



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720863/2017-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-002.982 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO EM RAZÃO DO PROGRAMA DE PRODUTIVIDADE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

Consoante tese firmada em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas decidido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a 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 ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

LINDB. APLICABILIDADE DO ARTIGO 24. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) em nada altera o manuseio do Direito no campo da Administração Pública Tributária, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional e são concretizadas pela Administração Pública Tributária por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, muitas delas vinculantes para a RFB.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS O FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO TRIBUTO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 autoriza a aplicação da multa isolada após o final do período de apuração dos tributos, uma vez que prevê a sua exigência “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas exigências.

APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

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

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. NATUREZA JURÍDICA. TRANSFERÊNCIA.

O ágio de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 é uma expectativa de direito condicionada, oponível apenas ao Fisco e que se exaure no momento em que são atendidas as condições legais para a sua existência. Portanto, é um bem indisponível, pela sua natureza, não sendo apto a ser transferido para terceiro ou a sofrer alteração no seu objeto.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.

O uso de empresa veículo não prejudica, por si só, o direito de deduzir a despesa de ágio quando da fusão, cisão ou incorporação. Todavia, a interposição de empresas veículo com a única finalidade de transportar formalmente o negócio para o exterior caracteriza a inexistência de propósito negocial na operação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que

regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do §1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: a) por qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa do ágio para efeito de cobrança do IRPJ e CSLL. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que davam provimento ao recurso voluntário; b) por qualidade, em não acatar a aplicação da LINDB para o afastamento das multas aplicadas nos autos. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado); c) por qualidade, em manter a aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; d) por unanimidade, manter a aplicação de Juros com base na taxa SELIC. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ e CSLL, apurados pelo lucro real anual, no montante de R\$ 112.666.974,09, incluídos juros de mora, multa de ofício de 75% e multa exigida isoladamente, conforme quadro abaixo:

Auto de Infração	Valor (R\$)
IRPJ	82.843.363,32
CSLL	29.823.610,77

2. A autoridade lançadora apontou as seguintes infrações, cuja descrição dos fatos e enquadramento legal encontram-se no Termo de Verificação Legal (fls. 1116/1143):

2.1. Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real: Infração – Exclusões indevidas / Ágio indedutível.

2.2. Multa ou juros isolados: Infração – Falta de recolhimento de estimativas/ antecipações mensais: *“Multa exigida em função da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas/antecipações mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica”*.

3. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1116/1142) a autoridade fiscalizadora verificou e concluiu o que segue:

“IV.1 – DA ORIGEM DO ÁGIO AMORTIZADO PELA FISCALIZADA E DA SUA INDEDUTIBILIDADE.

Conforme noticiado pela fiscalizada (resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal), em 01/06/2011 foi realizada a cisão parcial da empresa COSAN Combustíveis e Lubrificantes S.A., que aqui será também referida como COSAN COMBUSTÍVEIS. Em virtude desse processo de cisão, parte do patrimônio de COSAN COMBUSTÍVEIS foi vertida para fiscalizada, incluída, entre os ativos e passivos vertidos, a parcela relativa ao ágio que até então vinha sendo por ela - COSAN COMBUSTÍVEIS - amortizado em decorrência da anterior incorporação da empresa denominada Cosanpar Participações S.A. (COSANPAR), CNPJ 09.503.936/0001-00, que originariamente detinha esse ágio. À época dessa cisão a fiscalizada se denominava Shell Brasil S.A.; antes da cisão a COSAN COMBUSTÍVEIS se denominava Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (ESSO); e, hoje, a COSAN COMBUSTÍVEIS se denomina COSAN Lubrificantes e Especialidades S.A.

(...)

O ágio amortizado no ano calendário de 2013 originou-se do valor pago pela empresa Cosanpar Participações S/A à ExxonMobil Capital N.V., no montante de R\$1.672.445.205,96, referente à aquisição de 100% das participações societárias de duas empresas holandesas que detinham os Ativos de Distribuição da então denominada Esso Brasileira de Petróleo Ltda. Tais pagamentos foram realizados na forma e data infrademonstradas”

(...)

A análise pormenorizada de todas as operações ocorridas até a consequente incorporação da COSANPAR pela sua controlada COSAN COMBUSTÍVEIS (antiga ESSO) trouxe a comprovação de que, se a COSAN SA (controladora de COSANPAR) tivesse procedido diretamente à aquisição do investimento na ESSO, sem para isso se utilizar da criação da controlada COSANPAR, não haveria possibilidade do grupo econômico beneficiar-se da amortização do ágio para fins tributários, haja vista que nesse caso a respectiva despesa não seria dedutível das bases de cálculos dos tributos devidos por nenhuma das empresas envolvidas.

Assim, para que pudesse se valer da norma de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, é que a COSAN SA constituiu e se aproveitou de empresa veículo (a COSANPAR), de vida efêmera - de março de 2008 a junho de 2009 – e sem propósito negocial, e nesta fez registrar o ágio havido na aquisição de ESSO (COSAN COMBUSTÍVEIS), para posteriormente promover a incorporação de COSANPAR pela sua controlada, ESSO (COSAN COMBUSTÍVEIS), e, em consequência, levar a efeito a dedução das indigitadas despesas de amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, beneficiando todo o grupo econômico.

A análise das operações ocorridas desde a criação de COSANPAR até a sua consequente incorporação por COSAN COMBUSTÍVEIS (sua controlada) não deixou dúvidas de que a reorganização societária promovida envolveu planejamento tributário

abusivo, cujo fim era dar roupagem de dedutível ao ágio sabidamente indedutível, e, desta forma, possibilitar a aludida economia tributária indevida.

(...)

Por conseguinte e em função de todas as razões até aqui relatadas, sendo o aludido ágio indedutível em sua origem, não é o fato “ter mudado de mãos” que o tornará dedutível. Em outras palavras, não é fato de ter sido cedido à empresa ora fiscalizada, por meio do processo de cisão datado de junho/2011, que o transmuta em ágio dedutível para fins fiscais. Dessa forma, indevidas foram as exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL procedidas a esse título pela fiscalizada no ano-calendário de 2013, impondo-se, portanto, a glosa de aludidas exclusões e a constituição e exigência do crédito tributário dela decorrente”.

4. A contribuinte Raizen Combustíveis S.A., devidamente cientificada (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 14/06/2017, fl. 1171), apresentou, tempestivamente (14/07/2017), a impugnação de fls. 1177/1272.

5. Em sessão de 23 de novembro de 2017, a 1ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 09-65.119 (fls. 1533/1574), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. MARCO INICIAL DA CONTAGEM.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponible tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, constituída sem finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio em decorrência de participação na incorporadora com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDORA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a real sociedade investidora que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. REPERCUSSÃO PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

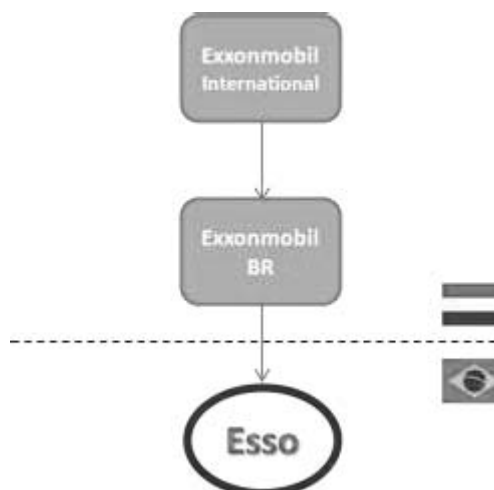
A interpretação sistemática da legislação tributária leva à convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às condições de dedutibilidade do ágio na aquisição de investimento. Havendo adição da despesa corresponde para fins de apuração do IRPJ, esta se comunica para fins de apuração da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

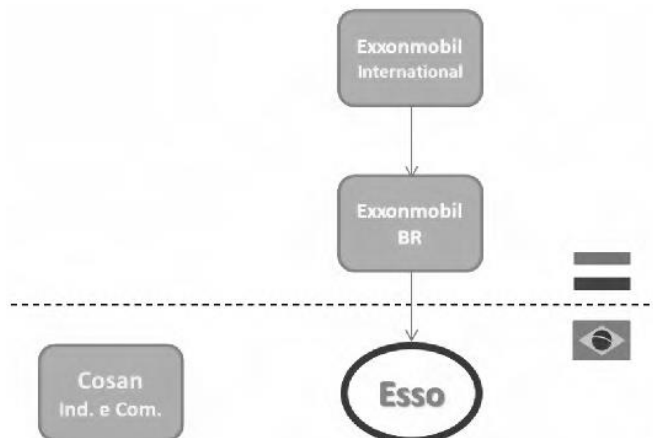
6. Cientificada da decisão (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 28/11/2017, fl. 1584), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1587/1688) em 26/12/2017. Em seu recurso apresenta uma cronologia dos principais eventos da operação objeto do processo, que transcrevo:

- Desde **1912**, a Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (“**Esso**”), empresa do Grupo Exxonmobil, atuava no país no setor de petróleo. De fato, até o ano de 2008, a Esso permanecia sob controle deste Grupo, mais especificamente da sociedade holandesa Exxonmobil Brazil Holdings B.V. (“**Exxonmobil BR**”), que por sua vez era controlada pela Exxonmobil International Holdings B.V. (“**Exxonmobil International**”).



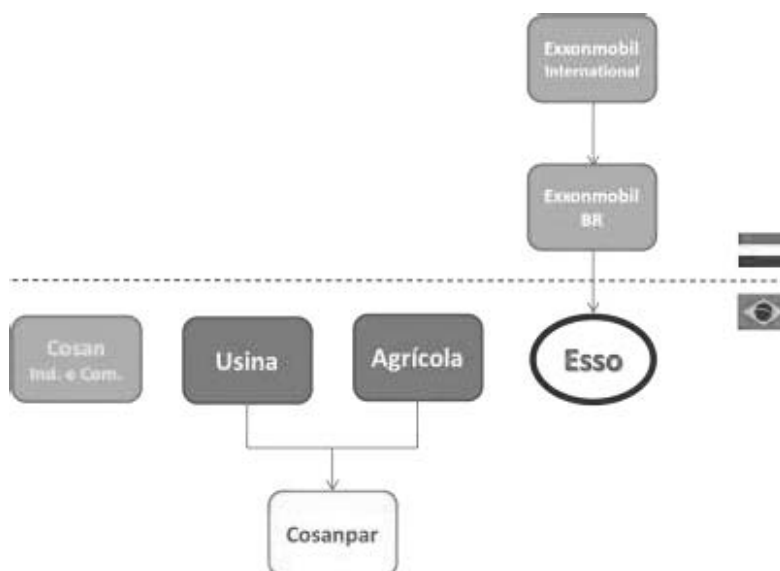
- Até 2008, o Grupo Cosan e sua holding operacional Cosan S/A Indústria e Comércio (“**Cosan**”) representava um dos maiores conglomerados econômicos no segmento de açúcar e etanol no cenário nacional, porém sem atuação no segmento de combustíveis

e lubrificantes derivados do petróleo. Com efeito, foi estabelecido como prioridade em seu planejamento estratégico o ingresso neste segmento, motivo pelo qual surge o interesse na aquisição de parte do Grupo Exxonmobil.



- Em **19/03/2008**, neste contexto de expansão das atividades do Grupo Cosan, houve a constituição da Cosanpar Participações Ltda. ("COSANPAR"), CNPJ nº 09.503.936/0001- 00, cujos acionistas eram as sociedades brasileiras Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool ("Usina") e Agrícola Ponte Alta S/A ("Agrícola").

Conforme será demonstrado, a **COSANPAR** foi a empresa de participações do Grupo Cosan **responsável pela aquisição do investimento** no segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo.



Ressalte-se, também, que a constituição da **COSANPAR** tinha o objetivo de **segregar** a atividade de distribuição de combustíveis e lubrificantes dos demais negócios do Grupo Cosan.

Objetivava, ainda, permitir o ingresso de investidores nesse negócio. Por eventos negociais subsequentes, a entrada de investidores externos acabou por não se efetivar, pelo menos naquela ocasião, o que motivou o Grupo Cosan a decidir pela incorporação da **COSANPAR** pela **COSAN LE** alguns meses depois de concluída a operação de compra e venda com o Grupo ExxonMobil.

No entanto, durante a fase de transição, que vigorou desde a assinatura do Contrato de Compra e Venda até a data de conclusão da transação, a **COSANPAR** se preparou para exercer as atividades de back-office para a Esso brasileira, admitindo cerca de 100 empregados que foram treinados e passaram a atuar nas atividades de Atendimento a Clientes, Contas a Pagar, Contas a Receber, Informática, Controladoria, entre outras. O exercício dessas atividades continuou até a incorporação da **COSANPAR** pela **COSAN LE**.

A entrada de investidor externo no segmento de combustíveis acabou acontecendo apenas em 2010, quando **COSAN** e **SHELL** decidiram unir suas operações e constituir a **Raízen Combustíveis S/A (uma das maiores empresas do segmento de combustíveis do mundo), com início efetivo em 06/2011, ora Recorrente.**

- Em **23/04/2008**, foi firmado o Contrato de Compra e Venda, entre as sociedades Exxonmobil Holdings e Exxonmobil BR, na qualidade de **Vendedoras** (“Fornecedoras”), e Cosan Industria e Comércio e Usina, como **Compradoras**, cujo objeto era a **aquisição de todas as participações em duas cooperativas** que seriam criadas em conformidade com a legislação dos Países Baixos, e que deteriam 100% das ações da Esso.

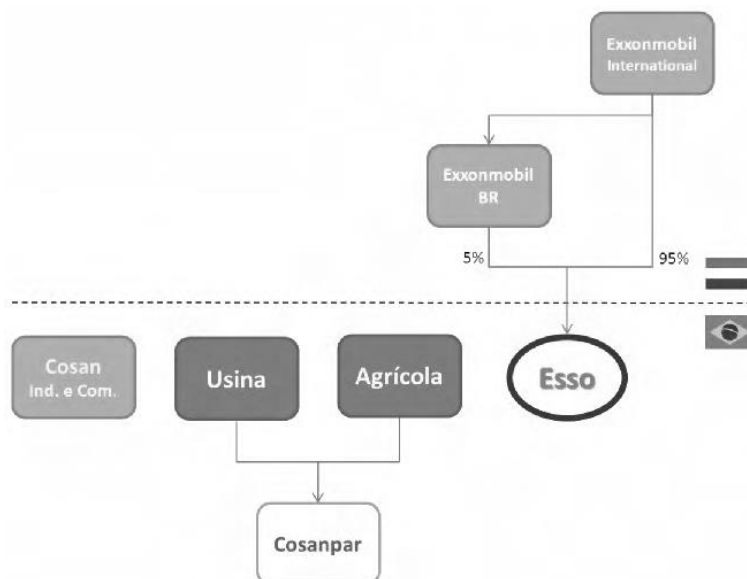
Destaque-se que o interesse do Grupo Exxonmobil, desde o início das negociações, era a venda da empresa Exxonmobil BR, empresa holding que detinha o investimento no segmento de combustíveis e lubrificantes no Brasil.

No entanto, para a aquisição direta da **Exxonmobil BR**, seria necessária a realização de uma auditoria minuciosa e detalhada sobre eventuais contingências e riscos que envolvem uma aquisição dessa magnitude.

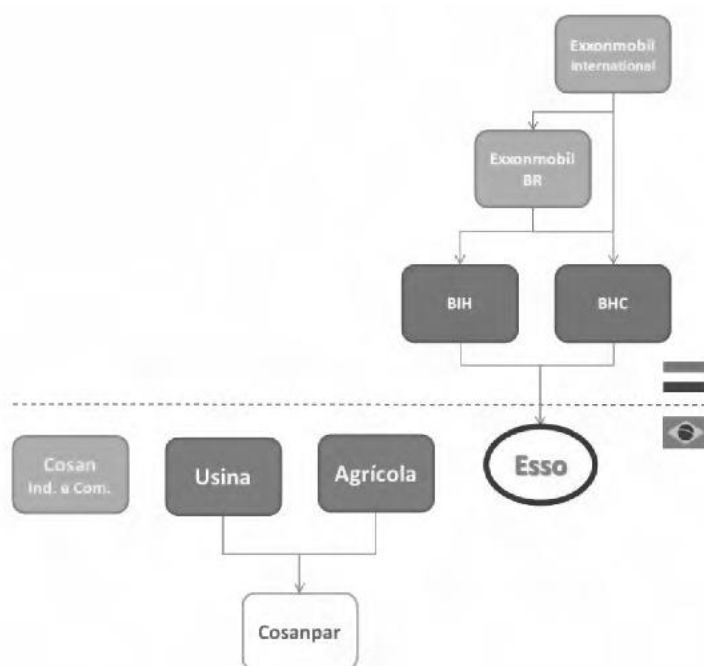
Destaque-se que a **ExxonMobil BR** operava desde a década de 90, razão pela qual fica claro que se trata de uma sociedade que exercia suas atividades regularmente.

Com efeito, chegou-se a um acordo no sentido de que seriam constituídas as mencionadas cooperativas holandesas para receber o investimento direto na Esso. Com isso, foi possível chegar ao mesmo resultado prático da **aquisição de ativos na Holanda** (aquisição direta da Exxonmobil BR ou das cooperativas).

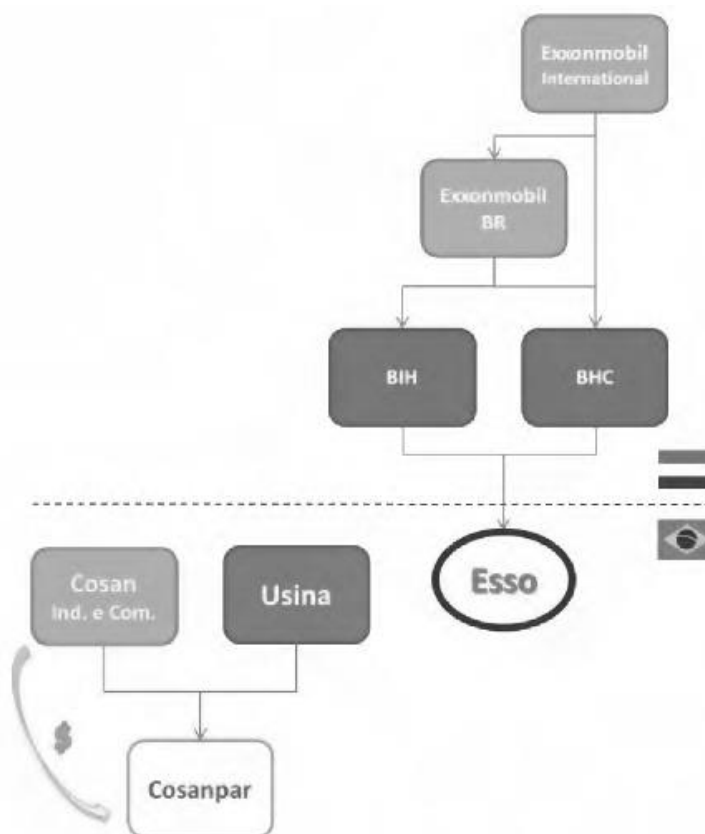
- Em **03/10/2008**, como uma etapa intermediária na reestruturação societária para constituição das cooperativas, a **Exxonmobil BR** transfere parte da participação societária na Esso para **Exxonmobil International**.



- Em **03/10/2008**, foram transferidas as quotas de participação na **Esso** para as cooperativas holandesas Brazil International Holdings Cooperatief U.A. (“**BIH**”) e a Brazil Holdings Cooperatief U.A. (“**BHC**”), em estrita observância ao previsto no contrato firmado em 23/04/2008:



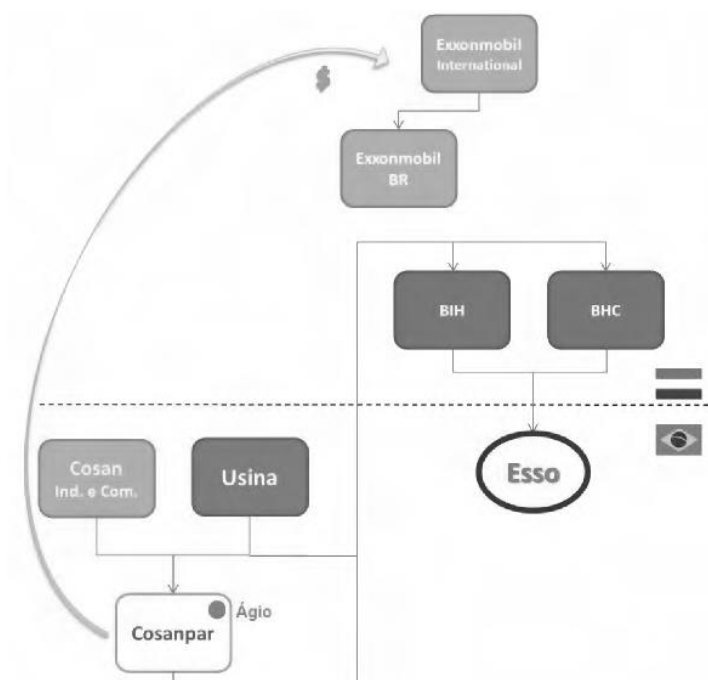
- Em **06/10/2008**, houve a transformação da **COSANPAR** em sociedade anônima e o aumento de seu capital social em R\$ 557.378.790,00, integralizado pela **Cosan**. Neste evento, a Agrícola se retira do investimento na **COSANPAR**:



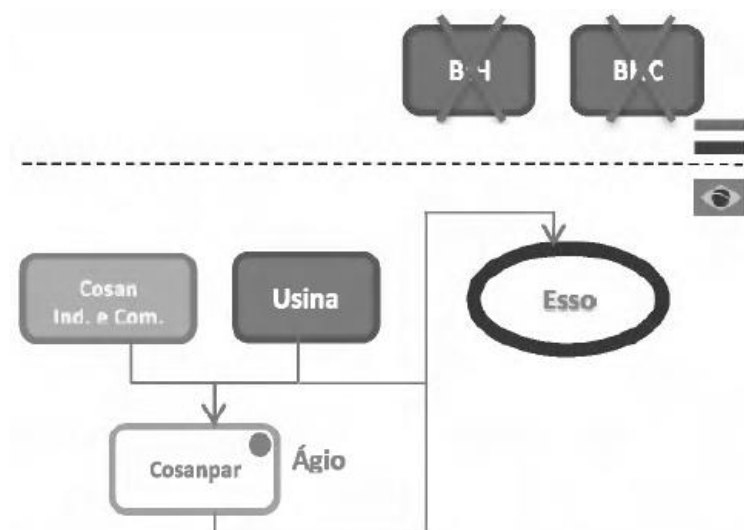
- Em 13 e 14/10/2008, houve o registro das cooperativas holandesas BIH e a BHC perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (“CNPJ”) no Brasil.
- Em 07/11/2008, foi realizada Assembleia Geral Extraordinária (“AGE”) para a deliberação dos acionistas da COSANPAR com relação à aquisição das participações societárias representativas da totalidade do capital social das duas sociedades cooperativas sediadas na Holanda, bem como para autorizar ordens de pagamento e remessas para o exterior até o valor de US\$ 989 milhões.
- Em 17/11/2008, houve nova integralização de capital da Cosan na COSANPAR no valor de R\$ 1.149.400.000,00, o que fez com que o saldo final da conta Capital Social da COSANPAR correspondesse a R\$ 1.706.779.790,00.
- Em 21/11/2008, ocorreu a primeira transferência no valor de R\$ 520.385.540,64 da COSANPAR para a Exxonmobil Capital N.V. relativa ao pagamento da aquisição das participações nas cooperativas holandesas BIH e BHC.
- Em 25/11/2008, houve a alteração do Contrato de Compra e Venda firmado em 23/04/2008 entre Exxonmobil e Cosan, de forma que esta empresa fosse substituída pela COSANPAR na qualidade de compradora (empresa esta que havia sido constituída pelo Grupo Cosan com a finalidade de aquisição do investimento, conforme demonstrado).

- Nesta mesma data, houve a segunda transferência da COSANPAR para a Exxonmobil Capital N.V. relativa à aquisição das participações societárias nas cooperativas holandesas.
- Em 01/12/2008, são firmados 4 contratos de “Transferência de Participação em uma Cooperativa”, por meio dos quais as participações societárias que a Exxonmobil International e a Exxonmobil BR possuíam nas cooperativas holandesas BIH e BHC foram adquiridas pela COSANPAR e pela Usina, que passam a ser suas controladoras diretas.

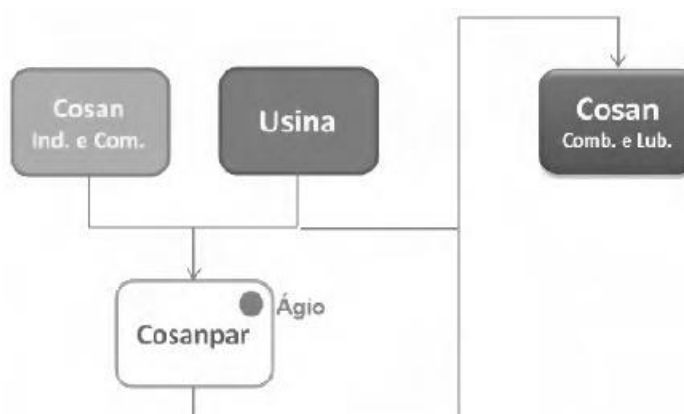
Com efeito, neste momento, a COSANPAR registrou um ágio de R\$ 1.487.009.597,18 gerado pela referida aquisição entre partes independentes e com pagamento em dinheiro.



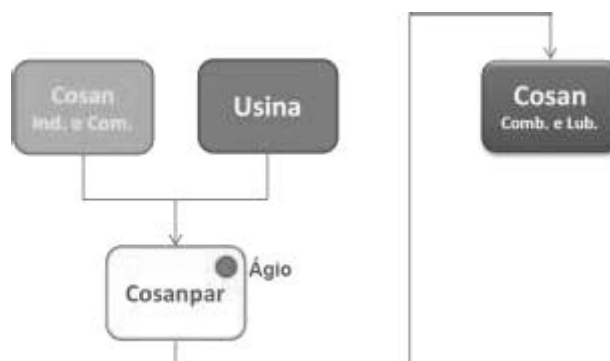
- Em 04/12/2008, ratificação em AGE de transferências de numerários da **COSANPAR** à sua controladora **Cosan** referentes a valores de caixa não utilizados na aquisição do investimento nas cooperativas, bem como autorização para proceder a novas transferências de valores pelo período de seis meses.
- Em 18/12/2008, houve a liquidação das cooperativas holandesas BIH e BHC, em conformidade com a legislação vigente na Holanda, motivo pelo qual a participação na **Esso** passou a ser registrada diretamente nas empresas brasileiras **Usina** e **COSANPAR** como sucessoras legais, desdobrando-se seu custo de aquisição entre patrimônio líquido e ágio nos mesmos montantes registrados na etapa anterior:



- Em **19/01/2009**, transformação da **Esso** de sociedade limitada em sociedade por ações, passando a denominar-se Cosan Combustíveis e Lubrificantes S.A (“**COSAN CL**”):

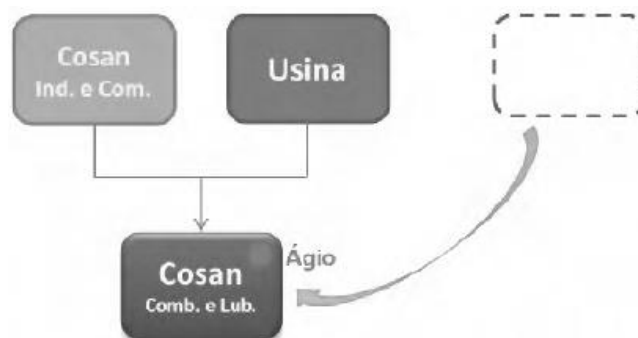


- Em **30/01/2009**, a **COSANPAR** adquire a totalidade da participação societária detida pela Usina na **COSAN CL**, tornando-se, portanto, sua única acionista:



- Em **23/06/2009**, houve a deliberação sobre a **incorporação da COSANPAR pela COSAN CL** (antiga Esso – posteriormente

denominada **Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. - "COSAN LE"**). Trata-se de incorporação reversa, na qual a sociedade controlada incorpora sua controladora³. Neste momento, o ágio pago passou a ser amortizado para fins fiscais, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.



- Em **01/06/2011**, a **COSAN LE** sofreu cisão parcial, sendo o acervo cindido incorporado pela antiga SHELL (atual Raízen Combustíveis S/A, ora Impugnante).

Na operação, foi transferida para a Impugnante parte do ágio em investimentos, no valor de R\$ 548.688.506,92, gerado originalmente pela COSANPAR, quando da aquisição, por esta, das participações societárias nas cooperativas holandesas, e posteriormente transferido para a COSAN CL, por incorporação reversa”.



7. A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, reitera as razões já expostas em sede de Impugnação e complementa sua defesa com os seguintes pontos:

Preliminarmente

7.1. Argui que o Programa de Produtividade da RFB e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária previstos na Lei nº 13.464/2017 são inconstitucionais e violam diversos dispositivos legais. Logo, requer a suspensão do julgamento do presente processo em razão de suspeição até que o referido programa mencionado e o bônus sejam revogados, pois violam a imparcialidade da administração pública uma vez que os julgadores são diretamente interessados na manutenção das autuações.

Do Direito

7.2. Os requisitos legais para o registro e amortização do ágio foram integralmente cumpridos e que a criação da COSANPAR não se deu por razões exclusivamente

fiscais, pois foi criada com o intuito de dar suporte a um investimento separado do Grupo Cosan, tendo inclusive seus próprios funcionários e sua estrutura administrativa, e as atividades desenvolvidas por ela não tinham como beneficiária a Cosan. Ademais, a hipótese de a COSANPAR ser uma empresa veículo, a título argumentativo, não impede a realização da amortização do ágio dentro dos ditames legais.

7.3. A pretensão da DRJ de coibir o direito da Recorrente à amortização fiscal do ágio em face da ausência de “confusão patrimonial” é descabida, pois tal requisito não se encontra previsto na legislação. Mesmo que fosse um requisito necessário ressalta que a confusão patrimonial ocorreu no presente caso.

7.4. Os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais para o cálculo da multa isolada foram exatamente os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício. Logo, a afirmação da decisão de piso de que as referidas multas teriam fatos geradores distintos não é correta.

7.5. Sobre a base de cálculo da CSLL, alega, a título argumentativo, que uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo caso haja previsão expressa em lei para este tributo, o que não ocorre no caso deste processo. Visto que o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela do ágio ao lucro líquido, não cabe à autoridade fiscal exigir o que a lei não exige.

7.6. Alega ainda, a título argumentativo, que no caso de se julgar pela incidência do IR/Fonte no processo administrativo nº 16682.720343/2013-25 o valor da operação realizada entre o Grupo Exxonmobil será majorado com a inclusão do valor deste tributo no preço da aquisição. E, quanto maior o valor da operação, maior será o valor a ser registrado a título de ágio, razão pela qual deve ser permitido o respectivo reajuste no valor do ágio caso a referida hipótese se concretize.

7.7. A decisão recorrida cometeu equívoco ao afastar o argumento da decadência, pois muito embora a amortização do ágio tenha ocorrido em 2013, o fato contábil-societário que deu origem ao ágio ocorreu no ano-base de 2008, sendo então vedado ao fisco efetuar lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos.

7.8. O artigo 13, da Lei nº 9.065/95 prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC apenas sobre tributos, não havendo previsão legal que permita a incidência desses juros de mora sobre a multa de ofício.

7.9. Por fim, o Recorrente requer: (i) preliminarmente a suspensão do julgamento do processo em razão de suspeição até que o Programa de Produtividade da RFB e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária sejam revogados; (ii) o cancelamento integral dos autos de infração; e subsidiariamente (iii) que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de CSLL sobre a amortização do ágio; (iv) que sejam cancelados os juros com base na taxa SELIC; e (v) o ajuste no valor do ágio na remota hipótese de prevalecer a cobrança do IR/Fonte nos autos do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25.

8. A União, por intermédio da Procuradoria da Fazenda nacional, apresentou contrarrazões (fls. 1803/1848) ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, nas quais reforçou as questões fático-probatórias trazidas pelas autoridades fiscais para que seja mantido o acórdão proferido pela E. Delegacia de Julgamento e alegou a inexistência de impedimento dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional e que o julgamento não deve ser suspenso.

9. Em 20/09/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência (Resolução nº 1201-000.609, fls. 1864/1886), com o objetivo de:

"(...) intimar a PGFN para se manifestar acerca da questão de ordem suscitada pela Recorrente e, em especial, sobre a relação de decisões apresentadas que, a priori, demonstram ser o entendimento majoritário da época favorável ao aproveitamento fiscal de ágio em casos semelhantes ao presente.

Se for o caso, apresente rol de julgados para contrapor os apresentados pela Recorrente.

10. A douta PGFN apresenta a manifestação fls. 1888/1909 no sentido de ser *"inviável a aplicação do artigo 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF pelo simples fato (mas não apenas) de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário"*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

11. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

I. Da não Suspensão do Julgamento

12. Em que pese o Recorrente tenha requerido a suspensão do julgamento até que sejam revogados o Programa de Produtividade da RFB e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária, verifico que os motivos que fundamentaram o pedido não se encontram mais presentes, com o advento da Lei nº 13.464 de 10.07.2017, razão pela qual deixo de apreciar este requerimento.

II. Da Inocorrência de Decadência

13. A Recorrente alega que a autoridade fiscal não poderia ter questionado a legalidade da operação, visto que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre a origem do ágio em 01/12/2008 e a ciência da Recorrente dos autos de infração.

14. Entretanto, considero que o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do Fisco.

15. No presente caso, a redução no valor dos tributos por conta aproveitamento de despesas, pela Recorrente, de amortização de ágio ocorreu a partir de 2013, e não no momento em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio em questão, em 2008.

16. Por essa razão, como marco inicial do prazo decadencial, não se pode tomar a data em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio. Para esse fim, relevante é a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ao final de cada ano-calendário, a partir de 31/12/2013, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

17. Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência desse E. CARF, *verbis*:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

(Processo nº 13502.721043/2014-27, Acórdão nº 1201-001.861, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 17 de agosto de 2017, Relator Luis Fabiano Alves Penteado).

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

(Processo nº 10845.722254/2011-65, Acórdão nº 1102-000.875, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 12 de junho de 2013, Relator João Otávio Oppermann Thomé)

18. Não há como concordar com o racional da Recorrente no sentido de que o fisco não poderia mais desafiar a formação do ágio, pois, tal racional configura verdadeiro desrespeito ao disposto no artigo 37 da Lei 9.430/96, *verbis*:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

19. Sob este aspecto, a jurisprudência pacífica do CARF converge no sentido de que *“se a lei determina que o sujeito passivo deva guardar documentos referentes a negócios jurídicos que venham produzir efeitos fiscais futuros, há de se concluir, necessariamente, que essa lei dá ao fisco o direito de examiná-los. Pois não haveria razão de a lei tributária exigir que o sujeito passivo guardasse documentos se não fosse para ficarem à disposição de eventual exame pela autoridade tributária. E se a lei confere ao fisco o direito de examinar aqueles documentos, é porque também lhe dá o direito de vir a questionar os negócios jurídicos ali registrados, desde que para constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos posteriores, ainda não alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 173, I, ambos do CTN.”* (Processo nº 10970.720271/2012-11, Acórdão nº 9101-002.387, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 13 de junho de 2016, Relator Luis Flávio Neto).

20. No mais, conforme bem consignado pelo Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, *“pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência”*. (Processo nº 16643.720041/2011-51, Acórdão nº 1201-001.872, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017).

21. *In casu*, relativamente à glosa do ano-calendário de 2013, o termo inicial é 31/12/2013 e, portanto, a autoridade teria até 31/12/2018 para lançar o crédito tributário respectivo. Como o auto de infração foi lavrado em 13/06/2017 e a contribuinte intimada em 14/06/2017 (fl. 1171), não há que se falar em decadência do crédito tributário.

22. Dessa forma, rejeito a preliminar em questão.

Do Mérito

I. Da Validade da Operação que Originou o Ágio

23. Para determinar se a amortização do ágio em questão cumpriu os requisitos legais ou não é necessário analisar a operação (descrita no item 6 do relatório) que o originou.

24. A decisão de piso afirma que o ágio seria indedutível em face da artificialidade da operação que o gerou, pois foi utilizada empresa veículo sem propósito negocial, tal entendimento é reforçado nas contrarrazões da União. Segundo as autoridades fiscais e acórdão da DRJ, é requisito para a amortização a existência de confusão patrimonial na absorção patrimonial da empresa incorporada e a apresentação de laudo técnico por perito independente demonstrando o fundamento econômico do ágio.

25. Em análise dos fatos e documentos deste processo, verifico que a operação em questão não consistiu em simulação para o fim exclusivo de economia fiscal e que existiu propósito negocial. Em termos simplificados, a operação consistiu numa aquisição entre

partes não relacionadas, por meio de efetivo pagamento, o que gera o direito a amortização fiscal do ágio prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“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 em até dez anos- calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, 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.”

26. A dedução de uma despesa com ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se torna possível somente quando a aquisição de participação societária com ágio pela pessoa jurídica acarretar em absorção do patrimônio da pessoa jurídica investida em razão de fusão, cisão ou incorporação, devendo existir fundamentação econômica do ágio lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

27. A Recorrente alega que cumpriu todos os requisitos legais para amortização do ágio, visto que houve a **efetiva aquisição** das cooperativas holandesas, que eram controladoras da ESSO no Brasil, mediante **pagamento integral em dinheiro**; houve incorporação inversa, nos termos do artigo 8º da Lei nº 9.532/97, da **COSANPAR pela COSAN LE**; e o **ágio pago pela COSANPAR foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura** da companhia investida, conforme estudo interno promovido pelo Banco Morgan Stanley e Laudo de Rentabilidade Futura da KPMG.

28. O direito à amortização foi transferido após a formação e registro do ágio para a controlada da COSANPAR, a COSAN LE por meio de incorporação inversa. Com a cisão da COSAN LE, o ágio não amortizado foi transferido à Recorrente que incorporou a parcela cindida na qualidade de sucessora dos bens e direitos daquela companhia.

29. Não havia no ordenamento jurídico brasileiro previsão expressa que impedisse a operação que gerou o ágio e o transferiu à Recorrente. Resta razão à alegação de validade da referida operação, tendo em vista que os requisitos previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores foram atendidos.

30. Considerando que a operação que originou o ágio é válida e ensejou o direito de sua amortização, é correto o entendimento de que a amortização realizada pela Recorrente, enquanto legítima sucessora da adquirente da ESSO, também é válida e legal.

I.1. Do Comprovado Propósito Negocial da Operação

31. Um dos pontos enfrentados pela decisão de piso e que constitui em elemento relevante para a validade da operação é a existência de propósito negocial da empresa COSANPAR. A DRJ concluiu que a COSANPAR foi apenas uma empresa veículo sem propósito negocial próprio. Por sua vez, a Recorrente afirma que a criação da COSANPAR teve como objetivo permitir a administração de um novo negócio separado dos demais negócios do grupo Cosan e possibilitar a entrada de eventuais novos investidores com experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo sem afetar os outros negócios do grupo.

32. Considero que assiste razão a Recorrente, pois logrou êxito em comprovar que a criação da COSANPAR foi feita nos termos da lei e dentro dos limites da liberdade de auto-organização e planejamento do contribuinte.

33. Dada a complexidade da operação, a opção do grupo Cosan de manter o novo negócio no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo separado dos demais é bastante factível e, tendo essa opção sido concretizada respeitando o princípio da legalidade e para fins que não exclusivamente voltados à economia fiscal, não há que se falar em irregularidade na operação.

34. A Recorrente trouxe aos autos documentação suficiente e hábil a demonstrar que a COSANPAR era uma empresa voltada para dar suporte com estrutura administrativa ao investimento adquirido, referente às atividades desenvolvidas pela COSAN LE, tendo sido contratados, inclusive, cerca de cem funcionários, que foram posteriormente treinados.

35. A decisão de piso, com objetivo de reafirmar a ausência de propósito negocial, defende que a COSANPAR não desempenhou funções de uma empresa legítima e que atuava apenas dentro do grupo econômico. Contudo, verifico que a estrutura da COSANPAR é compatível com os objetivos de sua criação. Uma empresa constituída para possuir participação societária, organizar e concentrar uma nova área de negócios do grupo econômico e atrair potenciais novos investidores, de fato não irá desempenhar atividades comerciais, industriais e prestação de serviços como foi exigido pela decisão de piso.

36. Verifica-se que a COSANPAR foi criada com o intuito de dar suporte a um investimento separado do Grupo Cosan, motivo suficiente para que recebesse os respectivos aportes de capital pela sua controladora a fim de que pudesse cumprir sua função social, isto é, contratar pessoal, aplicar treinamento, comprar material e exercer suas atividades em prol da COSAN LE como, por exemplo, preparar a sua contabilidade, gerir o seu sistema de informações ("T.I."), administrar o seu pessoal ("RH"), entre outras atividades.

37. No mais, conforme alegado pela ora Recorrente:

“(...) as supracitadas atividades em momento algum tiveram como beneficiária a Cosan, uma vez que, como já exposto, esta já possui um longo histórico de atividade e, conseqüentemente, uma estrutura administrativa própria.

Ademais, um fator também relevante é a dívida e as respectivas despesas financeiras vinculadas à COSANPAR, as quais também demonstram que a referida empresa era operacional.

Outro benefício que também foi levado em consideração para que se decidisse pela criação da COSANPAR, foi a maior facilidade com que o negócio poderia ser desfeito caso, no decorrer do processo de aquisição, houvesse algum problema, uma vez que seria mais simples dissolver uma estrutura apartada do que se estivesse dentro da complexa organização do Grupo Cosan.

Por fim, vale salientar que a COSANPAR permaneceu ativa por

um ano e três meses, o que de modo algum pode ser considerado um curto espaço de tempo (ou, pior, “vida efêmera”) como quer fazer crer a Turma Julgadora.”

38. Ainda no que tange a comprovação do propósito negocial da COSANPAR, a Recorrente traz outros motivos que demonstram que a operação não foi feita com o fim exclusivo de economia fiscal, pois tinha como objetivo ainda de ser transparente e possibilitar a entrada de novos investidores.

39. A Cosan abriu o seu capital em 2005 e, desde então, está listada no segmento especial de listagem denominado Novo Mercado, da BM&FBOVESPA S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (“BM&FBOVESPA”). As companhias incluídas neste segmento denominado Novo Mercado se comprometem em adotar padrões mais rígidos de transparência e governança corporativa do que aqueles previstos em lei.

40. Por este motivo o Grupo Cosan se empenhou em estruturar a operação de aquisição das cooperativas BIH e BHC de forma transparente aos seus acionistas, o que significou a criação de uma estrutura separada das demais do Grupo. E de fato, a criação da COSANPAR, permitiu que os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão.

41. Conforme bem consignado pela ora Recorrente, *“caso o Grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio Grupo para consecução de suas atividades, tornando o trabalho de separá-los muito mais difícil, aumentando a probabilidade de imprecisões e, conseqüentemente, diminuindo sensivelmente a transparência do negócio, fato que vai de encontro à assertiva da decisão recorrida de que a utilização de “estrutura supostamente direta” resultaria em maior transparência”*.

42. Desta forma, o Grupo Cosan, seguindo o princípio de boa prática de governança corporativa, decidiu pela estrutura societária que deu a maior transparência à aquisição dos ativos do Grupo Exxonmobil na Holanda que controlavam a COSAN LE pela COSANPAR, de modo a facilitar a informação aos seus investidores, bem como a simplificar a análise da operação por eventuais novos investidores que tivessem a intenção de entrar no negócio.

43. Sobre a possibilidade de atrair novos investidores, a Recorrente afirma que entre o final do ano de 2008 e o início do ano de 2009, o Grupo Cosan chegou a iniciar negociações com possíveis investidores que pudessem trazer sua experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo. O intuito era que este investidor com “know how” desse setor entrasse na COSANPAR e auxiliasse no desenvolvimento da COSAN LE por

intermédio da sua “expertise” no ramo, sem que esta tivesse influência nos demais negócios do Grupo.

44. Afirmar ainda que, por questões de ordem negocial, não foi possível chegar a nenhum acordo quanto à desejada parceria, motivo pelo qual o Grupo Cosan decidiu pela incorporação da COSANPAR pela COSAN LE para simplificação da sua estrutura societária e que, posteriormente, foi parcialmente cindida e tal parte foi incorporada, resultando na Recorrente.

45. Reforça o exposto acima, o fato de que em maio de 2009, isto é, antes da incorporação da COSANPAR pela COSAN LE, o Grupo Cosan vendeu a unidade responsável pela distribuição de combustíveis para aviação à SHELL.

46. De fato, o processo de venda de parte do negócio controlado pela COSAN LE foi simplificado graças à estrutura criada pelo Grupo Cosan que apartou seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo das demais empresas do Grupo.

47. Posteriormente, restou evidenciado que o Grupo Cosan conseguiu entrar em acordo com um investidor externo com conhecimentos no ramo de produtos derivados de petróleo, a própria SHELL, com a qual uniu suas operações (criação da Recorrente, em 01/06/2011) e concretizou o planejamento realizado pelo Grupo Cosan no ano de 2008 ao criar a COSANPAR.

48. Desse modo, fica evidente que a ausência de novos investidores imediatamente após a aquisição das cooperativas holandesas se deu por questões de ordem negocial. No entanto, a simples possibilidade de que o acordo pudesse ter ocorrido (como de fato ocorreu em 2010) já era um dos motivos que justificou a constituição da COSANPAR.

49. Relevante ressaltar que o ágio gerado pela operação em questão seria legítimo e possível de ser amortizado ainda que a COSANPAR fosse uma empresa veículo.

50. Em linhas gerais, empresas holding, sem estrutura operacional, utilizadas dentro de estruturas societárias que envolvam o registro de ágio e que, normalmente, são extintas no decorrer de tal processo, em razão de incorporação, são comumente conhecidas como “empresas veículo”.

51. No entanto, deve-se observar que, em diversas operações, a constituição de uma “empresa veículo” é indispensável para que se obtenha o propósito negocial pretendido, exatamente como ocorreu no presente caso, tendo em vista que a COSANPAR foi fundamental para os objetivos estratégicos do Grupo Cosan.

52. Nesse sentido, a despeito dos mencionados questionamentos do Fisco, deve-se ter em conta que a existência das chamadas “empresas veículo” ou “sociedades veículo”

não é suficiente para que se infirme a validade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio.

53. Em outros termos, este E. CARF já por diversas vezes afastou as tentativas das autoridades fiscais de atribuir às empresas veículo a característica de abuso, aceitando a existência de tais sociedades nas estruturas societárias que envolvam aproveitamento do ágio, desde que da utilização destas não resulte uma economia tributária que, de outra forma, não seria devida.

54. Entendo que, a utilização de empresas holding (“empresas veículo”) não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio. E, assim sendo, considero que a operação em questão tem claro propósito negocial.

I.2. Da Demonstração de Fundamento Econômico do Ágio

55. Diferentemente do entendimento das autoridades fiscais e julgadoras, o questionamento do fundamento econômico do ágio não deve prevalecer, vez que a legislação vigente à época dos fatos não previa qualquer disposição nesse sentido.

56. Em verdade, conforme disposto no § 2º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77¹⁸, em sua **redação vigente quando da amortização ora glosada**, previa-se a obrigatoriedade da indicação do fundamento econômico para o lançamento do ágio em um dos seguintes critérios: **(i)** valor de mercado de ativos; **(ii)** expectativa de rentabilidade futura; ou **(iii)** fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

57. No que tange aos dois primeiros fundamentos, determinava a redação do § 3º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 que o contribuinte deveria arquivar um demonstrativo do comprovante da escrituração. Portanto, a legislação **não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tão pouco exigia a existência de um “laudo” formal.**

58. Com efeito, vale destacar que a própria autoridade autuante reconheceu os seguintes fatos: (i) em **23/04/2008**, firmado Contrato de Compra e Venda de participações nas duas Cooperativas Holandesas (fl. 28 do TVF); (ii) em **21/11/2008**, a **COSANPAR** transferiu ao Grupo **EXXONMOBIL** a primeira parte do pagamento, no montante de US\$ 214.353.314,10; (iii) em **25/11/2008**, o contrato de compra e venda foi aditado e a se transferiu à vendedora o montante de US\$ 500.000.000,00 (fl. 30 do TVF); (iv) em **01/12/2008**, firmado contrato de transferência de participação das cooperativas holandesas para as cessionárias.

59. Verifica-se que todas as operações aqui tratadas ocorreram a partir de **abril de 2008**, o que se deu porque, em **janeiro de 2008**, o Banco Morgan Stanley elaborou o estudo prévio, acima mencionado, que fundamenta a expectativa de rentabilidade futura.

60. Logo, não há que se falar em ausência de comprovação da expectativa de rentabilidade futura. No presente caso, houve a análise prévia à própria negociação que culminou na aquisição das cooperativas holandesas, em **dezembro/2008**.

61. Além do estudo prévio, foi elaborado e apresentado nos autos laudo com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela **COSANPAR** na aquisição das cooperativas holandesas. Este documento, embora produzido em **03/06/2009**, em verdade se reporta a informações de **novembro/2008** (o fechamento das operações deu-se em 21 e 25/11/2008).

62. O entendimento disposto nas contrarrazões é de que o laudo não foi elaborado à época em que o ágio foi pago e este fora calculado com base em outras razões econômicas que não na rentabilidade futura da ESSO. No entanto, evidencio que o laudo foi apresentado tempestivamente.

63. Isso porque, no período fiscalizado a legislação não trazia previsão sobre forma ou momento em que o demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um laudo.

64. Ainda assim, a contribuinte cuidou de demonstrar que as operações em questão foram devidamente fundamentadas em estudo interno anterior a toda e qualquer negociação, posteriormente ratificado pelo Laudo de Rentabilidade Futura elaborado pela KMPG.

65. Do exposto, acolho as razões apresentada pela Recorrente por considerar que o ágio em questão foi de fato fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

I.3. Da Inocorrência de Simulação

66. A decisão de piso entendeu que a real adquirente das participações da ESSO seria a COSAN e a criação da COSANPAR teria acontecido com o único intuito o aproveitamento do benefício fiscal do ágio, o que demonstraria uma simulação na operação em questão. Entretanto, considero que a referida simulação não restou configurada.

67. A definição de simulação está prevista no artigo 167 do Código Civil.
Confira-se:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós- datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

68. Pela leitura do dispositivo acima transcrito, pode-se afirmar que, em regra, haverá simulação sempre que um ato apresenta vontade **diferente** da aparentemente manifestada, o que não se verifica no presente caso, já que todos os atos executados pela Recorrente e seu Grupo tinham intuito de: **(i)** adquirir ativos do Grupo ExxonMobil na Holanda, **(ii)** administrar os ativos adquiridos separado dos outros negócios do Grupo Cosan, **(iii)** dar maior transparência ao processo de aquisição e **(iv)** possibilitar a entrada de um investidor com “expertise” específica no setor de produtos derivados de petróleo.

69. A intenção do Grupo Cosan ao criar a **COSANPAR** não foi encobertar ou simular uma operação, mas viabilizar a aquisição dos ativos detidos pelo Grupo Exxonmobil, permitindo que este “novo negócio” fosse administrado separadamente dos demais, proporcionando transparência na operação aos investidores e possibilitando a entrada de eventuais novos investidores com experiência específica no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo sem afetar os outros negócios do Grupos Cosan.

70. No mais, a ocorrência da simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, devendo ser efetivamente demonstrada, sob pena de violação aos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional.

71. Contudo, no presente caso, entretanto, a autoridade fiscal não logrou êxito em apresentar documentos comprobatórios do negócio jurídico real que se procurou simular, mas apenas partiu de **indícios** de que haveria simulação nas operações.

72. Vejam que, no julgamento que resultou no Acórdão nº 1402- 002.090, nos autos do Processo Administrativo nº 16682.721208/2012-16 (**COSAN LE**), utilizado como fundamento da presente autuação, o voto vencedor foi no sentido de que as operações que originaram o ágio em comento eram legítimas à época dos fatos à luz da jurisprudência deste E. CARF, o que ensejou, aliás, o cancelamento da multa qualificada.

I.4. Da Confusão Patrimonial

73. O entendimento exposto na decisão de piso e nas contrarrazões da União é no sentido de que não foi cumprido um requisito essencial para a possibilidade de amortização do ágio, qual seja, a confusão patrimonial. Isso não teria ocorrido, pois quem de fato comprou a empresa ESSO não a incorporou ou foi incorporado por ela.

74. Entretanto, tal entendimento não deve prosperar. As autoridades fiscais não foram capazes de comprovar a existência de simulação na operação em questão e o suposto requisito da “*confusão patrimonial*” não se encontra positivado nas normas tributárias como condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio.

75. Cabe apontar que o requisito previsto pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em

virtude de (i) incorporação, (ii) fusão ou (iii) cisão. No caso concreto é possível verificar que o referido requisito foi cumprido ao passo que houve a incorporação reversa da **COSANPAR** pela **COSAN LE** seguida de cisão dessa empresa com incorporação da parcela cindida pela Recorrente.

76. No entanto, ainda que se admita a possibilidade de aplicação do instituto da “*confusão patrimonial*”, é certo que no caso em tela tal situação ocorreu, uma vez que ágio e investimento passaram a “*se confundir*” na COSAN LE, quando da incorporação reversa da COSANPAR.

77. Quando a COSANPAR adquiriu, por meio das Cooperativas Holandesas, participação societária na ESSO, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi incorporada pela sua controlada (COSAN LE), ocorreu a absorção do investimento e do ágio pela COSANPAR (“*confusão patrimonial*”), possibilitando o início da amortização fiscal do ágio, o que foi vertido quando da cisão relacionada à Recorrente.

78. Portanto, diante do exposto, entendo que a operação em questão atendeu ao requisito da confusão patrimonial, visto que após a incorporação da COSANPAR houve a confluência de seus patrimônios.

79. Por fim, em vista de todas as razões fáticas e jurídicas apresentadas, deve o crédito tributário aqui exigido ser integralmente exonerado.

I.5. Da Majoração do Valor do Ágio. Adição do IRRF no Preço da Operação.

80. A Recorrente pleiteou, subsidiariamente, a majoração do ágio na aquisição das participações societárias em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação, na hipótese de ser julgado procedente o lançamento objeto do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25.

81. Trata o referido processo de auto de infração que exige o IRRF da COSAN LE S.A., na condição de responsável tributário, incidente sobre o ganho de capital auferido pelas sociedades integrantes do grupo ExxonMobil na alienação das participações societárias nas cooperativas holandesas (na verdade, do investimento na ESSO), sendo as contribuintes do referido imposto, nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas alienantes, residentes no exterior.

82. A pretensão da impugnante já foi suscitada nos autos do referido processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, tendo sido rejeitada por este E. CARF (Acórdão nº 2201-002.666 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária). Confirma-se o seguinte excerto do voto do relator:

E, por último, a recorrente defende que, na hipótese de ser considerado devido o imposto de renda na fonte sobre a operação autuada, o valor do ágio objeto PAF nº

16682.721208/2012-16 deveria ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação.

Entretanto, essa demanda não tem razão de existir, já que são coisas distintas. O imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação da participação societária era devido pelo Grupo EXXOMOBIL, tendo a recorrente nessa relação entre o contribuinte e o fisco apenas a incumbência de responsável tributário. Também, concordo com os argumentos apresentados nas contrarrazões da PGFN de que, caso se admitisse a influência do imposto retido no valor do custo, estar-se-ia diante de uma interessante situação, na qual, “tal como uma espiral crescente e infinita, o aumento do custo de aquisição pelo acréscimo do valor do imposto faria aumentar novamente o imposto, e assim por diante.”

Transcrevem-se ainda, por elucidativos, os referidos argumentos tecidos pela PGFN naqueles autos:

Apesar de tentador, o raciocínio delineado pelo contribuinte não é válido, e por uma simples razão: o IR/Fonte que deveria ter sido retido quando da aquisição da ESSO não era devido por qualquer empresa do Grupo COSAN, mas sim pelo Grupo EXXONMOBIL. O Grupo COSAN apenas deveria ter retido parte do pagamento devido a título de IR/Fonte na qualidade de responsável tributário.

Por certo, o IR/Fonte incidente sobre o ganho de capital auferido por estrangeiro na alienação de bens ou direitos localizados no Brasil apresenta como base de cálculo o aumento patrimonial auferido pelo estrangeiro. Sendo assim, ante a dificuldade que seria o Governo Brasileiro cobrar o imposto do estrangeiro, o adquirente brasileiro deve reter parte do pagamento devido a título de tributação do ganho de capital decorrente da negociação do bem ou direito localizado no Brasil.

Destaca-se, portanto, que o sujeito passivo da tributação não é o adquirente brasileiro, mas sim o alienante estrangeiro. A riqueza que é tributada é o ganho auferido pelo estrangeiro. O adquirente brasileiro não deve sacrificar o seu patrimônio em favor do Fisco. Ele deve apenas reter parte do pagamento devido ao alienante a título de imposto e encaminhá-lo a Autoridade Pública.

Destarte, com base nessa simples análise do imposto que se está discutindo, seu sujeito passivo e sua base de cálculo, vê-se que é IMPOSSÍVEL o valor do IR/Fonte cobrado acrescer o valor do custo de aquisição. Como já dito, tal imposto é devido pelo alienante estrangeiro, e não pelo adquirente brasileiro. O adquirente apenas retém a parcela na qualidade de responsável tributário.

De acordo com o conceito de compra e venda insculpido no Código Civil Brasileiro, e com o conceito usual desse instituto utilizado em outros países, o custo de aquisição de um bem é formado pelo valor devido pelo adquirente ao alienante. Portanto, o IR/Fonte a ser retido não pode ser considerado como custo pelo simples fato de que ele não é devido ao alienante, mas sim ao Fisco Brasileiro em face da relação tributária.”

83. Ainda assim, a Recorrente argumenta que, na hipótese de ser mantida a exigência do crédito de IRRF objeto do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, o valor do ágio registrado e amortizado neste processo será afetado. A cobrança do referido tributo irá majorar o valor da operação realizada entre o grupo Exxonmobil com a inclusão do tributo no preço da aquisição.

84. Com efeito, defende a necessidade de reajuste no valor da operação, de modo a ser registrado referido valor como acréscimo ao valor do negócio e, consequentemente, ao valor do ágio registrado pela Recorrente em sua contabilidade e passível de amortização fiscal.

85. Em suma, considera que: quanto maior o valor da operação (com a adição de um montante supostamente devido a título de IR/Fonte), maior o valor a ser registrado a título de ágio e passível de amortização fiscal nos anos subsequentes.

86. De fato, em que pese os argumentos trazidos pela douta PGFN no referido processo, considero ser cabível o abatimento de IRRF se efetivamente pago pela COSAN LE S.A. - entendendo superada a questão do real adquirente.

87. Vejam que, se a própria Receita Federal do Brasil entendeu que para fins de ganho de capital houve uma alienação de participação societária (exigência do IRRF) e que esta ocorreu por um custo superior ao de aquisição, é inquestionável, também, que ao se analisar as regras para registro e amortização de ágio há que se concluir, igualmente, que houve uma aquisição de participação societária por valor superior ao custo de aquisição que autoriza o registro e a amortização de ágio. Logo, a exigência do IRRF reforça a dedutibilidade do ágio em questão.

88. Em outras palavras, se de um lado há um ganho sujeito à tributação do Imposto de Renda, do outro lado há um custo passível de amortização. Se os efeitos da operação são válidos para se apurar ganho de capital, são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização de ágio. Não há como se admitir conclusão diversa, sob pena de manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias.

89. Contudo, o objeto do citado processo administrativo é justamente tal exigência e, por conseguinte, o ajuste em questão depende da efetiva manutenção (em caráter definitivo) do lançamento de IRRF.

90. Logo, não há como esta relatoria proferir decisão condicionada a evento futuro e incerto que extrapola os limites deste processo administrativo, cujo recolhimento do IRRF não foi efetivado até o momento pela ora Recorrente.

II. Das Demais Alegações

91. Caso esta relatoria reste vencida e, por conseguinte, a glosa da amortização do ágio seja mantida, passo a julgar as demais questões pertinente ao presente processo administrativo fiscal.

II.1. Da Ausência de Vedação à Amortização do Ágio em relação à CSLL

92. Especificamente no que concerne à CSLL, considerando que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei nº 7.689/88), não se pode exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

93. Esse entendimento foi inclusive confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como evidencia a ementa abaixo transcrita:

"CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício.

Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

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 n 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."

(CSRF, Acórdão n. 9101-002310, PA no. 12898.001543/2009-12, j. 03.05.2016).

94. Assim sendo, na remota hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida e, por conseguinte, esta relatoria restar vencida, com relação à CSLL a autuação deve ser cancelada em qualquer hipótese.

II.2. Do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da CSLL

95. A Recorrente requer o reestabelecimento do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, que foram compensados de ofício pela autoridade fiscal. A decisão de piso, por entender que a glosa de ofício das amortizações de ágio é procedente, não acatou o pleito da contribuinte.

96. Diante do exposto neste voto e por considerar legítimo o direito a amortização do ágio em questão, os respectivos valores de IRPJ e CSLL devem ser cancelados e o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL restabelecida.

II. 3. Da Questão de Ordem Suscitada e seus Impactos na Exigência das Multas

97. A Recorrente apresentou questão de ordem para fins de requerer a aplicação imediata do artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/42, incluído pela Lei nº 13.655/2018, com o consequente cancelamento das respectivas autuações fiscais.

Da Aplicabilidade da LINDB ao CARF

98. Inicialmente, cumpre consignar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) deve ser observada e aplicada por todos os Órgãos de Estado.

99. A decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (dentre outras que depois foram proferidas), chamou a atenção dos operadores ao afastar a aplicação desta Lei a atividade judicante do CARF, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO.

Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.”

(Processo nº 19515.003515/2007-74, Acórdão nº 9202-006.996, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de junho de 2018, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo).

100. Como fundamento, o voto condutor do r. Acórdão entendeu que a lei só “*promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU)*”. Fez questão de consignar que “*os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada Contratações Públicas e Seu Controle, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos*”.

101. No mais, registrou que “*em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF*”, de modo que, “*quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva*”.

102. Diante de tais colocações, os citados professores e coautores do anteprojeto da LINDB, manifestaram-se na mídia. Vale conferir os seguintes trechos, *verbis*:

Floriano de Azevedo Marques¹

“A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. **Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência?** Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação contra legis.”

(...)

¹ MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. “Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação.”

"Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução", ponderou, "este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito".

Carlos Ari Sundfeld²

"A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de **"disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público"**. Os **dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito** (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), **tampouco sobre controle da administração; a lei é geral de direito público.**

Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral. Entendem-se como tal as operações cuja tutela tenha como centro as autoridades administrativas, embora com fiscalização e participação de controladores externos e juízes. **Em suma, os arts. 20 a 30 da Lei de Introdução tratam do direito público cuja aplicação primária seja administrativa.**

(...)

Quanto à esfera administrativa, a lei não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para suas subdivisões. Logo, a Lei de Introdução reformada tem de ser observada por todas as autoridades administrativas, seja qual for sua atuação material específica (ativa, consultiva, controladora, licenciadora, reguladora, sancionadora, etc.), a legislação setorial a que está sujeita (contratual, concorrencial, tributária, etc.), sua vinculação organizacional (autoridades singulares, membros de colegiado, etc.) ou seu nível hierárquico (primeira instância, órgãos recursais, Chefe do Executivo, etc.).

Eis então o âmbito objetivo de incidência da lei: situações de criação e aplicação do direito público sob tutela primária da administração pública como um todo. Ela impacta diretamente a aplicação dos direitos constitucional, tributário, administrativo (em sentido estrito), financeiro, ambiental, sanitário, concorrencial, previdenciário, de trânsito, enfim, os ramos do direito público.

(...)

Impor normas comuns a todos os administradores, controladores e juízes não significa desconhecer as especificidades de organização e funcionamento do controle externo e do Judiciário, tampouco as diferenças que existem na extensão de suas competências de aplicação das normas de direito público cuja tutela primária seja da administração. Para a sujeição de todos às mesmas normas sobre criação e aplicação do Direito, a **Lei de Introdução levou em conta a necessidade de coerência normativa**: **nem o juiz, nem o controlador, podem invalidar, sancionar ou substituir as opções do administrador usando parâmetros de interpretação e decisão discrepantes dos que são naturais e exigíveis na função administrativa.**

A interpretação tributária feita pelo juiz tem de estar sujeita às mesmas diretrizes que vinculam o administrador tributário. Por identidade de razão, autoridades administrativas judicantes (como o CARF) não podem, para decidir casos, usar conjunto próprio e autônomo de referências jurídicas, diversas das que estão a vincular o administrador tributário ativo e o Poder Judiciário. Convém não esquecer que, ao menos nesse sentido, o Direito é uno, e que a autoridade judicante administrativa em matéria tributária nada mais faz do que aplicar o Direito, e não outra coisa qualquer." (grifos nossos)

² SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. Jota, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/3kub1r>. Acesso em: 10 ago. 2018.

103. Em vista do exposto, fica claro que a LINDB é plenamente aplicável ao CARF e, pessoalmente, não encontro qualquer sentido técnico, jurídico ou hermético para afastar os preceitos contidos na LINDB da atividade judicante administrativa.

104. Não há dúvidas de que a LINDB é preceito norteador interpretativo que objetiva, em última, assegurar segurança jurídica e previsibilidade aos administrados e anseia pela almejada coerência normativa dada a unicidade do Direito.

105. Nessa esteira, o primado da eficiência buscar atingir tais preceitos e garantir a satisfatividade das decisões na esfera administrativa. De acordo com Prof. Dr. Humberto Ávila³ " *para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais o que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim*".

106. Assim sendo, a inobservância dos citados preceitos aqui descritos viola o princípio da eficiência, pois os litígios acabam sendo levados para o âmbito do Poder Judiciário. Para além do ônus suportado pelas partes, temos o ônus para a própria Administração Pública. O Estado é um só e os custos do contencioso são suportados por todos os cidadãos brasileiros. A eficiência de gestão dos recursos públicos e o cuidado na busca de soluções satisfativas são valores legais necessários à promoção do interesse público e não podem ser considerados incompatíveis com esse objetivo.

107. Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade e uniformidade são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica.

108. Dito isto, é fácil evidenciar que a LINDB está alinhada aos princípios que regem a Administração Pública, constantes do artigo 37⁴, da CF/88 e do artigo 2º⁵, da Lei nº 9.784/99, às diretrizes processuais da Lei nº 13.105/2015⁶ (Código de Processo Civil) e, portanto, não há como afastar sua aplicação no âmbito do CARF.

³ ÁVILA, HUMBERTO. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. In: Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 04, out/nov/dez 2005, p. 23-24. Disponível em: <https://goo.gl/Hn3CpK>. Acesso em: 01/01/2018.

⁴ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

⁵ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁶ Sobre o tema, não é demais citar os valores processuais contantes dos artigos 4º, 6º e 8º, da Lei nº 13.105/2015:

Da Pertinência da Questão de Ordem Suscitada

109. É notório que tema ágio é altamente controvertido e respondeu em 2014, pelo montante de R\$ 18,7 bilhões, nas 30 maiores empresas não-financeiras do País (em receita líquida) que acumulavam R\$ 283,4 bilhões em contencioso tributário, conforme estudo empírico realizado por Ana Teresa Lopes⁷ na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas.

110. Não podemos olvidar que tais montantes, a depender da classificação de risco da companhia, podem afetar seu resultado financeiro caso devida ou indevidamente provisionados. Portanto, em termos práticos, se determinada demanda tem classificação de perda remota, por exemplo, o valor em litígio não precisa ser provisionado e pode ser reinvestido na atividade produtiva e/ou na expansão as operações empresariais.

111. Do contrário, se a expectativa de perda for provável, o resultado da companhia será impactado. Essas são as próprias diretrizes do CPC 25⁸:

"Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência

"Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa. (...)

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. (...)

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência."

⁷ LOPES, Ana Teresa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de mestrado apresentada no programa de direito da FGV DIREITO SP (p. 35 e p. 49), em 15/03/2017. Disponível em: <https://goo.gl/2xp1fN>. Acesso em: 24/07/2018.

⁸ "Na elaboração das demonstrações financeiras é comum que as empresas reconheçam como provisão os valores relativos às ações judiciais passivas cuja probabilidade de perda é provável. De acordo com o CPC 25, embora haja um nível de incerteza nestas provisões, o reconhecimento desses eventos como passivo indica que é mais provável que a saída de caixa aconteça do que não aconteça (itens 15 e 16)", por CANADO, Vanessa. *Precedentes e Probabilidade de Perda em Ações Judiciais*. Jota, São Paulo, 10 mai. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/eHKKPf>. Acesso em: 13 ago. 2018.

adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência: (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e (b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86)." (grifos nossos)

112. Esse singelo exemplo serve para demonstrar como a mudança repentina de entendimento do CARF pode impactar diretamente a tomada de decisão dos investidores.

113. Vejam que, em razão da alteração de posicionamento, as empresas acabam, inevitavelmente, por afetar seus resultados. Tal movimentação financeira é, por óbvio e diretamente, sentida pelos investidores⁹. O efeito desta dinâmica nefasta é simples: assistimos o desinvestimento nas operações nacionais, o agravamento do "Custo Brasil"¹⁰, a saída de grupos econômicos do país e o aumento da crise de confiança diante da insegurança jurídica provocada pelos Órgãos de Estado.

114. Sobre este aspecto, bem caminhou o artigo 20 da LINDB, ao dispor que:

"Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas."

115. A devida motivação calcada em valores concretos, a observância prática dos efeitos da decisão proferida e a publicização de eventual mudança de posicionamento, são fundamentais para trazer coerência aos julgados, bem como asseguram que o administrado tenha ciência e previsibilidade para bem gerir suas atividades empresariais.

116. Igualmente alinhado aos valores da segurança jurídica e da previsibilidade, o invocado artigo 24, da LINDB, proíbe expressamente que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, *verbis*:

LINDB

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

⁹ A simples divulgação dos balanços e notas explicativas afugentam os investimentos.

¹⁰ O custo Brasil é um termo genérico, usado para descrever o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que encarecem o investimento no Brasil, dificultando o desenvolvimento nacional, aumentando o desemprego, o trabalho informal, a sonegação de impostos e a evasão de divisas. Em outros termos, "é custo adicional de transacionar, de realizar negócios, no Brasil, em comparação ao custo em um país com instituições que funcionam adequadamente", em PINHEIRO, Armando Castelar. A Justiça e o Custo Brasil. In: Revista USP, nº 101, mar/abr/mai. São Paulo, p. 141-158. Disponível em: <https://goo.gl/CSvJcn>. Acesso em: 07/06/2019.

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

117. De acordo com o próprio autor do Anteprojeto da LINDB, Floriano de Azevedo Marques¹¹, tal dispositivo é plenamente aplicável ao CARF, *verbis*:

"O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que nenhuma revisão de validade de ato singular da autoridade (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)."

118. Ocorre que, segundo o entendimento predominante do CARF, o aproveitamento fiscal do ágio em casos semelhantes ao presente era considerado legítimo e plenamente válido.

119. Nesse sentido, a ora Recorrente cuidou de relacioná-los:

"Acórdão nº 108-09.529 (sessão de 23/01/2008), acórdão nº 101-97.027 (sessão de 13/11/2008), acórdão nº 1101-00.064 (sessão de 13/05/2009), acórdão nº 1101-00.354 (sessão de; 02/09/2010), acórdão nº 1201-000.285 (sessão de 09/07/2010), acórdão nº 1301-000.711 (sessão de 19/10/2011), acórdão nº 1402-000.802 (sessão de 21/10/2011), acórdão nº 1402-001.310, acórdão nº 1302-001.150 (Sessão de 07/08/2013); acórdão nº 1402-001.409 (Sessão de 10/07/2013); acórdão nº 1102-000.875 (Sessão de 12/06/2013); acórdão nº 1102-000.873 (Sessão de 11/06/2013); e acórdão nº 1301-001.224 (Sessão de 11/06/2013)."

120. Assim sendo e diante da ausência de enfrentamento da relação de julgados apresentada pela ora Recorrente, não há dúvidas de que, *in casu*, a contribuinte estava diante de prática reiterada da administração pública. Em outros termos, havia o entendimento de que tais operações seriam toleráveis para este E. CARF, de acordo com a própria legislação e das decisões favoráveis proferidas e, assim sendo, como podemos sequer cogitar a imputação de multa de ofício de 75%? Definitivamente, tal posicionamento não encontra amparo nem na LINDB, nem no CTN ou na Constituição Federal e claramente atenta contra a própria moralidade administrativa.

121. Isto posto, se a pretensão dos litigantes no presente processo limita-se a discutir potenciais sutilezas técnicas que afastariam a aplicação do artigo 24, da LINDB ao CARF, vamos à elas:

¹¹ MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. "Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação."

O Artigo 24, da LINDB visa trazer eficácia e reforçar a observância dos Preceitos contidos no CTN e na CF/88

122. Da simples leitura do caput do artigo 24, da LINDB é possível evidenciar sua clara convergência e perfeita conformação com os preceitos contidos no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999, artigo 100, incisos II, III e parágrafo único e artigo 146, do CTN. Confira-se:

Lei nº 9.784/1999

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."

CTN

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

123. A expressão "prática reiterada" impõe que seja dado o mesmo tratamento jurídico-tributário para os contribuintes que estejam em situação equivalente, sob pena de afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contribuinte. Aliás, deixar de observar esse regramento cria, além de injustiça fiscal, disfunções concorrenciais têm termos comerciais.

124. É certo que, o objetivo dos novos artigos da LINDB, dentre eles o artigo 24, não foi alterar regras de caráter específico (e.g. CTN ou legislação relativa ao PAF), de modo que estas continuam em vigor, sem qualquer alteração, mas contribuir para dar maior eficácia e aumentar o grau de segurança jurídica na aplicação dessas disposições setoriais. Daí, inclusive, ser irrelevante o fato de a LINDB ter sido instituída por lei ordinária e não lei complementar. Os efeitos indicados por esta relatoria estão atrelados às próprias disposições do **artigo 100, III e § único**, do CTN, combinadas com o artigo 24, da LINDB - dispositivo de caráter geral que tem, justamente, a finalidade de trazer diretrizes interpretativas.

125. Outro aspecto relevante que merece ser superado diz respeito à expressão "revisão" constante do caput do artigo 24 da LINDB, considero que o dispositivo também protege em concreto o auto lançamento – "*situação plenamente constituída*". Isso porque, o contribuinte agiu segundo as "*orientações gerais da época*" - os julgados deste E.

CARF são interpretações públicas e, por conseguinte, o contribuinte não se baseou nas suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Em outros termos, o Estado não pode, com base em nova interpretação, contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava.

126. Por fim, com relação à preferência pela aplicação do artigo 100, II, do CTN em detrimento do artigo 100, III, do mesmo dispositivo, por potencial especialidade, considero o inciso II (*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*) é aplicável aos casos em que o reconhecimento do valor normativo às interpretações já contem estabilidade de grau máximo, leia-se Súmulas deste E. CARF, decisões proferidas sobre o regime de repetitivo e repercussão geral. Nessas hipóteses, **o próprio lançamento deve ser afastado.**

127. Já o inciso III (*“III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”*), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ único. *“Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”*), quando à época do fato gerador, existam manifestações equívocas que, **por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas,** bastem para sinalizar ao contribuinte de boa fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).

128. Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo 100, III, do CTN. Com efeito, **não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral.**

II.4. Da Inaplicabilidade das Multas Isoladas

129. Na remota hipótese dos efeitos da questão de ordem não serem admitidos por esse colegiado, passo a analisar a questão relativa à inaplicabilidade das multas isoladas.

130. A decisão de piso manteve a aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa por entender que a referida multa e a multa de ofício teriam fatos geradores distintos. Entretanto considero tal aplicação incabível.

131. Em que pese ser aplicável a multa de ofício na hipótese da manutenção das glosas, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme

pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

132. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996

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

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

(...) IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

133. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

134. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

135. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

136. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal”. (Processo nº 16561.720157/2014-43, Acórdão nº 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

137. Diante do exposto, considero as multas isoladas cobradas nos autos desse processo inaplicáveis.

II.5. Aplicação de Juros com base na taxa SELIC

138. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Segundo ela não há previsão legal que permita tal aplicação de juros, pois a lei estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre os tributos.

139. A taxa SELIC é aplicada aos juros dos créditos fiscais, conforme disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

140. Os artigos 113, §1º e 139, do Código Tributário Nacional, determinam que o crédito tributário, de onde decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...)”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

141. Logo, a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, disposta no artigo 61 supra descrito, deve englobar a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva. É assim que a jurisprudência do C. CARF entende:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas na Lei nº 8.852/94, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica.

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” (CARF – Processo nº 15469.000384/2007. Acórdão nº 2301-005.162. Relator: Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 04/10/2017)

142. A partir de tais esclarecimentos, resta evidente que a multa de ofício proporcional lançada juntamente com os tributos devidos, se não paga no vencimento, sujeita-se aos juros de mora por força do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96. Portanto, na hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida, não acolho o pedido da Recorrente e determino a manutenção da aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

143. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O colegiado acompanhou o voto da Ilustre Relatora em expressiva parcela, no qual foram apreciadas de forma profunda as muitas questões apresentadas ao colegiado por meio do recurso voluntário em análise. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente em relação à glosa da despesa com ágio no cálculo do IRPJ e da CSLL, em relação à exoneração, com fundamento na LINDB, das multas aplicadas e em relação à exoneração da multa isolada sobre as estimativas pagas a menor, cabendo a mim redigir o correspondente voto vencedor, que está dividido conforme as questões acima apontadas.

1. Ágio – glosa de despesas de amortização – IRPJ e CSLL

A fiscalização glosou a dedução de despesas com a amortização de ágio registrado na empresa Cosanpar quando esta adquiriu participação nas cooperativas holandesas BIH e BHC.

A questão tem como cenário jurídico dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinados com dispositivos da Lei nº 9.532/1977, a seguir transcritos, com a redação vigente na época dos fatos:

DECRETO-LEI Nº 1.598/1977

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

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

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

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

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

[...]

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

[...]

§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

[...]

Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.

LEI Nº 9.532/1997

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 em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

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

[...]

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

A interpretação literal desses dispositivos autoriza afirmar que o ágio na aquisição de participação societária deve ser escriturado de forma segregada para que possa ser

considerado na apuração de eventual ganho ou perda de capital por oportunidade da alienação ou liquidação do investimento. A exceção a essa regra ocorre quando a empresa investidora absorve o patrimônio da empresa da qual detém participação societária (e vice-versa), ocasião em que o ágio pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Na espécie, o ágio foi pago pela Cosanpar quando esta adquiriu as cooperativas holandesas BIH e BHC. É incontroverso o fato de que a Cosanpar não absorveu o patrimônio da BIH ou da BHC, ou vice-versa, uma vez que estas foram liquidadas. Assim, não há situação fática que sustente a aplicação dos referidos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, acima transcritos. Todavia, a liquidação das cooperativas holandesas BIH e BHC dá ensejo à necessária apuração de eventual ganho ou perda de capital por parte da Cosanpar, em que o ágio por ela escriturado pode ser considerado, nos termos do artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O contribuinte defende a tese de que o direito à dedução do ágio surgido na aquisição da participação societária nas cooperativas holandesas BIH e BHC foi transferido para a participação societária na empresa Esso, adquirida pela Cosanpar como contrapartida pela liquidação das referidas cooperativas. Todavia, não há previsão legal para essa alegada transferência. O contribuinte tenta dá uma interpretação deveras extensiva para o texto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que não é permitido dentro da técnica da hermenêutica jurídica, quando a regra em tela tem natureza de exceção. Embora a vedação à interpretação extensiva de regras de exceção seja elementar na ciência jurídica, vou buscá-la em uma fonte jurisdicional, para tê-la em redobrada legitimidade, no caso, a decisão do REsp 853086/RS, relatada pela Ministra Denise Arruda, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliativa ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.

10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente" (MAXIMILIANO, Carlos, ob. cit., pp. 225/227).

[...]

12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, "em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir" (AgRg no REsp 809.259/RJ, Rei. Min. Laurita Vaz, DJe de 13.10.2008).

Este colegiado apreciou, recentemente, outros casos de transferência de ágio em que o investidor alienou para terceiro a sua participação societária adquirida com ágio, entendendo que o direito de deduzir o ágio teria acompanhado a participação societária alienada, ou seja, o investidor teria “vendido” o direito de amortizar o ágio. Na espécie, a situação é um tanto diferente. O momento em que o ágio teria sido transferido está assim relatado no presente acórdão:

- Em 18/12/2008, houve a liquidação das cooperativas holandesas BIH e BHC, em conformidade com a legislação vigente na Holanda, motivo pelo qual a participação

na Esso passou a ser registrada diretamente nas empresas brasileiras Usina e COSANPAR como sucessoras legais, desdobrando-se seu custo de aquisição entre patrimônio líquido e ágio nos mesmos montantes registrados na etapa anterior:

Em síntese, a Cosanpar não “vendeu” para terceiro o direito de deduzir o ágio da BIH e BHC, ela “substituiu” esse direito por um alegado direito de deduzir o ágio da Esso, uma vez que ela adquiriu a participação na Esso em razão da liquidação da BIH e BHC.

Assim, não se trata de transferência de ágio entre pessoas, mas de transferência de ágio entre bens (participações societárias). A mutação não está no elemento subjetivo do ágio, mas no seu elemento material.

Embora essa situação fática também não seja alcançada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que afasta a dedutibilidade pretendida pelo contribuinte, entendo que ela agrava o caráter de indedutibilidade, uma vez que a dedutibilidade do ágio está associada à absorção do patrimônio adquirido com ágio (confusão patrimonial). No caso, a Esso não foi adquirida com ágio, não nos termos da lei, a qual exige uma mensuração da expectativa de rentabilidade futura da empresa investida.

Ainda no mesmo contexto, cumpre apreciar o papel assumido pela empresa Cosanpar e pelas cooperativas BIH e BHC no sentido de averiguar a existência de propósito negocial nas suas atividades.

A utilização de empresa novel, efêmera e com um único e específico propósito (empresa veículo) em mutações societárias tem sido questionada desde que a lei nº 9.532/1997, nos seus artigos 7º e 8º, autorizou a antecipação da amortização do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura quando ocorre a absorção patrimonial entre adquirida e adquirente. Sendo necessária a absorção patrimonial, ou seja, o desaparecimento de uma das duas, e não sendo possível ou desejável o desaparecimento da investidora, a empresa veículo surgiu como uma solução empírica.

Esse fenômeno é claramente relacionado à política de privatizações de empresas estatais, adotada na época do advento da referida lei. Naquela ocasião, empresas estrangeiras e consórcios de empresas nacionais foram impelidas a criar empresas veículos, de forma que houvesse uma única pessoa jurídica nacional que aglutinasse o patrimônio destinado à aquisição da estatal, vindos de fontes múltiplas e/ou estrangeiras. Assim, havia uma clara distinção entre os investidores e o adquirente.

Todavia, também é certo que o mesmo artifício pode ser utilizado para criar uma situação meramente formal que, apesar de estar descolada da realidade econômica da atividade empresária, poderia ser entendida como a hipótese de aplicação da referida lei. Por exemplo, quando a alegada mutação societária apenas realiza uma reavaliação patrimonial da própria empresa, no que ficou conhecido como ágio interno.

Portanto, entendo que não é a utilização de uma empresa veículo que pode determinar, isoladamente, o descumprimento dos requisitos legais para a amortização do ágio.

Na espécie, as investidoras são as empresas brasileiras Usina e Agrícola, ambas do Grupo Cosan. Estas empresas providenciaram a estruturação da empresa nacional Cosanpar, com a finalidade de adquirir a empresa nacional Esso. Todavia, isso não aconteceu de forma direta, pois foi realizada a interposição de mais duas empresas veículos, as cooperativas holandesas BIH e BHC, fugindo do mecanismo que seria esperado em uma aquisição usual.

Entendo que há artificialidade na interposição das empresas Cosan, BIH e BHC, quando analisadas em conjunto, uma vez que serviram apenas para possibilitar que a operação de aquisição da Esso fosse artificialmente deslocada para o exterior, o que causou efeitos tributários tratados no referido processo nº 16682.720343/2013-25, em que está sendo exigido IRRF.

Saliente-se que não há qualquer impedimento para que a Esso fosse adquirida diretamente pelas empresas Usina e Agrícola, ou mesmo que fosse adquirida diretamente pela Cosanpar. Saliente-se ainda que a liquidação das cooperativas BIH e BHC foi realizada sem qualquer efeito negocial, causando apenas efeitos tributários. Portanto, conclui-se que a interposição das referidas empresas veículos não possui um propósito negocial.

Com isso, o entendimento preponderante no colegiado foi no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

2. Ágio – glosa de despesas de amortização – argumento adicional para a CSLL

Além dos argumentos tratados no item anterior, o recorrente combate a glosa da despesa com ágio na apuração da CSLL com o fundamento adicional de que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não poderiam ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração dessa contribuição, considerando que o investimento é avaliado pela equivalência patrimonial.

A questão adicional trazida pelo recorrente já foi objeto de amplo debate nas turmas de julgamento desta Primeira Seção do CARF, mas entendo que já se pode notar uma convergência no sentido de afastar a tese defendida pelo recorrente, de que o ágio é dedutível na tributação da CSLL em razão da alegada ausência de dispositivo legal que a vede. Essa tendência pode ser notada nas recentes decisões no âmbito das câmaras baixas e também nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que vêm reformando, por maioria, as decisões das câmaras baixas que exoneraram o ágio da tributação da CSLL.

Por exemplo, o Acórdão nº 1301-001.893 foi reformado por meio do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, quando foi adotada a seguinte ementa:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INDEDUTIBILIDADE.

E vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.

Na mesma linha está o recente Acórdão nº 9101-003.839, de 03/10/2018, o qual adotou a seguinte ementa:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Nesse último julgamento, a CSRF reformou, por maioria de votos e superando o voto da relatora, a decisão oriunda da Terceira Câmara. Em razão de sua completude e clareza, adoto como razão de decidir aquela veiculada no respectivo voto vencedor, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, a seguir transcrita:

A decisão recorrida defende, basicamente, reproduzindo considerações feitas pela contribuinte em seu recurso voluntário, que, ao contrário do que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (arts. 389, § 1º; e 391 do RIR/1999) veda a dedutibilidade do ágio. inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação semelhante para fins de apuração da CSLL. Assim, qualquer despesa de ágio amortizada contabilmente poderia ser aproveitada tributariamente na apuração da CSLL.

A Conselheira Relatora do presente julgamento expressa concordância com o disposto no acórdão recorrido ao votar pela negativa de provimento ao recurso especial da PGFN quanto ao tema, motivo pelo qual novamente peço vênias para expor meu posicionamento divergente.

Simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

Os §§ do art. 2º da Lei nº 7.689/88, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem um impedimento para essa dedução:

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:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

O voto que orientou o Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que acolho como razões de decidir, explicita bem o impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:

"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, 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, contrário 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 I e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)."

Assim, 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, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este defende a inexistência de previsão legal de adição à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL.

3. LINDB

O recorrente apresentou a petição de fls. 1853 em que propugna pela aplicação, no presente processo, do artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB).

Em síntese, o recorrente afirma que a orientação geral da jurisprudência administrativa no período entre 2008 e 2011 era no sentido de aceitar como válida a interposição de empresa veículo nas mutações societárias geradoras de ágio dedutível. Apesar de o contribuinte atender a estes requisitos, a fiscalização teria glosado a dedução do seu ágio, em sentido contrário à orientação geral, o que teria se tornado ilegal com o advento da LINDB.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dispõe sobre a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do Direito Público. Assim, em princípio, alcança o manuseio do Direito no processo administrativo fiscal. Observo, todavia, que o apontado artigo 24 em nada acrescenta às normas tributárias, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional. Vejam-se as semelhanças textuais entre o dispositivo apontado e os seguintes dispositivos do CTN:

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.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Saliente-se que tais preceitos existem na Administração Pública Tributária não apenas no seu aspecto formal, mas são concretizados por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, algumas delas vinculantes para a RFB.

Com isso, entendo que o artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito Brasileiro no campo da Administração Pública Tributária, pelo contrário, apenas estende às demais atividades públicas os preceitos aqui regentes desde 1966.

Não se pode esperar que um único dispositivo legal transmute o *Civil Law* do Direito Brasileiro em um *Common Law*.

Na espécie, não vejo violação a qualquer orientação geral, simplesmente porque não existem orientações gerais sobre a matéria do litígio. O tema vem sofrendo evoluções, na medida em que os litígios vão sendo solucionados, mas está longe de ser pacificado. O contribuinte aponta um momento dessa evolução, mas a síntese de um momento não pode ser considerado como orientação geral.

Na verdade, se houvesse necessidade de aplicação de norma protetiva da segurança jurídica, esta seria no sentido de manter o lançamento tributário, uma vez que o ágio em tela já foi objeto de julgamento pelo CARF, por oportunidade do lançamento relativo às glosas das deduções realizadas nos anos 2009, 2010 e 2011 do mesmo ágio, formalizadas no processo nº 16682.721208/201216, as quais foram mantidas em decisão administrativa definitiva, conforme o Acórdão nº 1402-002.090.

A Ilustre Relatora propugnou pela aplicação do artigo 100, III, do CTN, acima transcrito, no sentido de afastar todas as multas exigidas ou exigíveis em razão da glosa em tela. Em síntese, entende que o fato de as decisões da CSRF deste CARF serem, em sua grande maioria, no sentido de admitir a dedução do ágio, em situação semelhante e na época do presente caso, configuraria as referidas “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” apontadas naquele dispositivo legal.

Todavia, as decisões da CSRF, cuja competência é julgar recursos especiais contra divergências na interpretação da legislação tributária, não se prestam a esta finalidade. Se há julgamentos de recursos especiais é porque há decisões prolatadas pelas câmaras baixas do CARF tanto no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio quanto no sentido de admiti-la. Ademais, se há julgamentos nas câmaras baixas do CARF sobre o tema é porque há decisões de primeira instância no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio. Por fim, se há decisões de primeira instância nesse sentido, é porque há lançamentos de ofício para glosar as deduções realizadas. Saliente-se que os Auditores-Fiscais da RFB são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das DRJs são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das câmaras baixas do CARF são autoridades administrativas, logo, é possível dizer que há práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em sentido oposto ao pretendido pelo recorrente, ou seja, indicam que a Administração Tributária não estava admitindo a dedução de ágio transferido por meio de empresa veículo.

Com isso, concluo que o advento do artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito na solução da presente lide e o artigo 100 do CTN não pode ser aplicado para afastar as multas exigidas.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de manter os lançamentos tributários frente aos questionamentos aqui tratados.

4. Multa isolada – antecipações mensais

O recorrente propugna pela impossibilidade da exigência da multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas) quando já encerrado o período de apuração desses tributos. Subsidiariamente, ainda que possível tal exigência, propugna pela impossibilidade da sua concomitância com a multa de ofício sobre o pagamento a menor do IRPJ e da CSLL, considerando que possuem a mesma base de cálculo.

Meu entendimento é no sentido de que não há óbice para a exigência da multa isolada em tela após o final do período de apuração dos correspondentes tributos, uma vez que o dispositivo legal que permite a exigência da multa isolada não faz essa restrição, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Muito pelo contrário, uma leitura mais atenta desse dispositivo legal permite concluir que ele autoriza a aplicação da multa isolada após o final do período de apuração dos tributos, uma vez que prevê a sua exigência “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”.

Quanto ao segundo argumento do recorrente, entendo que não há a aludida identidade de bases de cálculo, uma vez que não pode haver tal identidade se não há sequer identidade de obrigações tributárias. Sendo a antecipação do tributo uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher, apurado na data do fato gerador, ela não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo.

Embora possa haver, eventualmente, uma coincidência numérica, não se confundem suas naturezas jurídicas tributárias. Uma prova disso é que a multa isolada incide sobre o valor não antecipado mês a mês, enquanto a multa de ofício incide sobre o valor não recolhido relativo a todo o ano calendário. Assim, se o contribuinte deixa de antecipar três parcelas, deverá existir um lançamento de multa isolada para cada um dos meses, enquanto o reflexo sobre a apuração anual implicará um lançamento de multa de ofício pela soma dos três, pelo menos. Ademais se o contribuinte não antecipa a parcela de um mês, mas não a deduz da apuração anual, a base de cálculo da multa isolada será uma e a base de cálculo da multa de ofício será outra. Da mesma forma, se além das antecipações não realizadas, o contribuinte faz outras deduções indevidas, a base de cálculo da multa de ofício será maior que a soma das bases de cálculo das multas isoladas. Por último, são diferentes as matrizes legais de cada exação, inclusive com indicação de alíquotas divergentes.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas, embora as decisões venham sendo tomadas pelo voto de qualidade. Por exemplo, veja-se o recente Acórdão nº 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de manter a exigência das multas isoladas.

5. Laudo de avaliação - validade

A colegiado entendeu que não havia necessidade de manifestação sobre a validade do laudo de avaliação que fundamentou o acórdão, uma vez que qualquer resultado a que se chegasse não poderia infirmar o entendimento de que o acórdão em tela é inderrogável, entendimento este que foi alcançado sobre outros fundamentos.

6. Conclusão

Diante do exposto, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque