões indevidas na apuração do lucro real relativas a despesas com amortização de ágio; (ii) excesso de juros sobre o capital próprio, decorrente da glosa da amortização do ágio e (iii) pagamentos a menor das antecipações mensais dos tributos apurados anualmente (estimativas) decorrentes da glosa do ágio.

Por meio do mesmo auto de infração, foi imputada responsabilidade tributária a RUBENS OMETTO SILVEIRA MELLO, MARCOS MARINHO LUTZ, MARCELO EDUARDO MARTINS, MARCELO DE SOUZA SCARCELA PORTELA, BURKHARD OTTO CORDES, administradores da Cosan S.A, com fundamento no artigo 135 do CTN.

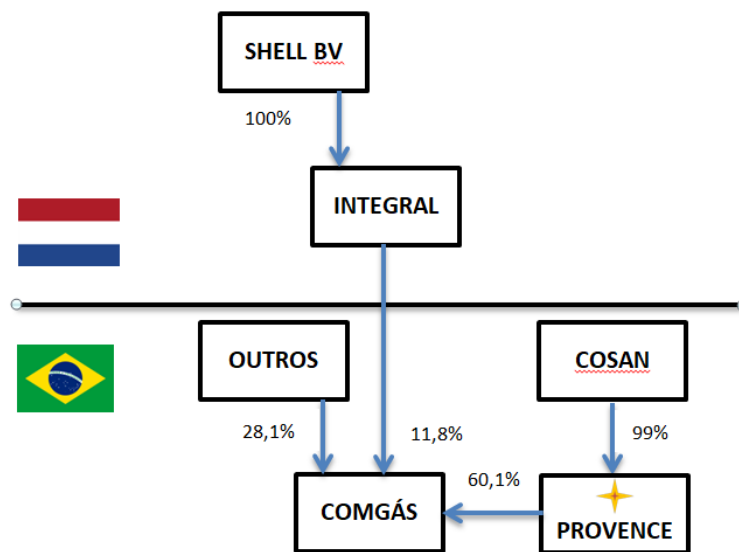
As amortizações de ágio glosadas pela fiscalização dizem respeito à aquisição do controle da empresa autuada (COMGÁS), por meio da sua holding holandesa Integral Investments BV (INTEGRAL), pela empresa Cosan S.A. (COSAN), por meio da sua subsidiária Provence S.A. (PROVENCE).

Em apertada síntese, foram realizadas as operações a seguir apontadas:

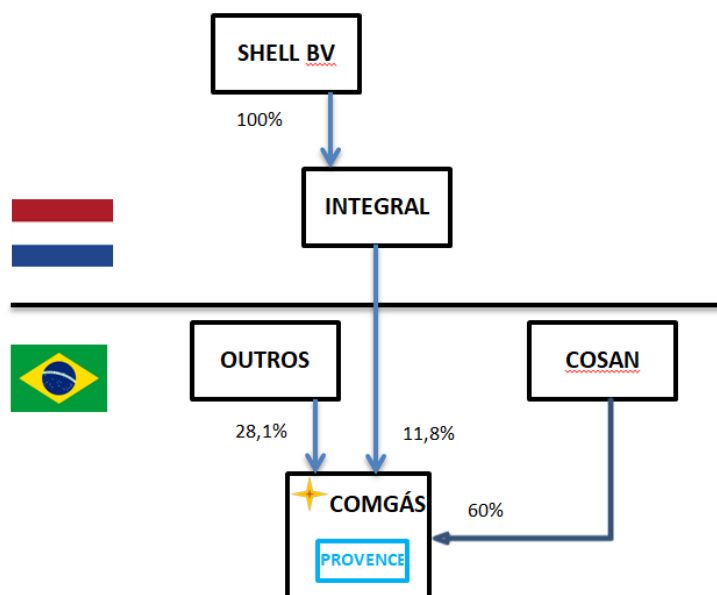
- i) Inicialmente, a empresa autuada COMGÁS era controlada (71,91%) pela empresa holding holandesa INTEGRAL, a qual tinha como titulares a empresa holandesa Shell Gas BV (16,49%) e a empresa holandesa BG Gas São Paulo Investments BV (83,51%).
- ii) Também inicialmente, a empresa brasileira PROVENCE era controlada pela empresa brasileira COSAN (99%).



- iii) Em 28/05/2012, como fruto de um acordo entre a COSAN e a BG BV, a PROVENCE adquiriu da INTEGRAL 60,1% do capital da COMGÁS pelo valor de R\$ 3,4 bilhões, com os aportes realizados pela sua controladora COSAN, passando a controlar a COMGÁS; na aquisição, a PROVENCE registrou um ágio no valor de R\$ 2,4 bilhões.



- iv) Em 19/12/2012, a COMGÁS incorporou a PROVENCE (incorporação reversa), anotando o ágio registrado nesta e passando a realizar a correspondente amortização.



A exigência de IRPJ, apurado conforme o lucro real anual, é fundamentada, em parte, na glosa das deduções da amortização do ágio nos anos 2017 e 2018, consideradas indevidas sobre o fundamento de que não foram cumpridos os requisitos legais previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 para a realização da amortização. Para tanto, a fiscalização considerou que a empresa PROVENCE era uma empresa veículo, não sendo a real adquirente do investimento, e que teria sido constituída de forma dolosa com a finalidade de propiciar um ganho tributário que normalmente não seria devido. Outra parcela da exigência de IRPJ é fundamentada na glosa de dedução de juros sobre o capital próprio, considerado em excesso pelo efeito da glosa da dedução do ágio.

A exigência de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que fundamentam o lançamento de IRPJ.

A exigência de multa isolada é efeito das apontadas glosas, sobre as bases estimadas das antecipações mensais.

A multa de ofício foi qualificada em razão do entendimento de que o contribuinte praticou conduta simulada, nos seguintes termos (fls. 89):

A conduta simulada do contribuinte, transmitindo direitos a quem não os possuía, consubstanciada na inserção fraudulenta da Provence S/A, empresa veículo inexistente de fato, na operação de aquisição do controle societário da COMGÁS com expressivo ágio, efetivamente realizada pela COSAN S.A, possibilitou a indevida amortização fiscal da mais valia, sem que tivesse havido a confusão patrimonial prevista em Lei, cuja consequência foi a redução do montante do imposto devido, conforme descrição abaixo”.

As imputações de responsabilidade também se deram pelo entendimento de que o contribuinte praticou conduta dolosa e que essa conduta tem natureza de “crime decisório”, nos seguintes termos (fls. 95):

A simulação se tratava da Provence S.A adquirir as ações da COMGÁS e, logo em seguida, ser incorporada pela concessionária, dando azo a amortização fiscal antecipada do ágio, mas também possibilitando a manutenção do investimento e da mais valia no patrimônio da COSAN S.A.

Pode-se concluir que este ilícito tributário versa sobre crime decisório, ou seja, os administradores com poderes de gestão na COSAN S.A e COMGÁS resolveram criar uma operação, ficta, pois simulada, visando à redução da carga tributária na concessionária de gás canalizado.

Ato contínuo, viu-se que os referidos gestores decidiram se aproveitar da amortização fiscal ilícita do ágio, tornando o Erário sócio do negócio realizado entre particulares, na medida da diminuição do pagamento de impostos.

Iniciado o contencioso administrativo por meio da impugnação da empresa autuada (fls. 4073), bem como dos responsáveis tributários MARCELO DE SOUZA SCARCELA PORTELA (fls. 4038), RUBENS OMETTO SILVEIRA MELLO (fls. 4457), MARCELO EDUARDO MARTINS (fls. 4497) e BURKHARD OTTO CORDES (fls. 4567), a decisão de primeira instância foi no sentido de considera-las parcialmente procedentes, quando foi afastada a qualificação da multa de ofício e as responsabilidades tributárias, nos termos do Acórdão de fls. 4776, ora recorrido. Ressalte-se que, dentre os responsáveis tributários, a decisão recorrida conheceu apenas da impugnação de MARCELO DE SOUZA SCARCELA PORTELA, pois considerou que os demais imputados não haviam apresentado impugnação.

Em seguida, o contribuinte autuado apresentou o recurso voluntário de fls. 21949, trazendo os argumentos assim sintetizados na própria peça recursal (fls. 5057):

8. Diante do que será exposto nos tópicos subsequentes, é possível concluir que a exigência fiscal não merece prosperar, uma vez que:

- O acórdão recorrido padece de vício de nulidade insanável, vez que (i) a Turma Julgadora deixou de se manifestar sobre argumentos e documentos apresentados, configurando cerceamento do direito de defesa da Recorrente (tópico III.1.1) e (ii) inovou e acrescentou novos argumentos que não foram trazidos na autuação fiscal (tópico III.1.2), em afronta ao artigo 146 do Código Tributário Nacional (TTN");
- Os Autos de Infração originários estão eivados de nulidade, na medida em que houve a indevida alteração no critério jurídico por parte da Autoridade Fiscal, em afronta ao disposto no artigo 146 do CTN, vez que, em autuação fiscal anterior, ao analisar a mesma realidade fática que a presente, a Autoridade Fiscal não verificou motivos para a exasperação da multa de ofício em relação às despesas com JCP (tópico 111.2.1);
- A Recorrente demonstrou, ao longo do processo, que as operações foram realizadas entre partes independentes, com efetivo pagamento do ágio em dinheiro, lastreado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada - conforme reconhecido pela Autoridade Fiscal (fl. 72 dos autos) e reforçado pela Turma Julgadora (fls. 4.829 dos autos) - de modo que a discussão cinge-se quanto à possibilidade de sua amortização;
- Restou comprovado também que todos os atos societários que acarretaram o não aproveitamento do ágio pela Recorrente deram-se de forma lícita e adequada para

atingir os objetivos de todas as partes bem como com o conhecimento dos órgãos reguladores competentes envolvidos (tópico IV.1.1);

- Não há que se falar em ausência de confusão patrimonial do investimento (Recorrente) com o "real adquirente" - que seria, supostamente, um requisito previsto na legislação para o aproveitamento fiscal do ágio - vez que a Lei nº 9.532/1997 não faz qualquer menção à figura do "real adquirente" e que, no caso, restou verificada a confusão dos patrimônios da pessoa jurídica detentora de investimento adquirido com ágio (Provence) e da própria sociedade investida (tópico IV.1.3);
- Igualmente descabida é a tentativa de desconsideração da Provence, com base: (i) na suposta ausência de autonomia patrimonial, em observância ao princípio da entidade e da autonomia patrimonial da sociedade em relação aos seus sócios e acionistas (tópico IV. 1.4.1); (ii) na suposta ausência de funcionamento operacional, vez que se trata de uma holding, atendendo plenamente ao seu objeto social com a mera detenção de participação societária em outras companhias (tópico IV. 1.4.2); (iii) nos fatos relevantes que deram publicidade à transação, visto que os fatos relevantes não afirmam que a aquisição das ações da Recorrente teria sido realizada diretamente pela Cosan, mas, sim, por meio da Provence (tópico IV.1.43); (iv) no fato das tratativas com os órgãos regulatórios terem sido realizadas pela Cosan, visto que tal alegação em nada interfere na qualidade da Provence como "real adquirente" das ações da Recorrente (tópico IV.1.4.3}.
- Também não procede a tentativa da Autoridade Fiscal - ratificada pela Turma Julgadora - de desqualificar a validade da Provence com base na alegação de que a mencionada empresa teria sido utilizada com o único propósito de viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio (ausência de propósito negocial), pois além de existirem fatores extrafiscais que justificam a aquisição das ações da Recorrente pela Provence, no ordenamento jurídico brasileiro, a alegada inexistência de propósito negocial não é motivo para desconsideração dos atos e negócios jurídicos efetivamente praticados por empresas regularmente constituídas (tópico IV.1.4.4). Ademais, a Autoridade Fiscal e a Turma Julgadora não possuem poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados entre partes contratantes que visam sempre o sucesso de sua atuação no mercado, ainda que a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente, (tópico IV. 1.5);
- A Recorrente demonstrou quatro estruturas societárias que poderiam ter sido adotadas pelo Grupo Cosan para que o ágio pudesse ser aproveitado fiscalmente caso a aquisição ocorresse diretamente pela Cosan - tais alternativas, inclusive, incorreriam em recolhimento menor de tributos (tópico III.1.4.5);
- Apesar de a aquisição e a incorporação da Recorrente diretamente pela Cosan ser possível, não era a alternativa mais adequada, vez que tal hipótese traria os seguintes riscos: (i) menor transparência ao negócio; (ii) possível punição pela Comissão de Valores Mobiliário ("CVM"); (iii) possível litígio com os demais acionistas da Recorrente; (iv) inviabilização dos demais negócios do Grupo; (v) majoração de custos sem qualquer justificativa; e principalmente (vi) a perda da concessão do serviço público de distribuição de gás natural no Estado de São Paulo, o principal gerador de valor da Recorrente. Ou seja, a aquisição pela controlada Provence foi imprescindível para o afastamento desses riscos (tópico IV.1.4.6);

- Ainda que se entenda que a Provence era uma "empresa veículo", o que se alega para argumentar, a atual jurisprudência deste E. CARF entende que a utilização de empresas veículo não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio (tópico IV. 1.4.7);
- Não há, no caso, qualquer simulação, haja vista que a inexistência de divergência entre a vontade efetiva e aquela manifestada perante terceiros: a intenção das partes foi a de que as ações da Recorrente fossem adquiridas pela Provence e foi exatamente isso o que ocorreu, sendo noticiado, inclusive, em Fato Relevante e nas tratativas com os órgãos reguladores (tópico IV.1.6);
- Não prospera o argumento fiscal (ignorado pela Turma Julgadora) acerca do suposto aproveitamento em duplicidade do ágio, pois, além de a dedutibilidade do ágio estar amparada respaldada na legislação não há qualquer duplicação do ágio, mas apenas o reconhecimento contábil do custo de aquisição do investimento, o que ocorre independentemente da existência de suposta "empresa-veículo" (tópico IV.1.7);
- Tampouco há que se falar em excesso de JCP, haja vista que houve uma aquisição de investimento, com pagamento em dinheiro, por valor superior ao de seu patrimônio líquido, que resultou em registro de ágio pela empresa adquirente (Provence), de modo que, ainda que se entenda que ágio apurado não é dedutível para fins fiscais, o incremento no patrimônio líquido da Recorrente decorrente da incorporação da Provence, é uma realidade contábil e societária, de modo que os JCP distribuídos não poderiam ser glosados (tópico IV.2.2);
- Deve ser reconhecida a improcedência (i) do auto de infração de CSLL, já que não há que se falar em adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis, inclusive as despesas decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal (tópico IV.3); e (ii) da multa isolada em razão da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa, vez que os autos de infração *in casu* foram lavrados após o encerramento dos anos-base autuados, de modo que eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada - ademais não há que se falar em cumulação da multa isolada com a de ofício, nos termos da Súmula CARF n.º 105 (tópico IV.4);
- Por fim, deve ser mantida a exoneração da multa qualificada, vez que a Turma Julgadora reconheceu (i) a inexistência de fraude nas operações ora analisadas para justificar a aplicação da multa qualificada, como já reconhecido no Processo n.º 16561.720118/2019-51, que analisou a mesma realidade fática que a presente demanda, bem como (ii) a ausência de demonstração, por parte da Autoridade Fiscal, de qualquer conduta dolosa da Recorrente a justificar a aplicação da penalidade agravada (tópico V).

O responsável tributário MARCOS MARINHO LUTZ, apesar de entender correta a decisão *a quo* quando esta afastou a sua responsabilidade tributária, peticionou para que aquela decisão fosse revista no ponto em que afirmou que o requerente não havia apresentado impugnação ao lançamento tributário (fls. 4860). O mesmo ocorrendo com os responsáveis tributários BURKHARD OTTO CORDES (fls. 4900), MARCELO EDUARDO MARTINS (fls. 4954) e RUBENS OMETTO SIILVEIRA MELLO (fls. 5004). Não houve manifestação da DRJ sobre esses pedidos.

A empresa autuada, mais recentemente, apresentou a petição de fls. 5276, em que traz um reforço de argumentos já trazidos no recurso voluntário, anexando manifestação da empresa de consultoria KPMG e grande volume de documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Inicialmente, devem ser apreciadas as petições dos responsáveis tributários MARCOS MARINHO LUTZ (fls. 4860), BURKHARD OTTO CORDES (fls. 4900), MARCELO EDUARDO MARTINS (fls. 4954) e RUBENS OMETTO SIILVEIRA MELLO (fls. 5004), nas quais se manifestam favoravelmente à decisão *a quo*, quando esta afastou a suas imputações de responsabilidade tributária, mas apontam erro quando a mesma decisão afirmou que eles não haviam apresentado impugnação ao lançamento tributário. Por fim, requerem que essa decisão seja considerada nula, caso as referidas imputações sejam readmitidas em sede de recurso de ofício.

Compulsando os autos, verifico que assiste razão aos impugnantes quando afirmam que apresentaram impugnação contra o lançamento tributário antes do julgamento de primeira instância. Tal fato está reduzido a termo por meio do despacho de fls. 4610. Saliente-se que, apesar de o acórdão recorrido estar datado de 19/10/2020, ele foi assinado pelos julgadores e juntado aos autos em 28/09/2022, posteriormente à juntada aos autos das apontadas impugnações.

Assim, como a decisão recorrida não conheceu dessas impugnações, entendo que o julgamento de primeira instância é passível de ser anulado, em razão de o direito de defesa dos peticionantes ter sido mitigado, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Contudo, considero que é possível decidir no mérito a favor dos sujeitos passivos, razão pela qual entendo que não deve ser pronunciada a nulidade da decisão *a quo*, nos termos do §3º do mesmo dispositivo legal acima transcrito.

Com isso, passo para a análise dos demais recursos apresentados.

1 Do Recurso Voluntário do contribuinte

O contribuinte autuado foi cientificado da decisão de primeira instância em 30/09/2022 (fls. 4845) e apresentou o seu recurso voluntário em 28/10/2022 (fls. 5050). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

No presente recurso voluntário, o contribuinte se defende com os argumentos apresentados e apreciados a seguir.

1.1 NULIDADES DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O recorrente inicia a sua defesa apontando alegadas nulidades na decisão recorrida, iniciando por apontar vício na sua motivação, na medida em que essa teria deixado de se manifestar sobre argumentos e documentos apresentados na impugnação do contribuinte. Para tanto, primeiramente afirma que a decisão recorrida adotou o entendimento de que não havia propósito negocial nas operações societárias realizadas apresentando uma fundamentação com afirmações “rasas, genéricas e desconexas dos argumentos de defesa”.

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Talvez a fundamentação oferecida na decisão recorrida não tenha a profundidade, a especificidade e o requinte lógico que o recorrente acredita ser merecida a sua elevada dignidade, mas isso não é causa de nulidade da decisão atacada, na medida em que esta apresenta razões claras e suficientes para sustentar o seu atendimento. Na verdade, a decisão recorrida corrobora o entendimento da fiscalização, adotando para si aquela fundamentação, não havendo necessidade de maiores esforços de fundamentação, nem mesmo a necessidade de refutar as afirmações do recorrente, uma a uma, quando estas são notoriamente uma mera contraposição argumentativa ao entendimento da fiscalização.

O recorrente também atribui invalidade à fundamentação da decisão recorrida, em segundo lugar, por esta ter adotado o entendimento demonstrado no apontada Acórdão n.º 1402-001.404 do CARF, quando tratou do tema “propósito negocial”. Entendo que a referência e, até mesmo, a adoção do racional de outra decisão não é vício de fundamentação e não é causa de nulidade, principalmente porque o acórdão referido trata de situação fática e jurídica similar ao presente processo. Assim, também deve ser afastada essa alegação de nulidade.

Em terceiro lugar, o recorrente inquina de nulidade a decisão recorrida por esta não ter feito referência a uma parecer que o contribuinte fez juntar aos autos. Entendo ser compreensível que o recorrente, após contratar e apresentar nos autos a manifestação de um renomado professor, alimente a expectativa de que a turma julgadora se dedique a demonstrar a razão pela qual a decisão adotada tenha desafiado a opinião vinda de tão relevante figura do mundo jurídico. Contudo, a quebra de expectativa do recorrente não é motivo para anular uma decisão devidamente fundamentada. Entendo que a falta de referência a um parecer não significa que este foi ignorado, principalmente quando este adere perfeitamente aos argumentos da defesa, as quais foram devidamente apreciadas.

Por último, o recorrente inquina de nulidade a decisão recorrida por esta ter alegadamente inovado na sua fundamentação em relação à motivação apresentada na acusação fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 5067):

36. Ainda, pela leitura da decisão recorrida depreende-se que, visando manter os autos de infração que deram origem ao presente processo administrativo, a Turma Julgadora inovou e acrescentou novos argumentos que não foram trazidos na autuação fiscal, inclusive, recaindo em contradição. Explica-se.

37. Conforme já adiantado anteriormente, a acusação fiscal quanto ao ágio na presente autuação foi a de que (i) teria sido transferido por meio de "empresa veículo", sem propósito negocial; e (ii) não teria havido a confusão patrimonial entre a "real investidora" e a sociedade investida.

38. Por outro lado, ao julgar o caso em tela, a Turma Julgadora, de forma inovadora, fundamentou a manutenção da autuação fiscal na suposta inexistência do referido ágio. Veja-se:

Ocorre, conforme já exposto em tópico anterior, sob o ponto de vista tributário, não existe ágio a ser amortizado pela Comgás. Não se trata, portanto, de adição da amortização do ágio a base de cálculo da CSLL, mas sim de inexistência de ágio na Comgás. e, consequentemente, de qualquer valor relativo à sua amortização, (fl. 4.829 dos autos - g.n.)

Verifico que o recorrente está dando uma interpretação incorreta para o texto da decisão recorrida, quando interpreta a expressão “não existe ágio a ser amortizado” [“sob o ponto de vista tributário”] com o mesmo conteúdo da expressão “não existe ágio”. A leitura do texto da decisão recorrida, dentro do seu contexto completo, não permite tal redução.

Independentemente de a alegação do recorrente ser um erro de interpretação ou artifício retórico, o fato é que não houve inovação na decisão recorrida, a qual acompanhou pacificamente a acusação fiscal, o que foi, diga-se, o primeiro motivo de reclamação do recorrente, como visto acima.

Por tais razões, entendo que não há fundamento fático nas alegações de nulidade da decisão recorrida, apresentadas no recurso.

1.2 NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O recorrente inquina de nulidade o lançamento tributário em razão de este ter alegadamente adotado um critério jurídico distinto de outro lançamento tributário realizado em outro momento, relativo a outros fatos geradores, mas também relativo à glosa da amortização do mesmo ágio, conforme o seguinte excerto (fls. 5071):

50. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que a autuação que deu origem ao presente processo administrativo não merece prevalecer, por ter ocorrido a indevida alteração no critério jurídico por parte da Autoridade Fiscal, em afronta ao disposto no artigo 146 do CTN. Explica-se.

51. Isso porque há outro lançamento fiscal, objeto do processo administrativo nº 16561.720031/2016-31, que foi formalizado para cobrança do crédito tributário em razão da suposta dedução indevida da despesa com amortização do ágio ora em

análise, bem como com o pagamento de JCP, ou seja, exigências relativas aos mesmos fatos analisados no presente processo administrativo.

52. No entanto, nos autos do processo administrativo n.º 16561.720031/2016-31, ao analisar a mesma realidade fática que a presente, a Autoridade Fiscal não verificou motivos para a exasperação da multa de ofício em relação às despesas com JCP. Por oportuno, confira-se:

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Ainda que houvesse algum impedimento legal para a exasperação da multa de ofício sobre a infração relativa a determinado fato gerador, em razão de não ter havido essa exasperação no lançamento tributário relativo a fato gerador anterior, tal situação não daria ensejo à nulidade da exigência do tributo, quando muito, levaria à exoneração da qualificação da multa, o que já foi feito pela decisão recorrida. Ressalte-se que a diferença apontada pelo recorrente está circunscrita à infração relativa à dedução de JCP, não contaminando o lançamento relativo à infração relativa à amortização do ágil, mesmo sob a ótica do recorrente.

Contudo, não existe o referido impedimento legal. Pelo contrário, o apontado artigo 146 do CTN permite expressamente a adoção de outro critério jurídico em relação a fatos geradores posteriores àquele de referência, *verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Na espécie, o lançamento tributário formalizado no apontado processo administrativo 16561.720031/2016-31 trata da glosa de dedução de JCP relativa aos fatos geradores ocorridos nos anos 2013 e 2014. Assim, o presente lançamento tributário não violou o artigo 146 do CTN quando exasperou a multa de ofício associada à glosa de dedução de JCP, pois esta se refere aos fatos geradores ocorridos nos anos 2017 e 2018. É certo que existe uma relação fática entre os dois lançamentos, mas não é disso que trata o supracitado dispositivo legal.

Com isso, afasto a presente alegação de nulidade.

1.3 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A amortização do ágio foi glosada pela fiscalização sobre o fundamento de que as operações societárias em tela foram realizadas de uma forma artificiosa, constituindo uma simulação para ocultar a verdadeira operação de compra e venda, a qual não possibilitaria a amortização realizada. Para tanto, aponta como evidências o fato de a empresa PROVENCE ser uma empresa veículo e o fato de todos os recursos que possibilitaram a aquisição da empresa COMGÁS pela empresa PROVENCE ter origem na sua controladora, conforme a síntese contida na conclusão do TVF (fls. 102):

Da análise dos documentos apresentados no curso do procedimento fiscal e fontes internas de informações, constantes do ambiente SPED-ECF, SPED-ECD, por exemplo, além dos fatos acima expostos, constatou-se que a COMGÁS amortizou ilicitamente ágio de si mesma, no período de 2017 e 2018, sem a ocorrência da confusão patrimonial envolvendo a COSAN S.A, real adquirente do investimento,

propiciando uma nova oportunidade de dedução da referida mais valia em caso de alienação do ativo.

Por sua vez, o recorrente se esforça em demonstrar a regularidade do registro e da amortização do ágio em tela (fls. 5084), afastando a tese do “real adquirente” adotada pela fiscalização (fls. 5088), afirmando a impossibilidade de afastar a empresa PROVENCE como adquirente da COMGÁS (fls. 5096), defendendo que é válida a utilização de empresa veículo em operações societárias (fls. 5147), defendendo a impossibilidade de a autoridade fiscal intervir na atividade desenvolvida pela empresa autuada (fls. 5152), afirmando a inexistência da alegada simulação (fls. 5162) e afastando o alegado aproveitamento em duplicidade do ágio.

Esta Turma de Julgamento já teve a oportunidade de analisar diversos casos de aquisição de participação societária com a intermediação de empresa veículo quando, ao final, a empresa adquirida absorve, de forma reversa, o patrimônio da empresa veículo e passa a amortizar o ágio pago por terceiro pela sua própria aquisição.

Assim como nesse processo, a Administração Tributária acusa esse tipo de operação de ser artificioso e vazio de propósito negocial, vendo apenas um propósito de viabilizar a redução da carga tributária, pelo que desconsidera a forma da operação e glosa a dedução da amortização do ágio. Para tanto, afirma que a real adquirente não é a adquirente formal (empresa veículo), mas sim aquela que fez o aporte de recursos na empresa veículo. Considerando que a real adquirente não incorporou ou foi incorporada pela empresa adquirida, entende que não teriam sido atendidos aos requisitos legais da amortização.

Entendo que essa construção da Administração Tributária tem como pressuposto o fato de que o real adquirente intencionalmente utilizou a lei de uma forma especial para obter uma vantagem que está além da finalidade da mesma lei, ou seja, que o contribuinte fraudou a lei ao adotar uma forma abusiva de negócio.

O abuso seria demonstrado pela artificialidade da participação da empresa veículo, a qual não teria qualquer outro propósito senão obter o resultado, em princípio, indevido, de amortizar o ágio. A fraude seria demonstrada pelo fato de que o contribuinte não poderia amortizar o ágio no caso de ter adotado uma forma usual de negócio. Saliente-se que, na espécie, a autoridade fiscal caracterizou a conduta do contribuinte como uma simulação.

Não posso negar que esse tipo de operação é artificioso, mas entendo que o modelo adotado pelo legislador permite esse artifício, pois este foi o modelo adotado no movimento de desestatização de empresas públicas na época do advento da Lei nº 9.532/1997, a qual autoriza a amortização antecipada do ágio por meio de uma incorporação reversa, denotando que a empresa adquirida tem mais valor do que a empresa adquirente. Por isso, entendo que deve ser afastada a alegada abusividade nesse tipo de modelo de negócio.

Ademais, entendo que há situações em que a utilização de uma empresa veículo possui um propósito material, por vezes necessário para a realização do negócio. Por outro lado, há situações em que a utilização de empresa veículo é um meio de perpetrar uma fraude à lei e, por vezes, uma simulação ou uma fraude material. Por isso, é importante analisar o quadro fático da operação.

Verifico que, na espécie, a fiscalização não questiona a existência do ágio, o seu valor, o seu fundamento econômico ou a sua legalidade *stricto sensu*. Apenas afirma que a utilização da empresa veículo PROVENCE possibilitou que a empresa autuada obtivesse uma vantagem que não seria possível em uma operação direta.

De fato, a empresa PROVENCE foi utilizada exclusivamente para possibilitar que a empresa COSAN adquirisse o controle da empresa COMGÁS e que o correspondente ágio fosse aproveitado em benefício da empresa investida.

Com isso, considero que a situação fática é exatamente aquela apontada acima, em que esta Turma de Julgamento vem afastando a acusação de infração fiscal, por exemplo, o Acórdão n.º 1201-006.257, de 21/02/2024, em que foi adotada a seguinte ementa:

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FRAUDE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A utilização de uma empresa veículo, com existência meramente formal, não é suficiente, tomada isoladamente, para configurar uma fraude tributária. Para tanto, é necessário que fique demonstrado que a empresa veículo foi o meio utilizado para o contribuinte obter uma vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defesa em lei, seja por desviar a finalidade da lei.

Dessa forma, voto por exonerar a parcela da exigência relativa à exclusão indevida na apuração, associada à amortização do ágio.

1.4 OUTROS ELEMENTOS DA EXIGÊNCIA FISCAL

Conforme já foi relatado, a glosa da amortização do ágio levou a fiscalização a fazer uma nova apuração do patrimônio líquido da empresa autuada para fins de verificação do limite de dedução dos JCP pagos e uma nova apuração das estimativas mensais devidas, o que resultou das exigências decorrentes de IRPJ (JCP) e de multa isolada (estimativas).

O recorrente traz argumentos contrários a essas parcelas da exigência. Contudo, entendo que esses argumentos perderam o seu objeto, considerando que a glosa da amortização do ágio foi exonerada, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, conforme este voto.

2 Do Recurso de ofício

A decisão de primeira instância exonerou a qualificação da multa de ofício exigida e as imputações de responsabilidade laboradas pela fiscalização, as quais são o objeto do presente recurso de ofício. Atualmente, o limite de alçada está determinado no valor de quinze milhões de reais, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023, verbis:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, verifico que o valor exonerado na primeira instância de julgamento está acima do limite de alçada ora vigente, de forma que o recurso de ofício deve ser conhecido. O mesmo se diga em razão da exoneração das imputações de responsabilidade.

A decisão recorrida exonerou a qualificação da multa de ofício e as imputações de responsabilidade, mas manteve as exigências dos tributos, com multa de ofício de 75%, e manteve as multas isoladas.

Entendo que o recurso de ofício perdeu o seu objeto, em razão de estar sendo afastada a glosa da amortização do ágio, o que afasta, por consequência, a glosa da dedução de JCP e a multa de ofício qualificada.

Com isso, entendo que deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

3 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Embora esteja de acordo com o voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto ressaltando alguns pontos que considero complementares para a formação do meu juízo no caso concreto.

A ingloria busca de um “real adquirente” e o uso da teoria alienígena do propósito negocial

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 o adquirente jurídico do investimento com ágio foi incorporado pela adquirida, ou seja, todos os requisitos formais foram devidamente cumpridos.

A busca por uma eventual real adquirente deixa de lado todos os atos jurídicos que foram devidamente praticados e passa a adotar uma busca de cunho econômico. Vale notar que a pessoa jurídica é uma ficção jurídica, de forma que se levarmos a fundo a ideia do real adquirente, se buscará sempre uma “pessoa física”, que será em último caso a sócia “final” de uma pessoa jurídica ou de um grupo econômico.

Se partirmos do pressuposto que temos que olhar a origem dos recursos econômicos de uma pessoa jurídica para determinar a real adquirente, chegaríamos ao extremo de dizer que se um pai faz uma doação a um filho para que o filho adquira um imóvel, temos que embora o adquirente jurídico do imóvel seja o filho com recursos oriundos da doação, o real adquirente do imóvel é o pai. Note-se como essa busca por um real adquirente faz de todo o ordenamento jurídico uma tábula rasa.

Geralmente nos casos de aquisição de investimento com ágio, é comum que uma pessoa jurídica constitua uma outra pessoa jurídica (ou se utilize de uma pessoa jurídica já existente) e faça uma integralização de capital nessa investida, sendo que a investida é que fara a aquisição de uma outra pessoa jurídica com ágio.

Por mais que possamos fazer o caminho dos recursos econômicos, houve uma operação de integralização de capital, de forma que a investida possui recursos para fazer uma aquisição com ágio, tal qual o exemplo do pai que doou recursos para que seu filho adquira o imóvel. Não me parece que o problema esteja no fato da integralização de capital em si, pois se os recursos tivessem sido obtidos por doação, muito provavelmente a autuação continuaria sendo fundamentada na questão da real adquirente.

Vale notar que não há dispositivo legal autorizando uma fundamentação do auto de infração com base no fato de que a investidora não é a real adquirente. O artigo 149, VII, do

Código Tributário Nacional permite a revisão do lançamento tributário quando há comprovação de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Tal comprovação deve ser inequívoca, o que somente pode ser feito quando se comprova que o contribuinte agiu em desacordo com a lei.

Mais uma vez, no caso concreto, o contribuinte seguiu o artigo 7º da Lei n. 9.532/97. A conduta dolosa exigida pelo artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional pressupõe que o contribuinte tenha total ciência de que esteja agindo em desacordo, o que não acontece em um caso em que inexistente uma vedação expressa.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional também se refere à ocorrência de fraude ou simulação, o que não ocorre no caso concreto em que todo o fluxo dos recursos financeiros foi devidamente formalizado e registrado publicamente. Não há nada escondido. Se entendermos que não é possível a integralização de capital em uma pessoa jurídica para que esta realize uma aquisição de participação societária com ágio, também é impossível por decorrência lógica que um pai doe recursos para um filho, para que este faça a aquisição de um veículo, pois o “real adquirente” do imóvel seria o pai.

Feitas tais considerações, o uso da teoria do propósito negocial sem que ela esteja internalizada em nosso ordenamento jurídico (e muito pelo contrário tenha sido expressamente rechaçada em duas oportunidades pelo Congresso Nacional) acaba funcionando como um atalho para que não haja a devida fundamentação dos fatos como fraude ou simulação.

Em outras palavras, em um cenário em que não há proibição legal à constituição de uma pessoa jurídica como “empresa veículo” e que não há a adoção da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico, a fiscalização ampara suas conclusões em duas frágeis colunas não amparadas por lei, quando até poderia tentar comprovar eventualmente que se trataria de uma operação fraudulenta ou simulada.

Em suma, o uso de uma “empresa veículo” é uma decorrência lógica da própria amortização fiscal do ágio, uma vez que o artigo 7º da Lei n. 9.532/97 exige a dita “confusão patrimonial” entre investidora e investida, não cabendo se falar em proibição ao seu uso e muito menos é lógico buscar uma “real adquirente” de um investimento, visto que no fundo sempre haverá uma “pessoa física”, além do que fazer com que a busca da origem dos recursos econômicos ultrapasse os “contratos jurídicos” faz com que diversas situações possam também a vir ser desconsideradas no futuro.

Além disso, em que pese a não adoção do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro e rejeições expressas de sua adoção pelo Poder Legislativo, o fato é que a criação de uma “empresa veículo” para viabilizar a amortização fiscal do ágio seria um propósito por si só.

Tal qual apontado no voto do conselheiro relator, a fiscalização apenas justifica a impossibilidade de amortização fiscal do ágio discutido no presente caso com base no fato de a empresa PROVENCE ser uma empresa veículo e o fato de todos os recursos que possibilitaram a aquisição da empresa COMGÁS pela empresa PROVENCE ter origem na sua controladora.

Em resumo, o cerne do caso é que houve confusão patrimonial entre a adquirente e a empresa veículo, de modo que houve absorção de patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual a adquirente detinha participação societária adquirida com ágio, nos termos do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

A questão residual de uma nova mensuração do patrimônio líquido em virtude da glosa do ágio e seus impactos no cálculo dos juros sobre o capital próprio

Ainda que tal questão seja residual, é importante ressaltar alguns pontos relevantes na discussão.

Tal qual argumentado pela Recorrente, ainda que se estivesse em uma situação de aquisição direta da Recorrente pela Cosan, o patrimônio líquido da Cosan teria sido incrementado pela incorporação da Recorrente, aumentando-se o limite de JCP passível de distribuição, de modo que o resultado para o Fisco seria rigorosamente o mesmo.

Diante de exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO