



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721044/2018-12
ACÓRDÃO	1402-007.106 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade do Auto de Infração, se este documento motiva o lançamento por infração de despesa indedutível de ágio e por falta de recolhimento de estimativas mensais, ao contrário da alegação do contribuinte da inexistência da motivação e inovação no critério jurídico. As hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

Os atos administrativos podem utilizar e concordar com os fundamentos de outras decisões, pareceres, informações e propostas, sem que isso possa causar qualquer tipo de nulidade ao processo, nos termos do § 1º, do artigo 50, da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela atuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma não tem fundamento econômico, efetivo desembolso de valores e confusão

patrimonial, logo, é indedutível, independentemente do emprego de “empresa veículo”. Carência de provas que corroborassem as alegações da autuada.

Laudo de Avaliação elaborado meses depois das operações realizadas, não pode ser aceito para a finalidade pretendida pelo contribuinte. Deve-se considerar que o ágio foi calculado com base em quaisquer outras razões econômicas, mas não na rentabilidade futura.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter integralmente os lançamentos relativos à glosa de amortização das despesas de ágio, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para manter os lançamentos de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Rio de Janeiro que decidiu manter os Autos de Infração, a fim de confirmar o crédito tributário lançado no valor total de R\$ 153.886.402,02, referentes a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013, acrescido de juros de mora, multa de ofício e multa isolada por suposta ausência de recolhimento de estimativas mensais.

2. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] DA AUTUAÇÃO FISCAL

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 941 a 959) e Termo de Verificação Fiscal (fl. 897 a 938), foram feitos lançamentos fiscais, sendo apurados os fatos descritos a seguir.

O contribuinte Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A, constituído sob a forma de sociedade anônima fechada, doravante denominada COSAN LE, com sede no Rio de Janeiro, no ano-calendário de 2013 fez opção pelo Lucro Real Anual

A atuada excluiu valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 163.852.023,83, a título de "Amortização de Ágio Aquisição Investimento Avaliação PL

(Incorporação, Fusão ou Cisão)” em face de diversas operações societárias realizadas pelo Grupo Cosan.

Foi constatado, também, que a contribuinte não adicionou o valor de R\$ 369.868,21 a título de “Multas – Parcelas Não Dedutíveis” no cálculo da CSLL.

No processo 16682.721208/2012-16 foi analisado o ágio relativos aos anos de 2009, 2010 e 2011.

Questionada, por meio do Termo de Início Ação Fiscal, sobre a origem do ágio amortizado pela COSAN LE, no período de 01/2013 a 12/2013, conforme declarado em sua DIPJ 2014/2013, o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

“A amortização de ágio, declarado na Ficha 07A, da Linha 55, da DIPJ 2014/2013, no valor de R\$ 163.852.023,83, 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 a aquisição de 100% das participações societárias de duas empresas holandesas que detinham os Ativos de Distribuição da então denominada empresa Esso Brasileira de Petróleo Ltda. Tais pagamentos foram realizados na forma e datas abaixo demonstradas:

<i>Data Fechamento</i>	<i>Montante USS</i>	<i>Taxa</i>	<i>Montante R\$</i>	<i>Doc. SAP</i>
21/11/2008	214.353.314,10	2,4277	520.385.540,64	100.000.400
25/11/2008	500.000.000,00	2,3056	1.152.800.000,00	100.000.457
25/11/2008	26.921.260,87	2,3056	62.069.659,06	100.000.401
28/11/2008	-26.921.260,87	2,3331	-62.809.993,74	100.000.868
TOTAL	714.353.314,10	-	1.672.445.205,97	-

O seu custo de aquisição foi desdobrado entre valor de patrimônio líquido do investimento e ágio no montante de R\$ 1.464.180.872,40, conforme demonstrado no quadro ilustrativo abaixo.

<i>Valor pago na aquisição</i>	<i>(1.672.445.206)</i>
<i>Patrimônio Líquido da Investida</i>	<i>195.520.088</i>
<i>Outros custos</i>	<i>12.744.245</i>
<i>Ágio apurado na aquisição do Investimento</i>	<i>(1.464.180.873)</i>

Segundo o contribuinte o início da amortização do ágio se deu após a incorporação Cosanpar Participações S/A pela intimada (antiga Esso Brasileira de Petróleo S/A).

Em 2011 houve uma reorganização societária, por meio do qual a intimada foi cindida parcialmente, vertendo parte de seu patrimônio à Shell Brasil S/A. (CNPJ no33.453.598/0001-23, atualmente Raízen Combustíveis S/A), sendo, vertido parte do saldo do ágio existente naquela data. (Doc 6 e 7).

<i>Ágio gerado na Aquisição do Investimento</i>	<i>1.464.180.873</i>
<i>Amortização/Movimentações anteriores a Cisão Parcial - Jul/2009 a Mai/2011</i>	<i>-494.878.901</i>
<i>Saldo do Ágio antes da Cisão Parcial</i>	<i>969.301.972</i>
<i>Parcela vertida para a Raízen Combustíveis S/A (Shell)</i>	<i>-548.688.506</i>
<i>Saldo do Ágio à Amortizar pós Cisão Maio/2011</i>	<i>420.613.466</i>
<i>Amortização/Movimentações após Cisão Parcial - Jun/2011 a Dez/2012</i>	<i>-84.379.366</i>
<i>Saldo do Ágio à amortizar Dez/2012</i>	<i>336.234.100</i>
<i>Montante Amortizado no Ano Calendário 2013 - Jan a Dez</i>	<i>-163.852.024</i>
<i>Saldo do Ágio à Amortizar</i>	<i>172.362.076</i>

Em complemento, esclarecemos que o valor de R\$ 163.852.023,83, referente à amortização do ágio, está de acordo com a previsão estabelecida no art. 7o da Lei nº 9.532/97.”

Essa operação societária da qual se originou o ágio por ela deduzido no ano de 2013, na aquisição pela Cosanpar Participações S/A (COSANPAR) de 100% das participações societárias que a EXXONMOBIL que detinha na então denominada Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (COSAN COMBUSTÍVEIS), foi objeto de fiscalização por parte do Fisco Federal. A ação fiscal foi realizada em face da COSAN COMBUSTÍVEIS (que à época já se denominava COSAN Lubrificantes e Especialidades S.A.) e ao final constatou que a reestruturação envolveu planejamento tributário abusivo, com a criação, utilização e extinção de empresas veículo desprovidas de propósito negocial, operações estas que isoladamente aparentavam regularidade fiscal, mas que, vistas em conjunto, demonstraram a redução das bases de cálculo de tributos através de exclusão de ágio indedutível.

A COSANPAR teve como função servir de empresa veículo, a fim de possibilitar a futura incorporação reversa, dela por sua própria controlada (ESSO/COSAN COMBUSTÍVEIS). A operação efetivamente realizada consistiu na aquisição da então Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (COSAN COMBUSTÍVEIS) pela COSAN S/A Indústria e Comércio (COSAN SA), CNPJ 50.746.577/0001-1, também do grupo COSAN.

No período compreendido entre a constituição e extinção de COSANPAR (pouco mais de um ano), ocorreram várias operações envolvendo reestruturações societárias, para possibilitar a dedução das despesas com a amortização do ágio constituído por ocasião da aquisição da ESSO.

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.

A COSAN SA constituiu e se aproveitou de empresa veículo (a COSANPAR), de vida efêmera, de março de 2008 a junho de 2009, sem propósito negocial, e nesta fez registrar o ágio havido na aquisição da ESSO (COSAN COMBUSTÍVEIS), para incorporação de COSANPAR pela sua controlada, ESSO (COSAN COMBUSTÍVEIS).

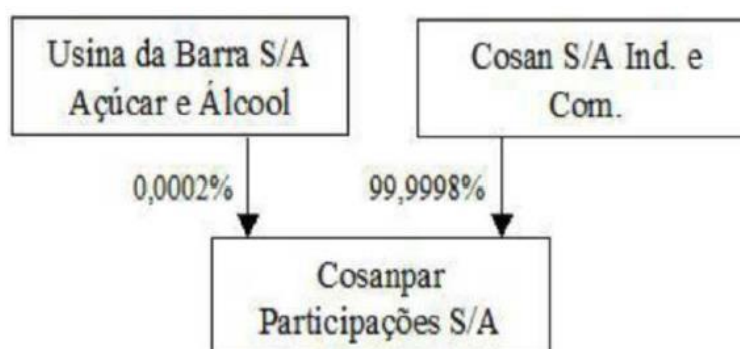
As operações ocorridas desde a criação de COSANPAR até a incorporação por COSAN COMBUSTÍVEIS (ESSO), sua controlada, não deixou dúvidas de que houve planejamento tributário abusivo.

Todas essas operações estão relatadas em detalhes no Processo Administrativo Fiscal 16682.721208/2012-16, decorrente da ação fiscal a partir da qual restou comprovada a indedutibilidade do aludido ágio, já inclusive julgada e mantida pela 2ª instância do julgamento.

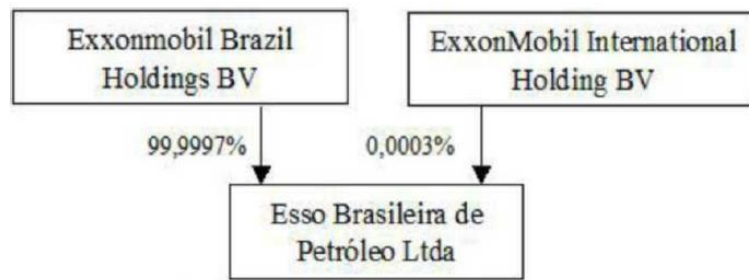
A cronologia das aquisições começa em 19/03/2008, quando, foi constituída a empresa COSANPAR PARTICIPAÇÕES LTDA, foram feitas várias operações societárias, até que em 19/01/2009 foi efetuada alteração do contrato social da ESSO, transformando-a de sociedade limitada em sociedade por ações e confirmando a COSANPAR, juntamente com a USINA DA BARRA AÇÚCAR E ALCÓOL, como sucessoras legais das cooperativas holandesas, liquidadas no mês de dezembro/2008, e, portanto, como controladoras diretas de ESSO. Por meio da mesma alteração, a ESSO passa a se denominar COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES SA (COSAN COMBUSTÍVEIS), empresa da qual a atuada adquiriu o ágio. Em 03/06/2009, quase seis meses após a aquisição, é então elaborado o laudo de avaliação da ESSO que "justificaria" o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura. Em 23/06/2009 foi deliberada a incorporação da COSANPAR pela sua controlada COSAN COMBUSTÍVEIS (antiga ESSO), havendo a incorporação reversa. Em 01/06/2011 foi aprovada a cisão parcial de COSAN COMBUSTÍVEIS e a incorporação do acervo líquido cindido pela SHELL BRASIL S.A. (atual Raízen Combustíveis S.A.). O ágio transferido para Raízen Combustíveis S.A. em decorrência dessa cisão, no valor de R\$ 548.688.505,96, gerado originalmente na COSANPAR pela aquisição das participações societárias nas "cooperativas holandesas", ágio que, posteriormente, foi transferido para a COSAN CL, por incorporação reversa. A partir desta data, parte do ágio transferido passou também a ser deduzido pela RAIZEN nos meses subsequentes. Em 06/06/2011 foi aprovada a mudança da denominação social da COSAN Combustíveis e Lubrificantes S.A. (COSAN COMBUSTÍVEIS) para COSAN Lubrificantes e Especialidades S.A.

Segue a representação gráfica das reorganizações societárias de acordo com os documentos acostados aos autos do processo nº 16682.721208/2012-16

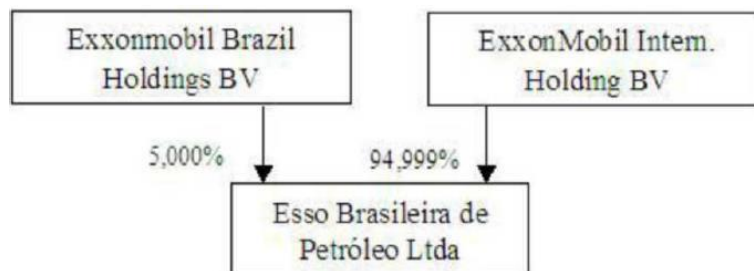
a) Assim, no momento imediatamente anterior à aquisição das participações societárias das cooperativas holandesas pelo grupo COSAN, a COSANPAR possuía a seguinte estrutura:



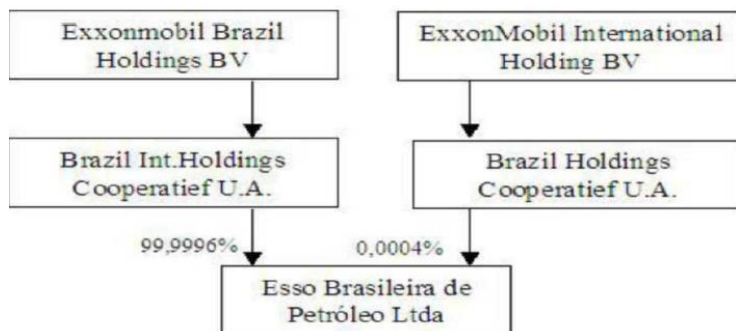
b) Antes da venda das participações societárias, a **COSAN LE**, ainda com a denominação de Eso Brasileira de Petróleo Ltda, possuía a seguinte composição societária:



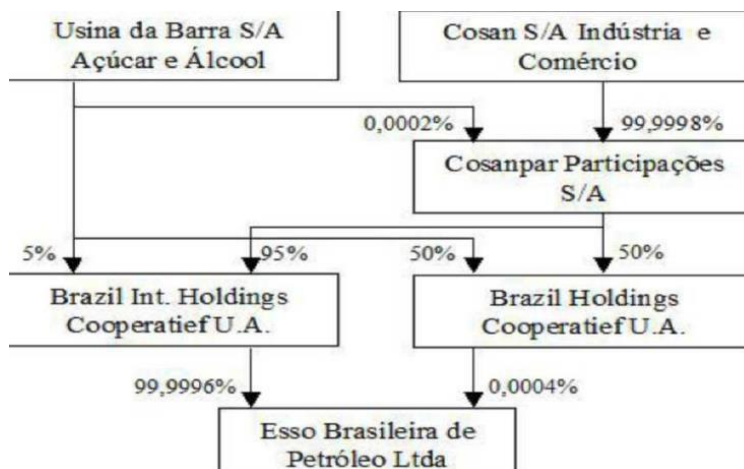
c) Posteriormente, mas ainda antes da venda das participações societárias, a ESSO, possuía a seguinte composição societária:



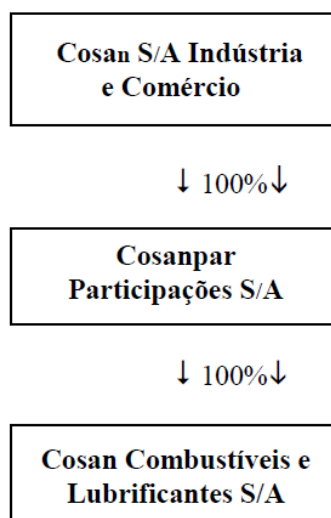
d) Após a criação das cooperativas sediadas na Holanda, a ESSO passou a ter a seguinte composição societária:



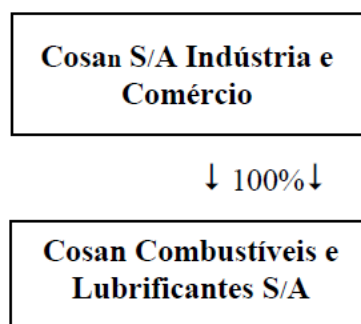
e) Após a aquisição das participações societárias pelo grupo COSAN, mas antes da liquidação das sociedades cooperativas sediadas na Holanda, a ESSO passou a possuir a seguinte composição societária:



f) Na sequência, COSAN S/A Indústria e Comércio, Cosanpar Participações S/A e Esso Brasileira de Petróleo Ltda, agora já denominada Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A (COSAN CL), antes da incorporação reversa de Cosanpar por Cosan CL (Esso):



g) Finalmente, a COSAN CL (atual **COSAN LE**), após a incorporação reversa de sua controladora, a COSANPAR, passou a ter a seguinte estrutura societária:



A verdade fática, que sobressai ao final das operações é que o real adquirente da participação societária nunca foi a COSANPAR. Esta existiu somente para servir como empresa veículo de que se aproveitou o grupo econômico para se beneficiar indevidamente da amortização do ágio.

O contribuinte excluiu das bases de cálculo valores relativos à amortização de ágio indedutível para fins fiscais, gerando assim indevida redução das bases tributáveis e, conseqüentemente, falta de recolhimento dos tributos devidos.

Foi glosado o ágio de R\$ 163.852.023,83.

Não foram descontadas antecipações efetuadas no decorrer do ano-calendário em virtude de as mesmas já terem sido anteriormente aproveitadas para compor créditos de saldo negativo de IRPJ e de saldo negativo de CSLL utilizados em compensações efetuadas pela fiscalizada através das DCOMPs .32585.67648.110117.1.7.02-4963 e 00393.21267.210814.1.3.03-8034.

Os valores devidos são : IRPJ: R\$ 40.939.005,95 e CSLL de R\$ 14.746.682,14.

DAS MULTAS DEDUZIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL:

O contribuinte não adicionou o valor de R\$ 369.868,21, informados na Linha 20 – Multas – Parcelas Não Dedutíveis, da Ficha 05D de sua DIPJ 2014/2013, no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As despesas com multas, de maneira geral, não podem ser consideradas dedutíveis, uma vez que não são necessárias para a realização das atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

O parágrafo 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 permite a dedução das multas por infrações fiscais de natureza compensatória e aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, sendo um ajuste da regra geral (art. 299 do RIR/99). Esse entendimento está expresso na Instrução Normativa SRF nº 390/2004. O artigo 3º da IN SRF nº 390/2004, vem corroborar o entendimento no sentido de serem aplicadas à CSLL as mesmas normas estabelecidas para o IRPJ.

A autuada apresentou os razões das contas 43700000 e 43700784 detalhando os lançamentos que originaram o valor de R\$ 369.868,21, sendo verificado que as multas são tanto de natureza tributária como não tributária, e todas indedutíveis para a base de cálculo da CSLL e não podem compor as despesas operacionais. Ocorreu a falta de recolhimento de CSLL no valor de R\$ 33.288,14.

Da Multa Isolada:

A fiscalizada incorreu na hipótese prevista no inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei 9.430/96, qual seja, a existência de valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, haja vista a indevida exclusão dos valores do ágio indedutível dessas bases de cálculo mensais e da dedução das multas (parcela indedutível) na Base de Cálculo da CSLL.

Por tais motivos o lançamento de ofício abrangeu a aplicação da multa isolada.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

Manteve-se o mesmo valor de prejuízo fiscal compensado pelo contribuinte em sua DIPJ, pois, em que pese a adição de ofício das amortizações de ágio ter aumentado o limite do prejuízo compensável (pois aumentou o valor do lucro real), a decisão de compensar ou não eventual saldo de prejuízo fiscal existente, quando da lavratura de Auto de Infração, ou ao final de cada período de apuração, é opção do contribuinte, conforme dispõem os arts. 509 a 515 do Decreto nº 3.000/1999. Assim, não cabe ao Fisco exercer de ofício a opção facultada ao contribuinte pela legislação.

Inconformada com o lançamento, do qual foi cientificada em 27/11/2018 (fl. 960), a interessada apresentou em 21/12/2018 (fl. 966) a **impugnação de fls. 967 a 1073, na qual alega, em síntese que:**

- As operações realizadas pelo Grupo Cosan atenderam perfeitamente à legislação vigente à época dos fatos ora autuados, sendo que se objetivou a aquisição de um novo negócio (sem qualquer confusão com as outras atividades desenvolvidas pelo Grupo) com intuito de desenvolver o grupo econômico e trazer, para este, maior transparência no investimento, fator de atração de novos investidores para o negócio específico que foi desenvolvido.
- **Da Efetiva Operação Realizada**

- A Fiscalização entendeu que o ágio em comento decorreria de operações realizadas com a utilização de empresa veículo e sem qualquer fundamento econômico ou propósito negocial, caracterizando um planejamento tributário abusivo por meio de uma simulação, cujo único intuito seria a obtenção de economia fiscal indevida.
- No que tange ao Laudo de Avaliação Econômico-Financeira elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda. ("Laudo de Rentabilidade Futura"), colacionado às fls. 167/212 dos autos, embora não haja manifestação expressa e específica do Sr. Agente Fiscal a respeito, este se vale de longa transcrição do Acórdão nº 1402-002.290, proferido nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16 para questionar sua validade e tempestividade.
- As alterações societárias adotadas pela Impugnante e por seu Grupo se deram de forma lícita e adequada para atingir seu objetivo final, qual seja: aumentar seu portfólio de investimentos e seu potencial de competitividade por meio da entrada em um novo segmento econômico, qual seja, o setor de combustíveis e lubrificantes.
- Todas as operações societárias foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes holandeses e brasileiros. Não há como prevalecer a afirmação da Fiscalização de que tais estruturas envolvem empresas veículos, sem propósito negocial e fundamento legal.
- As operações não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista dos atos societários considerados isoladamente, é necessário analisá-la como um todo.
- A Impugnante faz parte do Grupo Cosan, que adota o procedimento de adquirir empresas e realizar reorganizações societárias como estratégia de negócio.
- No ano de 2008, o Grupo Cosan negociou e adquiriu ativos do Grupo Exxonmobil no exterior, o que resultou, posteriormente, no controle da extinta Esso, ora Impugnante.
- Até a ocorrência dos eventos discutidos neste processo (ano de 2008), a Esso permanecia sob o 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 Ind. e Com."), não atuava no segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo. Surge o interesse na aquisição de parte do Grupo Exxonmobil.
- Em 19/03/2008, houve a constituição da 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") (fls. 421/429 dos autos). A Cosanpar foi a empresa de participações do Grupo Cosan responsável pela aquisição do investimento no segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo.
- 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. 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 Impugnante alguns meses depois de concluída a operação de compra e venda com o Grupo Exxonmobil.

- 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 para diversas atividades. O exercício dessas atividades continuou até a incorporação da Cosanpar pela Impugnante.
- A entrada de investidor externo ocorreu em 2010, quando Cosan e Shell decidiram unir suas operações e constituir a Raízen, com início efetivo em 06/2011.
- Em 23/04/2008, foi firmado o Contrato de Compra e Venda entre a Exxonmobil Holdings e a Exxonmobil BR, na qualidade de Vendedoras ("Fornecedoras"), e Cosan Ind. e Com. 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, por sua vez, deteriam 100% das ações da Esso.
- Para a aquisição direta da Exxonmobil-BR, seria necessária a realização de uma auditoria minuciosa e detalhada sobre eventuais contingências e riscos. 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 Internacional. 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 Ind. e Com. 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 "CNPJ" no Brasil. Em 07/11/2008, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária 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 Ind. e Com., às fls. 542/557, 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). 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. 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. Os pagamentos foram realizados na conta da Exxonmobil Capital N.V. em razão de ordem da beneficiária Exxonmobil International Holdings B.V.
- Em 04/12/2008, há a ratificação em AGE, às fls. 628/629, de transferências de numerários da Cosanpar à sua controladora Cosan Ind. e Com. 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 (fls. 640/648). 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, houve a 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, se tornando, portanto, sua única acionista.
- Em 23/06/2009, houve a deliberação sobre a incorporação da Cosanpar pela Cosan CL (antiga Esso - atual Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A, ora Impugnante). Trata-se de "incorporação reversa", na qual a sociedade controlada incorpora sua controladora, conforme se depreende às fls. 383/394. Neste momento, o ágio pago passou a ser amortizado para fins fiscais, nos termos dos artigos 7o e 8o da Lei nº 9.532/1997.
- Assim, a aquisição das cooperativas holandesas foi apenas um capítulo desse filme, que ainda está em desenvolvimento e possui outro importante capítulo correspondente à criação da Raízen três anos depois.
- **Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão de sua Incompatibilidade com os Autos de Infração Originários do Processo Administrativo nº16682.720343/2013-25.**
- O cerne da acusação fiscal está na desqualificação da suposta sociedade veículo Cosanpar como real adquirente do investimento, que no entendimento da fiscalização, foi a Cosan S.A. Indústria e Comércio.
- Ocorre que da operação societária aqui relatada a Autoridade Fiscal também lavrou auto de infração em razão da suposta ausência de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IR/Fonte"), decorrente de ganho de capital auferido por sociedade no exterior, o que consubstanciou o Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25.
- Contudo, ainda que ambos os processos decorram da mesma operação, e, portanto, responsável pelo recolhimento do IR/Fonte. Nesse sentido, confira-se a ementa e parte

do voto do acórdão n° 2201-002.666 (fl. 14), que negou provimento ao Recurso Voluntário naqueles autos.

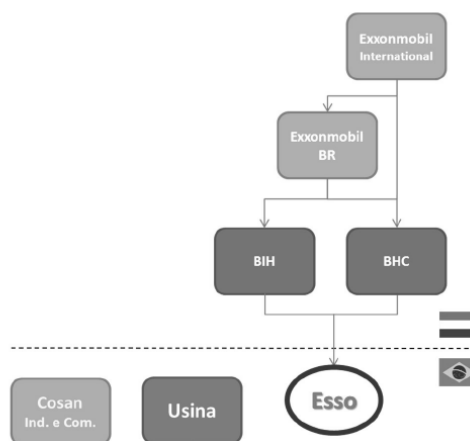
- O Aditivo de 25 de novembro de 2008 permitiu que a COSANPAR substituísse a parte original do negócio, sua controladora COSAN S. A. INDUSTRIA E COMERCIO. Naquele momento, houve uma celebração contratual, substituindo-se o adquirente e mantendo-se a cessão anterior. Esse é o momento de fato da ocorrência do fato gerador.
- Há flagrante contradição entre ambas as acusações.
- Premissa Fiscal: a real adquirente do investimento é a Cosan S/A - Industria e Comércio. Ou seja, há a desconsideração da Cosanpar (suposta veículo), sucedida pela Cosan Combustíveis e Lubrificantes, cujo acervo cindido foi incorporado pela Impugnante.
- Premissa Fiscal, ratificada em decisão definitiva pelo E. CARF: a real adquirente do investimento é Cosanpar, sucedida pela Cosan Combustíveis e Lubrificantes, cujo acervo cindido foi incorporado pela Requerente. Ou seja, não há a desconsideração da Cosanpar (suposta veículo).
- Como se vê, diante de uma mesma situação fática, a Autoridade Fiscal apresentou posicionamentos divergentes, o que, vai de encontro ao postulado da proibição do "*venire contra factum proprium*" que veda a Administração Pública adotar comportamentos contraditórios, conforme já decidido pelo CSRF.
- Tal postura desrespeita o princípio da boa-fé objetiva, que, exige que a Administração Tributária atue de forma coerente.
- Portanto, considerando-se a **(i)** evidente incongruência do posicionamento da Autoridade Fiscal; **(ii)** o fato do CARF já ter reconhecido a Cosanpar como real adquirente do investimento, assegurando, portanto, sua substância; e **(iii)** que o único fundamento para o lançamento contra o qual se recorre é a suposta ausência de substância da Cosanpar, deve ser cancelado o lançamento fiscal.
- **Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão da Ausência de Fundamentação**
- O lançamento fiscal impugnado é nulo, haja vista a carência de fundamentação.
- Foram lavrados anteriormente, em face da Impugnante, **(i)** o processo administrativo n° 16682.721208/2012-16, onde se discute a dedutibilidade da amortização do ágio nos anos-calendário de 2009 a 2011, e **(ii)** o processo administrativo n° 16682.720343/2013-25, para a cobrança de IR/Fonte supostamente devido a título de responsável tributário (o qual seria incidente sobre o ganho de capital auferido pelas cooperativas holandesas quando da alienação da Esso à Cosanpar).
- Do mesmo modo, contra a Raízen - sociedade constituída com uma parcela cindida da Impugnante -, foram instaurados **(i)** o processo administrativo n° 16682.722929/2016-77, para discussão a respeito da dedutibilidade do ágio amortizado nos anos-base de 2011 e 2012, e, **(ii)** o processo administrativo n° 16682.720863/2017-61 sobre o mesmo assunto, relativo ao ano-calendário de 2013.
- Em todas elas questiona-se a validade das operações societárias praticadas pelo Grupo Cosan para a aquisição da participação societária na Esso, à época de titularidade das cooperativas holandesas BIH e BHC, que, pertenciam ao Grupo holandês Exxonmobil.

- Cada um dos autos de infração lavrados traz (de forma obrigatória, em atenção aos princípios norteadores dos atos administrativos e, de maneira especial, aos requisitos essenciais e intrínsecos aos lançamentos fiscais) sua motivação, sua própria fundamentação, sob pena de nulidade absoluta.
- O Sr. Agente Fiscal, ao elaborar o TVF, incorreu em nulidade insanável, haja vista que, nas quase 50 páginas "escritas", não fundamenta, de forma lógica, específica e motivada.
- Insiste em pautar as exigências dos tributos nas razões dispostas no TVF e no Acórdão nº 1402-002.090, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16.
- O Sr. Agente Fiscal verdadeiramente se "aproveitou", resumidamente, dos fundamentos exarados pelo Auditor Fiscal responsável por aquela autuação, no mesmo modo em que dispostos nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16.
- O principal argumento utilizado pela Fiscalização seria o fato de que o Grupo Cosan teria se utilizado de "sociedade veículo", a Cosanpar, criada sem propósito comercial, o que configuraria simulação/abuso de direito, apenas com o único intuito de transferir o ágio à Impugnante.
- O Sr. Agente Fiscal se limita a descrever as operações realizadas pelo Grupo Cosan e nada conclui, de forma fundamentada/motivada a respeito da caracterização da Cosanpar como "empresa veículo" ou, tampouco, acerca da alegada ausência de propósito em sua constituição.
- Outra afirmação que carece de fundamentação é a de que o benefício fiscal gerado com a amortização do ágio não seria obtido de outra maneira que não por meio da estrutura escolhida pela Impugnante (pelo Grupo Cosan) para tanto. Não há uma linha sequer explicando a lógica da autuação ou, ainda, analisando outras possíveis estruturas - para se demonstrar, de forma motivada, que o ágio não poderia ser aproveitado de outras maneiras.
- No que se refere ao questionamento sobre a formação econômica do próprio ágio, constante do Laudo de Rentabilidade Futura a Autoridade Administrativa não traz ao menos um tópico no TVF a respeito do assunto, apenas se vale da extensa transcrição da decisão de nº 1402-002.290.
- Não há hipótese de incidência identificada, e sim, apenas e tão somente, meras presunções e transcrições, o que fere os princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.
- Há afronta o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, o qual determina que os autos de infração devem conter, obrigatoriamente, entre outros elementos, a descrição exata dos fatos e a conclusão da Autoridade Administrativa.
- Houve descumprimento de um dos pressupostos para validade do lançamento, previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que sem o exame pormenorizado das operações praticadas pela Impugnante, uma análise individualizada desses atos e fatos, não há como se determinar (i) se ocorreu o fato gerador da obrigação correspondente, e (ii) se existe matéria tributável.

- No presente caso com a impossibilidade dos órgãos julgadores reproduzirem trechos de outras decisões proferidas em processos diversos para fundamentar suas próprias decisões.
- Se a Autoridade Administrativa julgadora não pode limitar-se a "copiar" decisões exaradas em outros processos administrativos, de igual modo a Autoridade Administrativa responsável pelo lançamento fiscal também não pode se valer dos fundamentos de autos de infração diversos, quicá de decisões proferidas pelo CARF.
- A mera reprodução de julgado diverso configura cerceamento do direito de defesa do contribuinte, motivo pelo qual devem ser anuladas nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.
- O julgador não pode se ater à cópia dos argumentos apresentados pelo CARF em julgamento diverso para a manutenção dos autos de infração lavrados. Deve haver, ao menos, a manifestação de juízo de valor próprio a respeito dos argumentos de defesa expostos na impugnação do contribuinte, sob o risco de evidente cerceamento do direito de defesa. Nesse sentido é a jurisprudência do C. CARF (Acórdão 303-33699).
- O Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15) -, no §1º, do artigo 489, reconhece como não fundamentada a decisão que se limita a invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão.
- O mesmo raciocínio, portanto, deve ser aplicado aos lançamentos, sob pena de afronta ao já indicado art. 142 do CTN.
- Os fundamentos devem ser independentes dos utilizados em qualquer outro TVF ou decisão já proferida pelo CARF.
- Por lhe faltar a indispensável fundamentação, em atendimento aos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, requer-se a nulidade da citada autuação.
- **DO DIREITO. Demonstração da Validade e do Propósito Negocial da Operação de Aquisição das Cooperativas Holandesas BIH e BHC.**
- Passa-se, assim, a demonstrar os equívocos incorridos pela Fiscalização, bem como a correção e a licitude das operações realizadas pelo Grupo Cosan ao adquirir as cooperativas holandesas.
- **Diversas Estruturas Possíveis para o Aproveitamento Fiscal do Ágio – Falsa Premissa do Sr. Agente Fiscal**
- O Sr. Agente Fiscal mencionou que não haveria propósito negociai na criação e utilização da Cosanpar para a aquisição das cooperativas holandesas (controladoras da Esso brasileira, ora Impugnante), pois, essa sociedade seria uma "empresa veículo", constituída com o único intuito de permitir a amortização fiscal do ágio.
- A operação em comento não buscou nenhuma economia tributária que não ocorreria se a aquisição das cooperativas holandesas se desse de outras maneiras, sendo a utilização da Cosanpar uma opção estritamente negocial do Grupo Cosan, que deve ser respeitada pela Autoridade Fiscal sob pena de ingerência na atividade do particular.
- Mesmo que não fosse utilizada a Cosanpar o resultado fiscal seria o mesmo que se obteve aqui: o ágio.
- Hipótese 1 - Aquisição na "Forma Jurídica Original".

- Veja-se.

"Contrato de Compra e Venda" antes do aditamento (operação original), (i) Adquirentes - Cosan Ind. e Com. e Usina; (ii) Vendedores – Exxonmobil International e Exxonmobil BR; e (iii) Adquiridas: BIH e BHC (holandesas):



- A operação originalmente prevista no Contrato de Compra e Venda teria os mesmos efeitos da operação objeto de análise no presente caso, motivo pelo qual se ratifica a total falta de embasamento na afirmação do Sr. Agente Fiscal no sentido de que só por meio da Cosanpar o ágio gerado com a aquisição das cooperativas holandesas seria amortizável.
- Aquisição das cooperativas BIH e BHC mediante pagamento em dinheiro, com ágio:
- Depois seria feita a liquidação das cooperativas:
- Finalmente seria efetivada a incorporação da Esso pela Cosan Ind. e Com. com a consequente amortização do ágio:
- A aquisição direta das cooperativas (BIH e BHC) pela Cosan Ind. e Com. não traria nenhum benefício diferente do que foi verificado, obteria inclusive maiores benefícios fiscais do que com a criação da Cosanpar e a segregação do investimento.
- A Cosan Ind. e Com. acumulava prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, os quais seriam passíveis de compensação com os lucros gerados pela Impugnante entre os anos-base 2009 e 2012 caso tivesse sido incorporada diretamente.
- Seria imprescindível a demonstração da impossibilidade de utilização do benefício no caso da incorporação direta, algo que é apenas superficialmente levantado pelo Sr. Agente Fiscal, que não faz sequer uma demonstração expressa de que tal modelo operacional teria, de fato, impossibilitado o aproveitamento ora discutido. Outras eram as razões, que não as fiscais, que levaram à reorganização societária tal como praticada, na perspectiva negociada verificavam-se maiores dificuldades. A razão para que a opção apresentada no presente tópico fosse descartada reside na necessidade que se teria de observar as regras da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") para tal operação, o que poderia implicar, inclusive, na abertura do capital da antiga Esso em um momento indesejado pelo Grupo.
- Hipótese 2 - Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Posterior Cisão

- Como alternativa à criação da Cosanpar, ter-se-ia inicialmente a aquisição das cooperativas holandesas do Grupo Exxonmobil, mediante pagamento em dinheiro, com ágio, depois seria feita a liquidação das cooperativas BIH e BHC e finalmente a Cisão parcial da Cosan Ind. e Com., de modo que a parte referente ao ágio fosse cindida e vertida ao patrimônio da extinta Esso.
- Se a Cosan Ind. e Com. comprasse diretamente as cooperativas BIH e BHC e, posteriormente, cindisse a parcela de seu patrimônio correspondente ao investimento, o qual seria incorporado à própria Esso, ainda haveria o encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária, possibilitando, conseqüentemente, a amortização do ágio pago.
- Hipótese 3 - Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Aporte do Investimento em Empresa Operacional
- Uma terceira alternativa que poderia ser adotada caso o intuito das operações fosse apenas a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição das cooperativas holandesas, seria a implementação de uma reorganização societária, em que (i) o investimento adquirido com ágio seria integralizado em qualquer empresa operacional do Grupo Cosan; a qual, posteriormente, (ii) seria incorporada pela empresa adquirida.
- De início seria feita aquisição das cooperativas BIH e BHC mediante pagamento em dinheiro, com ágio, depois a Integralização do investimento com ágio em alguma das empresas operacionais já existentes do Grupo Cosan, depois a Liquidação das cooperativas, posteriormente a incorporação reversa e amortização fiscal do ágio, nos termos dos artigos 7o e 8o da Lei nº 9.532/97. O resultado seria a permanência da separação entre as atividades de produção (Cosan Ind. e Com. e Usina) e distribuição de combustíveis (antiga Esso/Impugnante), mas com o devido encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária, possibilitando a amortização fiscal.
- Esta estrutura societária foi amplamente utilizada nas operações de privatizações que ocorreram no Brasil e tem sua validade corroborada por diversas decisões do CARF.
- Hipótese 4 - Aquisição por meio de Outras Empresas Operacionais.
- Seria realizada a aquisição das cooperativas holandesas por intermédio de uma das empresas operacionais do Grupo Cosan, já existente antes da aquisição, a qual poderia ser capitalizada pela Cosan Ind. e Com. para essa finalidade.
- A pessoa jurídica não é apenas uma conta caixa é um todo sinérgico com inúmeras variáveis, os quais podem até resultar em classificações contábeis equivocadas, contudo, o que é preciso aferir se os registros estavam lastreados em documentação.
- Inicialmente seria feita a Capitalização de alguma empresa operacional já existente pela Cosan Ind. e Comércio, depois a aquisição das cooperativas BIH e BHC pela Empresa Operacional mediante pagamento em dinheiro com ágio e finalmente a Incorporação reversa e amortização fiscal do ágio, nos termos dos artigos 7o e 8o da Lei nº 9.532/97.
- O resultado fiscal não divergiria daquele que está sendo questionado pelo Sr. Agente Fiscal: a empresa capitalizada teria registrado ágio na aquisição, o qual poderia ser aproveitado pela Impugnante após a incorporação da controladora.
- Assim sendo, mesmo que a participação societária nas cooperativas (i) tivesse sido adquirida diretamente pela Cosan Ind. e Com., (ii) tivesse sido adquirida pela Cosan Ind. e

Com. e o investimento aportado em uma empresa operacional, ou *(iii)*tivesse sido adquirida diretamente por sociedade operacional do Grupo Cosan já existente à época, o valor do ágio pago poderia ser deduzido, desde que fundamentado em rentabilidade futura e atendidas as condições previstas nos artigos 7o e 8o da Lei nº 9.532/97.

- **Demonstração do Propósito Negocial para a Constituição da Cosanpar**
- A constituição da Cosanpar e sua participação nas operações ora em análise não deu ensejo ao surgimento de ágio que não seria gerado por meio de um investimento "direto".
- O Sr. Agente Fiscal se equivocou em desconsiderar a importância da Cosanpar para as operações, considerando-a, meramente, "empresa veículo".
- ***Da Necessidade de se Administrar com Independência o Novo Negócio Adquirido.***
- No ano de 2008, o Grupo Cosan iniciou as negociações com o Grupo Exxonmobil, que culminou com a aquisição de duas cooperativas na Holanda e, por conseguinte, dos seus respectivos ativos no Brasil.
- O Grupo Cosan decidiu manter os seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo separados do restante das empresas do Grupo, sendo constatada a necessidade de criação de uma estrutura administrativa apartada.
- A Cosanpar foi criada com o objetivo de ser a estrutura administrativa que daria suporte ("back office") às atividades desenvolvidas pela Impugnante.
- No período que compreendeu a assinatura do contrato com o Grupo Exxonmobil e a conclusão da transação, a Cosanpar realizou a contratação de cerca de 100 empregados, que receberam treinamentos. Feita a conclusão do negócio, passaram a atuar em diversas atividades.
- A Cosanpar recolheu aos cofres públicos as Contribuições à Previdência Social dos funcionários.
- Poderia a Cosanpar ser uma mera empresa "de papel", como alega a Fiscalização, se esta possuía cerca de 100 funcionários, os quais trabalhavam dando o suporte administrativo para que a empresa investida pudesse exercer suas atividades de forma plena? Responde-se: não poderia!
- Não merecem prosperar as alegações da Fiscalização (reitere-se, por meio de "cópia" do Acórdão nº 1402-002.290, prolatado nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16) no sentido de que o fato de praticamente todos os recursos da Cosanpar serem originários da Cosan Ind. e Com., bem como a devolução de saldo de caixa das atividades, seriam "indícios" de que a sua criação teve como único objetivo a economia tributária.
- Isso porque, a Cosanpar foi criada para dar suporte a um investimento separado do Grupo Cosan, motivo mais que suficiente para que recebesse os respectivos aportes de capital pela sua controladora a fim de que pudesse cumprir sua função social.
- As supracitadas atividades em momento algum tiveram como beneficiária a Cosan Ind. e Com., pois, esta já possui uma estrutura administrativa própria. A dívida e as respectivas despesas financeiras vinculadas à Cosanpar, as quais também demonstram que a referida empresa era operacional.

- Outro benefício para a criação da Cosanpar, foi a maior facilidade com que o negócio poderia ser desfeito caso, no decorrer do processo de aquisição, houvesse algum problema, seria mais simples dissolver uma estrutura apartada.
- A Cosanpar permaneceu ativa por um ano e três meses, o que de modo algum pode ser considerado um curto espaço de tempo. o que evidencia seu propósito negocial e existência necessária para consecução dos negócios do Grupo Cosan. Gritante a diferença entre a efemeridade apontada pela presente autuação e aquela que tem sido combatida pelo CARF. Além disso, a empresa foi constituída e registrada nos órgãos competentes, inclusive na Receita Federal do Brasil.
- A Impugnante faz a comprovação, em lógica inversa àquela que, a bem da verdade, caberia à Autoridade Fiscal, da substância econômica existente na empresa questionada, considerando-se que o TVF utiliza somente dois pontos para alegar a ausência de propósito: **(i)** existência de operações societárias envolvendo a empresa no período; Vida efêmera da sociedade.
- Em processos anteriores houve zelo da Autoridade Administrativa em apresentar concretamente os fatos e elementos que supostamente ensejariam a ausência de propósito negocial na constituição/existência da Cosanpar, o que não se verifica da análise deste TVF.
- No presente processo administrativo, verifica-se, tão somente, dois pontos mencionados pelo TVF, sem qualquer cuidado argumentativo, que supostamente ensejariam a impossibilidade de amortização do ágio.
- **Da Necessidade de Transparência na Operação de Aquisição para Antigos e Novos Investidores.**
- Outro motivo para a criação da Cosanpar foi a necessidade de transparência no projeto de aquisição, assegurando os direitos dos antigos e novos investidores. Alegou o Sr. Agente Fiscal que tal motivação não seria válida, na medida em que não houve a entrada de novos investidores, sendo o único investidor antigo a Cosan Ind. e Com.
- A Cosan Ind. e Com. abriu o seu capital em 2005 e, desde então, consta do segmento "Novo Mercado", da BM&FBOVESPA S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros ("BM&FBOVESPA"), que se compromete a adotar padrões mais rígidos de transparência e governança corporativa do que aqueles previstos em lei.
- A criação da Cosanpar permitiu que todos os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão. Caso o Grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio Grupo, tornando a segregação muito mais difícil e morosa e, ainda, aumentando a probabilidade de imprecisões.
- O Grupo Cosan decidiu pela estrutura societária que deu a maior transparência possível à aquisição dos ativos do Grupo Exxonmobil pela Cosanpar.
- **Da Possibilidade da Entrada de um Novo Investidor - Conseqüência: Criação da Impugnante**
- a Cosanpar foi inicialmente constituída para receber aportes de investidores externos com conhecimentos específicos no setor de combustíveis e lubrificantes. A despeito desses investimentos não terem se concretizado de pronto, isto não invalidou a estrutura

adotada pelo Grupo Cosan para adquirir as cooperativas holandesas, uma vez que a mera possibilidade de entrada desses investidores foi um dos critérios levados em consideração para que se decidisse pela constituição da Cosanpar.

- Entre o final do ano de 2008 e o início do ano de 2009, o Grupo Cosan chegou a iniciar negociações com possíveis investidores, mas, não foi possível chegar a nenhum acordo, motivo pelo qual o Grupo Cosan decidiu pela incorporação da Cosanpar pela Impugnante para simplificação da sua estrutura societária.
- Reforça o exposto o fato de que, em maio de 2009, isto é, antes da incorporação da Cosanpar pela Impugnante, o Grupo Cosan vendeu a unidade responsável pela distribuição de combustíveis para aviação da Impugnante à Shell.
- O processo de venda foi muito 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.
- Nos idos de 2011, o Grupo Cosan entrou em acordo com a Shell, com a qual uniu suas operações e concretizou o planejamento realizado pelo Grupo Cosan no ano de 2008 ao criar a Cosanpar, com a efetiva criação da Raízen, conforme consta às fls. 395/412 dos autos.
- A possibilidade de acordo era um dos motivos para a constituição da Cosanpar.
- Assim sendo, é fundamental que esta E. Turma Julgadora entenda e reconheça que:
 - (i) a Cosanpar de fato possuía propósito negocial, haja vista que não foi utilizada exclusivamente para possibilitar o aproveitamento do ágio pela Impugnante;
 - (ii) qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pela Impugnante, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tiveram por única finalidade a economia fiscal; e
 - (iii) houve efetivo pagamento correspondente à aquisição da participação societária com ágio, entre partes independentes, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante.
- **Validade da Suposta "Empresa Veículo"**
- 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 conhecidas como "sociedades veículo".
- Atualmente, o aproveitamento fiscal do ágio vem sendo questionado fundamentado, na ausência de propósito negocial da transação ou ocorrência de simulação.
- O Sr. Agente Fiscal questiona o ágio amortizado pois este teria sido gerado em decorrência de operações que envolveram a Cosanpar, que seria uma "empresa veículo", sem propósito negocial e por suposta configuração de simulação.
- 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. O CARF 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 uma outra forma, não seria devida.

- Assim como nestes autos, no caso CTEEP se discute a legitimidade da utilização de "empresa veículo", criada de modo supostamente "artificial", com o único propósito de viabilizar legalmente a amortização do ágio. Demonstrou-se no caso CTEEP que a realização da operação de forma "direta", como defendeu superficialmente o TVF, encontrava óbices apenas de ordem negocial e societária. Nesse cenário, diante da operação praticada e dos motivos extrafiscais expostos no caso CTEEP, entendeu-se pela legitimidade da amortização do ágio. Portanto, resta prejudicada a tese de que só existiria propósito negocial no caso de ter ocorrido a aquisição direta das participações societárias entre Cosan e Esso.
- O CARF vem reconhecendo a validade de operações em que a participação societária adquirida com ágio é utilizada na capitalização de uma nova empresa, constituída com a única finalidade de receber o investimento.
- **-Da Teoria do Propósito Negocial - Aplicabilidade às Operações Praticadas**
- Esta sequer seria "empregada diretamente" ao presente processo, pois se trata da simples aplicação, ao caso concreto, dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.
- Parte da doutrina e da jurisprudência administrativa vem adotando os limites positivos ao "planejamento tributário", ou seja, a teoria do propósito negocial. O primeiro desses limites positivos, corresponde ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico.
- O motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários. O motivo das partes de obter uma economia tributária não seria suficiente para a realização do negócio. Seria necessário demonstrar que houve outros motivos para sua realização.
- Além de existir o motivo e a finalidade predominantemente não tributários, seria imprescindível que eles fossem congruentes entre si. O motivo não predominantemente tributário deve ser compatível com a finalidade pretendida com a realização do negócio jurídico.
- Admitindo-se esta doutrina mais restrita, ainda assim se encontram presentes o motivo, a finalidade e congruência dos atos em cada uma das operações realizadas pelo Grupo Cosan.
- Os atos praticados tiveram por motivo: a aquisição de ativos do Grupo Exxonmobil na Holanda e, como consequência, seus investimentos no Brasil; a finalidade foi a expansão das atividades do Grupo Cosan para o setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, esperando-se obter retorno financeiro por meio de rentabilidade futura; e os atos societários inserem-se, congruentemente, neste contexto de aquisição de empresas como forma de investimento tanto o Contrato de Compra e Venda entre partes independentes, quanto a incorporação da Cosanpar pela Impugnante.
- Após a verificação da coerência entre o motivo e a finalidade (que não podem ser predominantemente tributários), cogitar a aplicação de mais um limite ao suposto "planejamento tributário", qual seja, a verificação se determinada operação estaria inserida coerentemente no planejamento estratégico do empreendimento econômico.
- Este último limite, contudo, não é aceito sequer por Marco Aurélio Greco, pois entende que este modelo *não está consolidado na experiência brasileira*". Apesar de sua inaplicabilidade no nosso ordenamento jurídico, ressalte-se que as operações realizadas

se encontram claramente inseridas no planejamento estratégico do Grupo Cosan. Seu objetivo, a longo prazo, é expandir sua participação nos diversos setores de negócios em que atua, dentre eles o de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo. Deste projeto de expansão é que resultou a aquisição dos ativos da Exxonmobil na Holanda e, posteriormente, a união das operações com a Shell.

- **Validade dos Atos Praticados - Hipótese de "Opção Legal"**
- Merece destaque a opção legal que os contribuintes possuem para organizar seus negócios jurídicos da melhor forma, como afirma Pontes de Miranda, para quem o direito privado outorga aos homens e às pessoas jurídicas considerável parcela de poder para a constituição de negócios jurídicos, numa espécie de auto regramento da vontade.
- Diante da autonomia da vontade existente entre os contribuintes que celebram negócios jurídicos, desde que todos os atos sejam lícitos e devidamente registrados nos órgãos competentes, não há como a autoridade fiscal presumir que a opção legal feita pela Impugnante teria o intuito único e exclusivo de "simular" uma operação societária sem razão, somente para fruir de um benefício fiscal. O Grupo Cosan, que não teve outro intuito que não a aquisição e administração de investimento de forma apartada dos demais negócios do Grupo.
- **Da Validade do Laudo de Avaliação Apresentado - Preenchimento das Formalidades Exigidas pela Legislação de Regência à Época dos Fatos**
- A Autoridade Fiscal não questionou diretamente o Laudo de Rentabilidade Futura apresentado, valendo-se, tão somente, da extensa transcrição do Acórdão nº 1402-002.090, proferido nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16, que defende sua "extemporaneidade". Portanto, reputam-se válidas e aplicáveis todas as premissas apresentadas pelo referido Laudo.
- Ainda que assim não se entenda, é certo que não se pode questionar a tempestividade do aludido laudo, uma vez que **(i)** em janeiro/2008, foram elaborados, pelo Banco Morgan Stanley, estudos internos que demonstraram a expectativa de rentabilidade futura do investimento e **(ii)** o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela Cosanpar na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, reporta-se a informações de novembro/2008 (data contemporânea ao fechamento das operações, se deu em 21 e 25/11/2008).
- Conforme disposto no §2º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, 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.
- Quanto aos dois primeiros fundamentos, determinava o §3º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 que o contribuinte deveria arquivar um demonstrativo do comprovante da escrituração. A legislação não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um "laudo". Bastava que a aquisição fosse realizada com base na expectativa de rentabilidade futura (ou valor de mercado de bens do ativo) e que existisse um demonstrativo desse fundamento econômico arquivado na contabilidade do contribuinte.

- Na época dos fatos, **(i)** o ágio poderia ser aferido por meio de estudos internos e não necessariamente por laudo de avaliação elaborado por auditoria especializada e independente, bem como **(ii)** não havia previsão legal expressa de prazo para sua elaboração.
- Os requisitos e o prazo para apresentação de laudo apenas foram introduzidos no ordenamento jurídico por meio da Medida Provisória nº 627/2013, publicada em 11/11/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014. E mesmo sob a égide das disposições legais atinentes à Lei nº 12.973/2014 não há exigência de que o laudo de avaliação seja elaborado anteriormente à operação que ensejou o pagamento do ágio.
- Conforme se verifica da redação do §3º, do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, após a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, fica claro que a exigência quanto à apresentação do laudo de avaliação deverá ser cumprida até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Sequer seria necessária a apresentação do laudo na íntegra, mas simplesmente seu sumário.
- A aquisição que ensejou o ágio se concretizou em 12/2008, o laudo de avaliação (ou, no mínimo, seu sumário) poderia ser elaborado até último dia útil de janeiro de 2010, ou seja, mais de um ano após o evento da aquisição.
- O Sr. Agente Fiscal reconheceu, ao longo do TVF, os seguintes fatos: em 21/11/2008, a Cosanpar transferiu ao Grupo Exxonmobil a primeira parte do pagamento, no montante de US\$ 214.353.314,10; em 25/11/2008, o contrato de compra e venda foi aditado e se transferiu à vendedora o montante de US\$ 500.000.000,00; em 01/12/2008, foi firmado contrato de transferência de participação das cooperativas holandesas para as cessionárias.
- Segundo a Autoridade Fiscal, o Laudo de Rentabilidade Futura foi concluído em 06/2009, mesmo com base nas disposições da Lei nº 12.973/2014, que sequer se encontravam vigentes à época da operação, não haveria como subsistir qualquer questionamento quanto à sua contemporaneidade com a operação. Se a legislação vigente à época dos fatos não exigia qualquer formalidade quanto à forma ou momento de apresentação do laudo, bem como a nova legislação não trouxe qualquer exigência no sentido de que esse documento deveria ser elaborado anteriormente à operação de aquisição, de certo não se pode exigir tais requisitos.
- Todas as operações ocorreram a partir de abril de 2008, o que se deu porque, em janeiro de 2008, o Banco Morgan Stanley elaborou um estudo prévio que fundamenta a expectativa de rentabilidade futura relativa à aquisição das cooperativas holandesas (Doc. 03).
- A data-base utilizada para a elaboração do Laudo de Rentabilidade Futura ressalta sua legitimidade, na medida em que adota data anterior à negociação, fato que foi completamente ignorado pelo Sr. Agente Fiscal. Deveras, deve-se pontuar que, embora o aludido documento seja datado de 03/06/2009, em verdade tem como data-base 30/11/2008
- Ainda que a elaboração seja posterior à operação, trata-se de documento baseado em fatos referentes às demonstrações financeiras contábeis de 30/11/2008. Logo, anterior à aquisição das cooperativas holandesas, que se deu, efetivamente, em 01/12/2008. Apesar do Sr. Agente Fiscal ter desconsiderado o laudo, a Autoridade Administrativa não apontou qualquer outra "inconsistência" neste documento

- A legislação não definia forma ou o momento em que o demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um "laudo", resta evidente que as operações em questão foram devidamente fundamentadas pelo estudo interno anterior a toda e qualquer negociação, posteriormente ratificado pelo Laudo de Rentabilidade Futura elaborado pela KMPG, baseado em data anterior à da aquisição.
- **Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa - Inaplicabilidade da Penalidade em Razão do Encerramento do Ano-Base Quando da Lavratura dos Autos de Infração.**
- A Autoridade Fiscal exigiu multa isolada por considerar que esta teria deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, conforme se constata às fls. 45/46 do TVF.
- Até o advento da Lei nº 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de "base anual". Ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados. Após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos.
- Somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o *quantum* realmente devido de IRPJ e da CSLL, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permanece sendo anual.
- A multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.
- Como os autos de infração objeto do presente processo somente foram lavrados em 12/12/2017, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada.
- Se para o CARF sequer é admitida, após o encerramento do ano-calendário, a exigência do IRPJ e da CSLL sobre estimativas não recolhidas, com muito mais razão não poderá haver a exigência da multa sobre os tributos não recolhidos por estimativa, uma vez que o lançamento da multa de ofício cumpre esse papel, assim como ocorre nos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL, na hipótese de saldo devedor no ajuste do exercício
- **Da Duplicidade de Cobrança - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício.**
- Não poderia haver a Autoridade Fiscal, sobre a mesma base de cálculo, cumular a multa isolada com qualquer outra penalidade.
- Houve a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram exatamente

os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

- E nem se alegue, porventura, que a concomitância das multas seria possível pelo fato das normas possuírem finalidades distintas. Isso porque, conforme bem asseverado pelo I. Ministro Humberto Martins quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.496.354/PR, em face do princípio da consunção, a infração mais grave - não recolhimento do tributo - absorve a infração de menor gravidade.
- **Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização e da Despesa com Multa no Valor de R\$ 369.868,21.**
- No que tange à apuração das bases de cálculo da CSLL, relativas aos ano-calendário de 2013, a Impugnante excluiu os valores correspondentes às despesas com amortização de ágio em sua DIPJ.
- Não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.
- De acordo com a leitura do TVF, não foi apontada qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição, da despesa com ágio, à base de cálculo da CSLL, o que macula a validade do presente lançamento, por ofensa ao princípio da legalidade.
- O legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2o e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
- Analisando-se o histórico legislativo, denota-se que: **(i)** a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; **(ii)** a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível; **(iii)** a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).
- O mesmo racional deve ser aplicado para o lançamento de R\$ 33.288,14 (falta de recolhimento de CSLL), decorrente da suposta dedução indevida do montante de R\$ 369.868,21 (Razões das contas 4370000 e 43700784) de parcela indedutível da CSLL correspondente a multas da base de cálculo deste tributo. Isso porque, que para a CSLL existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.
- Segundo as normas tributárias da CSLL, as despesas referentes ao pagamento de multas, não devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo deste tributo.
- O lançamento fiscal cita a Instrução Normativa SRF 390/2004. Os artigos 56 e 57 da referida Instrução Normativa estabelecem, em síntese, que não serão consideradas dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL as multas por infrações fiscais, exceto

as de natureza compensatória e as devidas em razão do descumprimento de obrigações acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de tributo - e as impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.

- Ocorre que tal ato normativo não possui qualquer base legal, razão pela qual o lançamento fiscal mostra-se totalmente insubsistente.
- Sequer a Autoridade Fiscal poderia defender a aplicação do Parecer Normativo CST nº 61/1979, haja vista a sua total inaplicabilidade ao caso concreto, tendo em vista que tal ato administrativo versa especificamente sobre a indedutibilidade das despesas referentes a multas na apuração do lucro real, conforme é possível se depreender do trecho a seguir transcrito:

"6.2 - Por refugirem ao alcance da norma específica, **essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/75**, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis."(g-n.)

- O Parecer Normativo faz menção ao Regulamento do Imposto de Renda que condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos de necessidade à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora, os quais, por ausência de regra específica, não são aplicáveis à CSLL. Tal ato foi expedido no ano de 1979, ou seja, nove anos antes da instituição da própria CSLL.
- Resta evidente a total improcedência do lançamento atinente à suposta despesa indedutível, na medida em que a exigência de adição das despesas referentes a multas pagas pelo contribuinte na apuração da base de cálculo da CSLL não possui qualquer respaldo na legislação fiscal, sendo uma afronta ao Princípio da Legalidade.
- E nem se alegue, que tais despesas deveriam ter sido adicionadas à base de cálculo da CSLL em razão de tais valores terem sido considerados como indedutíveis na apuração do lucro real, como entendeu o Sr. Agente Fiscal, pois, o aspecto quantitativo da CSLL é informado por regras próprias, sendo, pois, vedado à Administração Tributária querer atribuir a esta contribuição as regras de adição e exclusão aplicáveis ao IRPJ.
- A própria Receita Federal já confirmou que é vedada a aplicação imediata das regras de determinação da base de cálculo do IRPJ à CSLL, conforme se verifica da Solução de Divergência nº 39 de 30/12/2013, abaixo parcialmente reproduzida: (Trata-se de trecho extraído do Acórdão nº 1102-001.223 (Fls. 27 e 28), proferido na Sessão de Julgamento de 21.10.2014)

"O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina a aplicação à CSLL das 'mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas' é indicado para o contribuinte das duas espécies tributárias. **No intuito de racionalizar procedimentos, o art. 57 estabelece critérios comuns de apuração do IRPJ e da CSLL. Isso é válido para critérios operacionais de apuração, mas não para definir regras de incidência.**" (g.n.)

- **O Valor do Ágio Deverá ser Majorado em Razão do Acréscimo do Custo de Aquisição do Investimento pela Adição do Valor do IR/Fonte no Preço da Operação**

- Conforme mencionado no tópico "Da Efetiva Operação Realizada", a Cosanpar registrou, em 01/12/2008, um ágio no valor de R\$ 1.464.180.872,40 (posteriormente ajustado para R\$ 1.393.821.218,31), gerado pela aquisição das cooperativas holandesas, que ocorreu entre partes independentes e com pagamento em dinheiro
- O valor do ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição das participações societárias e o patrimônio líquido da sociedade investida. Portanto, caso seja aumentado o custo de aquisição, por consequência, também se aumentará o ágio passível de amortização.
- Na hipótese de ser considerado devido o IR/Fonte sobre a operação autuada, objeto do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, é evidente que esta cobrança gerará reflexos diretos no valor do ágio registrado e amortizado pela Impugnante. O valor da operação realizada entre o Grupo Exxonmobil será majorado com a inclusão do valor deste tributo no preço da aquisição. A retenção do IR/Fonte reflete diretamente no preço acordado entre as partes contratantes.
- A falta de retenção do IR/Fonte teve influência no valor do ágio, o qual, efetivamente, se deu em valor inferior ao que poderia ter sido registrado no caso de eventual retenção do IR/Fonte, que acarretaria no aumento do valor da operação.
- Quanto maior o valor da operação (com a adição de IR/Fonte), maior o valor a ser registrado a título de ágio e passível de amortização fiscal.
- A pessoa jurídica que aumentar o valor amortizável do ágio registrado (em razão da inclusão do valor do IR/Fonte) também terá efeitos fiscais positivos, na medida em que poderá deduzir tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deixando de tributar a 34% parte de seu lucro auferido em determinado período.

Operação 1 - sem a inclusão de valores de IR/Fonte:

(i) Valor da aquisição: R\$ 1.000,00

(ii) Patrimônio Líquido: R\$ 100,00

(iii) Registro do ágio: R\$ 900,00

Operação 2 - com a inclusão de valores de IR/Fonte:

(i) Valor da aquisição (cálculo de reajuste): $R\$ 1.000,00 / [1 - (15/100)] = R\$ 1.176,47$

(ii) Patrimônio Líquido: R\$ 100,00

(iii) Registro do ágio: R\$ 1.076,47

- No caso de ser considerado devido o IR/Fonte nos autos do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, resta clara 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 Impugnante em sua contabilidade e passível de amortização fiscal.
- Requer a Impugnante, na hipótese de se manter a cobrança do IR/Fonte nos autos do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, que esta Turma Julgadora permita o respectivo reajuste no valor registrado a título de ágio.

- **Da Necessária Recomposição da Base de Cálculo do Lançamento Considerando-se o Prejuízo Fiscal do IRPJ e a Base de Cálculo Negativa da CSLL**
- O saldo dos valores de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL detido pela Impugnante, em que pese ter destacado que a glosa das despesas relativas à amortização fiscal do ágio aumentou o limite do prejuízo compensável, na medida em que aumentou o valor do lucro real relativo ao exercício.
- Nos artigos 42, parágrafo único, e 58, ambos da Lei nº 8.981/95, tem-se que o lucro líquido ajustado, para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser reduzido por compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, em, no máximo 30%.
- A glosa aumentou o lucro real referente ao ano-calendário de 2013. Os lançamentos de IRPJ e de CSLL deveriam, obrigatoriamente, considerar o prejuízo fiscal acumulado e a base negativa ferindo o já citado artigo 142 do CTN.
- Este equívoco tem que ser sanado e a base de cálculo dos lançamentos deve ser ajustada, com a correspondente compensação do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL originários do período e dos exercícios fiscais anteriores, conforme tabelas de cálculo.

Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A.

	Fisco 2013	Empresa 2013
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO		
(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	-	(35.704.192,51)
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	-	-
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	-	(35.704.192,51)
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
Multa	75,00%	75,00%
Infração	Operacional	Operacional
Valor Tributável	163.852.023,83	163.852.023,83
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
Valor Tributável	163.852.023,83	163.852.023,83
Prejuízo do Período Compensado	-	(35.704.192,51)
Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	-	(38.444.349,40)
Valor Tributável após Compensação	163.852.023,83	89.703.481,92

- Realizado este ajuste na base de cálculo dos tributos, a qual passaria de R\$ 163.852.023,83 para R\$ 89.703.481,92, os valores de IRPJ e CSLL seriam muito menores: **(i)** R\$ 41.908.755,87 a menor, a título de IRPJ; e **(ii)** R\$ 15.162.409,94 a menos de CSLL, **(iii)** R\$ 9.604.988,01 de multa isolada correspondente ao recolhimento de estimativas de IRPJ, **(iv)** R\$ 3.474.921,55 em relação à multa isolada correspondente ao recolhimento de estimativas de CSLL.
- A Impugnante não se utilizou de referidos valores para outras eventuais compensações, conforme se pode inferir da análise da sua escrituração fiscal e escrituração de controle da própria RFB (SAPLI) fica explícito o erro cometido pela Fiscalização, que poderia intimar a Impugnante a se manifestar sobre eventual compensação de ofício.
- Ignorou-se quando da apuração do mês 01/2013 que a Impugnante informou em sua DIPJ, bem como confessou e recolheu (DCTF - Doc. 05) o valor de R\$ 672.840,57. Tal valor restou ignorado pela Fiscalização quando da sua reapuração de IPPJ, valor este que afeta diretamente a forma de apuração da referida multa isolada para o recolhimento da estimativa do mês de janeiro 2013.
- No TVF intima-se a Impugnante para que esta efetue os ajustes no LALUR e Livros de Demonstração da Base de Cálculo da CSLL em suas partes A e B.

- A Impugnante entende não ser necessário o cumprimento da referida intimação, haja vista que os valores ainda estarão em discussão, de modo que não poderão afetar, por enquanto, a sua escrituração fiscal. Serão realizados os devidos registros em livros.
- Ante a ausência de consideração dos saldos de prejuízo fiscal acumulado e base negativa de exercícios anteriores, acaso se entenda pela improcedência desta defesa (para fins de argumentação), as bases de cálculo dos lançamentos fiscais realizados a título de IRPJ, CSLL e da multa por ausência de recolhimento de estimativas mensais devem ser recompostas/ajustadas, nos termos dos cálculos ora apresentados, o que levará à diminuição dos valores devidos pela Impugnante.
- Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente *(i)* o reconhecimento da impossibilidade de adição das despesas com a amortização de ágio e multa à base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal; *(ii)* o cancelamento da cobrança da multa isolada em razão da evidente duplicidade e do encerramento do período; *(iii)* 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; e, por fim, *(iv)* os ajustes nas bases de cálculo dos lançamentos fiscais (IRPJ, CSLL e multa isolada) ante a necessária consideração do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL.

Em 17/10/2019 foi elaborada a Resolução 12-1.295- 5ª Turma da DRJ/RJO (fl. 2084), na qual, solicita à DEMAC-RJ que informasse os saldos atuais e os existentes na data dos fatos geradores dos tributos lançados, de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, considerando eventuais compensações feitas pela interessada, lançamentos ou outras reduções ocorridas destes saldos, inclusive aproveitamentos em parcelamentos efetuados pelo contribuinte até a data da execução da diligência.

Nas fls. 2089 e 2090, consta uma petição datada de 04 de dezembro de 2019, na qual a interessada **desiste de forma expressa e irrevogável das alegações expostas no tópico 12 de sua Impugnação ("Ad Argumentandum - Da Necessária Recomposição da Base de Cálculo do Lançamento Considerando-se o Prejuízo Fiscal do IRPJ e a Base de Cálculo Negativa da CSLL")**, bem como do item *(iv)* do tópico "DO PEDIDO, por meio do qual requereu a realização de *"ajustes nas bases de cálculo dos lançamentos fiscais (IRPJ, CSLL e multa isolada) ante a necessária consideração do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL relativos ao período e aos exercícios anteriores"*. Requer, também, e o seguimento regular da Impugnação quanto a todos os demais tópicos e alegação de defesa, ora ratificados, os quais deverão ser analisados por esta Delegacia de Julgamento, a fim de que se determine a exoneração integral do crédito.

[...]

3. O v. acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação da Recorrente, com a consequente manutenção do lançamento, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2013****ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.**

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma não tem fundamento econômico, logo é indedutível.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

Verificado a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e da CSLL, é cabível o lançamento de multa isolada com base nas parcelas não recolhidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**Ano-calendário: 2013****Da falta de adição de "Multas - Parcelas Não Dedutíveis" no cálculo da CSLL**

Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

4. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 2162/2257, visando sua reforma, que de tão extenso precisa de sumário, repetindo praticamente os mesmos argumentos da impugnação de fls. 967/1073, que em síntese são os seguintes:

(i) Em Preliminares:

(i.i) "Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão de sua Incompatibilidade com os Autos de Infração Originários do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25" – Afirma que "(...) o cerne da acusação fiscal está na desqualificação da suposta "sociedade veículo" Cosanpar como real adquirente do investimento, sendo que tal posição, no entendimento da Fiscalização, caberia à Cosan S.A. Indústria e Comércio (...)", complementa asseverando que "(...) da operação societária aqui relatada, a Autoridade Fiscal também lavrou auto de infração em face da Recorrente (como sucessora da Cosanpar), em razão da suposta ausência de recolhimento do Imposto de Renda retido na Fonte ("IR/Fonte"), decorrente de ganho de capital auferido por sociedade no exterior, o que consubstanciou o Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25. Contudo, ainda que ambos os processos decorram da mesma operação, diferentemente, naquele processo, a Autoridade Fiscal e esse E. CARF qualificaram a Cosanpar como real adquirente do investimento e,

portanto, responsável pelo recolhimento do mencionado IR/Fonte (...)", acrescenta que "(...) demonstrou a flagrante contradição entre os presentes autos de infração e a autuação objeto do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, o que, contudo, foi afastado pela C. Turma Julgadora a quo (...)", e conclui afirmando que "(...) ao contrário do que alega a C. DRJ, diante de uma mesma situação fática, as Autoridades Fiscais apresentaram posicionamentos divergentes, o que vai de encontro ao postulado na proibição do "venire contra factum proprium", a qual veda a Administração Pública de adotar comportamentos contraditórios (...) Ademais, tal postura desrespeita o princípio da boa-fé objetiva, que exige que a Administração Tributária atue de forma coerente (...)";

- (i.ii) **"Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão da Ausência de Fundamentação"** – Afirma que "(...) a Autoridade Fiscal incorreu em nulidade insanável, haja vista que, nas quase 50 páginas "escritas", não fundamenta, de forma lógica, específica e motivada, os lançamentos de IRPJ e CSLL. (...)", complementa asseverando "(...) Verifica-se, portanto, da simples leitura do TVF, que a Fiscalização se "aproveitou", resumidamente, (i) dos fundamentos exarados pelo Auditor Fiscal responsável por aquela autuação e (ii) das razões expostas por esse E. CARF (que manteve a autuação discutida no Processo Administrativo no 16682.721208/201 2-16), na tentativa de alicerçar o presente lançamento fiscal, o que não pode ser admitido por esse E. CARF (...)", acrescenta que "(...) a Autoridade Fiscal se limita a descrever o "passo a passo" das operações e nada conclui, de forma fundamentada e motivada, a respeito da caracterização da Cosanpar como "empresa veículo" ou, tampouco, acerca da alegada ausência de propósito em sua constituição (...)" e conclui afirmando que existe "(...) impossibilidade de os órgãos julgadores reproduzirem trechos de outras decisões proferidas em processos diversos para fundamentar seus próprios votos, nos termos da jurisprudência administrativa e dos artigos 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e 489, § 1º, inciso III, do Código de Processo Civil. (...) as Autoridades Fiscais devem fundamentar a exigência fiscal em fatos e argumentos próprios para demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, os quais devem ser independentes daqueles utilizados em qualquer outro relatório fiscal ou decisão já proferida por esse E. CARF (ainda que em casos análogos) (...)"; e,
- (i.iii) **"Da Nulidade do Acórdão Recorrido — Inovação do Critério Jurídico e Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente"** – Afirma que "(...) na presente autuação em nenhum momento a Fiscalização questionou de forma específica e direta o Laudo de Rentabilidade Futura que deu suporte ao ágio gerado com a aquisição das cooperativas holandesas (e, por consequência, da Recorrente) pela Cosanpar. Tal circunstância foi esclarecida na Impugnação

apresentada nestes autos, em que se abordou a validade do laudo de avaliação de forma conservadora, exclusivamente. Não obstante, na decisão ora recorrida, a C. Turma Julgadora a quo alega, de forma absolutamente inovadora, que, como o Laudo de Rentabilidade Futura é posterior às operações realizadas, "não houve a devida demonstração do seu [ágio] fundamento econômico", veja-se (fls. 45 e 46 da decisão recorrida): (...)", complementa asseverando "(...) questões que não foram abordadas no lançamento e discutidas no curso do processo administrativo, não podem ser aventadas pela C. Turma Julgadora por ocasião do julgamento, sob pena de indevida intromissão da competência outorgada à autoridade lançadora e nítido cerceamento do direito de defesa da Recorrente. (...)", acrescenta que "(...) confirmando-se a impossibilidade de eleição de novo fundamento pela Autoridade Julgadora, o artigo 146 do CTN dispõe, de forma clara, que não pode ser alterado o critério jurídico do lançamento fiscal por meio de decisão administrativa ou judicial. (...)" e conclui afirmando que "(...) é imperioso que este E. Conselho reconheça a nulidade da decisão recorrida (sic), eis que proferido com o cerceamento do seu direito de defesa, pois a C. Turma Julgadora não poderia negar o aproveitamento fiscal do ágio sob argumento²⁷ que sequer foi aventado diretamente pela Fiscalização (...)";

(ii) **No Mérito:**

(ii.i) **"Da Demonstração da Validade e do Propósito Negocial da Operação de Aquisição das Cooperativas Holandesas BIH e BHC", "Das Diversas Estruturas Possíveis para o Aproveitamento Fiscal do Ágio — Falsa Premissa da Autoridade Fiscal"** – Afirma que "(...) mesmo que não fosse utilizada a Cosanpar, o que se admite a título de argumento, o resultado fiscal obtido seria o mesmo que se obteve aqui: o aproveitamento fiscal do ágio pela Recorrente/pelo Grupo Cosan. Ou seja, todas as possíveis estruturas para a aquisição das cooperativas BIH e BHC e, conseqüentemente, da Recorrente, teriam o mesmo resultado fiscal. (...)", complementa asseverando que "(...) Hipótese 1— Aquisição na "Forma Jurídica Original". (...) Diante da estrutura societária hipotética apresentada, constata-se que, sob a perspectiva estritamente fiscal, a aquisição direta das cooperativas (BIH e BHC) pela Cosan Ind. e Com. não traria nenhum benefício diferente do que foi efetivamente verificado no caso concreto. Assim, não se pode admitir a acusação fiscal e da C. Turma Julgadora a quo no sentido de que a criação da Cosanpar teve como única finalidade possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, já que este seria possível mesmo que a aquisição fosse realizada diretamente pela Cosan Ind. e Com. Na verdade, caso o Grupo Cosan tivesse adotado a estrutura societária demonstrada no presente tópico, obteria inclusive maiores benefícios fiscais do que aqueles alcançados com a criação da Cosanpar e a segregação do

investimento. Isso porque, nos anos anteriores à referida operação, a Cosan Ind. e Com. acumulava prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, os quais seriam passíveis de compensação com os lucros gerados pela Recorrente entre os anos-base 2009 e 2012 caso tivesse sido incorporada diretamente por aquela empresa (...) se a aquisição das cooperativas não se deu de forma direta pela Cosan Ind. e Com., outras eram as razões, que não as fiscais, que levaram à reorganização societária tal como praticada, diferentemente do que foi alegado irregularmente pela Fiscalização e pela C. DRJ”, acrescenta que “(...) Hipótese 2 — Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Posterior Cisão. (...) o objetivo das estruturas apresentadas é demonstrar a possibilidade de aproveitamento do ágio mesmo em operações que não envolvam a Cosanpar, chamada de empresa veículo. (...) constata-se que se a Cosan Ind. e Com. optasse por comprar diretamente as cooperativas BIH e BHC e, posteriormente, cindisse a parcela de seu patrimônio correspondente ao investimento, o qual seria incorporado pela própria Esso, ainda assim haveria o encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária. (...)”, aduz ainda que “(...) Hipótese 3 — Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Aporte do Investimento em Empresa Operacional. Uma terceira alternativa que poderia ser adotada pelo Grupo Cosan caso o intuito das operações fosse apenas a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição das cooperativas holandesas, como incorretamente alegaram a Fiscalização e a C. DRJ, seria a implementação de uma reorganização societária que se verifica em quase que a totalidade das privatizações ocorridas no Brasil, em que (i) o investimento adquirido com ágio seria integralizado em qualquer empresa operacional do Grupo Cosan; a qual, posteriormente, (ii) seria incorporada pela empresa adquirida (...) fica clara a impossibilidade de admitir-se o fundamento adotado pela Autoridade Fiscal e ratificado pela C. Turma Julgadora a quo no sentido de que a Cosanpar teria sido criada com o intuito meramente de viabilizar a amortização do ágio decorrente da compra das cooperativas (...)”, e conclui afirmando que “(...) Hipótese 4 — Aquisição por meio de Outras Empresas Operacionais. Por fim, verifica-se, ainda, uma quarta possibilidade de estruturação societária, também alternativa à criação da Cosanpar, na qual seria realizada a aquisição das cooperativas holandesas por intermédio de uma das empresas operacionais do Grupo Cosan, já existente antes da aquisição, a qual poderia ser capitalizada pela Cosan Ind. e Com. para essa finalidade. (...) Ora, também nessa configuração, o resultado fiscal não divergiria daquele que está sendo questionado no presente processo: a empresa capitalizada teria registrado ágio na aquisição, o qual poderia ser aproveitado pela Recorrente após a incorporação da sua controladora. Conclui-se, assim, que se a aquisição se desse por meio de

alguma outra empresa operacional do Grupo Cosan já existente à época, a consequência fiscal, após sua incorporação pela Recorrente, seria a amortização fiscal do ágio, nos termos da jurisprudência administrativa (...);

- (ii.ii) “Demonstração do Propósito Negocial para a Constituição da Cosanpar”** – Afirma que “(...) o instituto do propósito negocial não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em ensinamentos doutrinários, os quais foram refletidos na jurisprudência atual, motivo pelo qual, deve ser afastada a sua aplicação em razão do princípio da legalidade, o qual deve ser respeitado pelo Fisco (...)”, e conclui afirmando que “(...) é inconteste que cada uma das etapas da operação descrita anteriormente foi fundamental para viabilizar o desenvolvimento e a otimização dos negócios do Grupo Cosan, principalmente a criação e atuação da Cosanpar, cuja constituição decorre dos motivos abaixo resumidos: (i) permitir a administração do novo negócio separado dos demais; (ii) proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores; e (iii) 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 Cosan. (...)”;
- (ii.iii) “Da Necessidade de se Administrar com Independência o Novo Negócio Adquirido”** – Afirma que “(...) Considerando a magnitude da negociação que estava em curso, a complexa transição que se seguiria e a opção do Grupo Cosan em manter os seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo separados do restante das empresas do Grupo, constatou-se a necessidade de criação de uma estrutura administrativa apartada (...)”, complementa asseverando “(...) a Cosanpar foi criada, de fato, com o objetivo de ser a estrutura administrativa que daria suporte (“back office”) às atividades desenvolvidas pela Recorrente (...) Na fase de transição, período que compreendeu a assinatura do contrato com o Grupo Exxonmobil e a conclusão da transação, a Cosanpar realizou efetiva contratação de cerca de 100 empregados, que receberam os devidos treinamentos, e, feita a conclusão do negócio, passaram a atuar diretamente nas atividades de atendimento a clientes, contas a pagar, contas a receber, informática, controladoria, dentre outras (...)”, acrescenta que “(...) as atividades desempenhadas pelos funcionários da Cosanpar visavam a administração do novo negócio, de modo que em momento algum tiveram como beneficiária direta a sua investidora (...) empresa foi constituída e registrada nos órgãos competentes, inclusive na Receita Federal do Brasil (“RFB”), quando do registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) (...)” e conclui afirmando “(...) comprova-se que a constituição da Cosanpar se consubstanciou numa medida de evidente importância e propósito negocial dentro do escopo da operação pretendida

(isto é, a aquisição de ativos na Holanda pertencentes ao Grupo Exxonmobil e, conseqüentemente, de seus ativos no Brasil), o que deverá considerado por essa C. Turma Julgadora (...);

(ii.iv) “Da Necessidade de Transparência na Operação de Aquisição para Antigos e Novos Investidores” – Afirma que “(...) Em primeiro lugar, é preciso destacar que a Cosan Ind. e Com. abriu o seu capital em 2005 e, desde então, consta no segmento especial de listagem denominado ‘Novo Mercado’, da B3 — Brasil, Bolsa, Balcão (“B3”). Assim, como todas as companhias incluídas neste segmento, a Cosan Ind. e Com. se compromete a adotar padrões mais rígidos de transparência e governança corporativa do que aqueles previstos em lei. Justamente por este motivo é que o Grupo Cosan se empenhou em estruturar a operação de aquisição das cooperativas BIH e BHC, controladoras da Recorrente, da forma mais transparente possível aos seus acionistas, o que significou a criação de uma estrutura separada das demais empresas do Grupo. (...)”, complementa asseverando que “(...) a criação da Cosanpar permitiu que todos os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão. 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 a consecução de suas atividades, tornando a segregação muito mais difícil e morosa e, ainda, aumentando a probabilidade de imprecisões. (...)”, acrescenta que “(...) Frise-se, se trata de possibilitar a seus acionistas ou a potenciais investidores que, analisando a Cosanpar ou a sociedade investida (Recorrente), pudessem facilmente analisar sua capacidade operacional, geração de resultados e outras características relevantes para a avaliação do investimento. (...)” e conclui afirmando “(...) o Grupo Cosan, seguindo o princípio de boa prática de governança corporativa, decidiu pela estrutura societária que deu a maior transparência possível à aquisição dos ativos do Grupo Exxonmobil pela Cosanpar, de modo a facilitar a informação aos seus investidores, bem como simplificar a análise da operação por eventuais novos investidores que tivessem a intenção de entrar no negócio. (...)”;

(ii.v) “Da Possibilidade da Entrada de um Novo Investidor — Consequência; Criação da Recorrente” – Afirma que “(...) a despeito desses investimentos não terem se concretizado de pronto, isto não invalidou a estrutura adotada pelo Grupo Cosan para adquirir as cooperativas holandesas que controlavam a Recorrente, conforme defendem irregularmente a autuação fiscal e o acórdão recorrido. Isso porque a mera possibilidade de entrada desses investidores, com conhecimento específico no setor de combustíveis e lubrificantes, foi um dos critérios levados em consideração para que se decidisse pela constituição da Cosanpar. (...)”, complementa asseverando “(...) 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, deveras, era que este investidor com know how no setor passasse a integrar a Cosanpar e auxiliasse no desenvolvimento da Recorrente por intermédio da sua "expertise" no ramo, sem que esta tivesse influência nos demais negócios do Grupo. Ocorre 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 Recorrente para simplificação da sua estrutura societária (...)", acrescenta que "(...) Reforça o exposto acima o fato de que, em maio de 2009 (isto é, antes da incorporação da Cosanpar pela Recorrente), o Grupo Cosan vendeu a unidade responsável pela distribuição de combustíveis para aviação da Recorrente à Shell (...)", dispõe ainda que "(...) anos idos de 2011, 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 ao criar a Cosanpar com a efetiva criação da Raizen, conforme consta às fls. 395 a 412 dos autos, concretizando, assim, o planejamento realizado pelo Grupo Cosan no ano de 2008 (...), e conclui afirmando que "(...) E plenamente possível, como ocorreu no caso em tela, que uma sociedade holding seja criada para participar diretamente de um investimento e, após o atendimento de seus propósitos (acima descritos), seja extinta (...) Assim sendo, é fundamental que esta C. Turma Julgadora entenda e reconheça que: (i) a Cosanpar de fato possuía propósito negocial, haja vista que claramente não foi utilizada exclusivamente para possibilitar o aproveitamento do ágio pela Recorrente; (ii) qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pela Recorrente, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tiveram por única finalidade a economia fiscal; e (iii) no presente caso, houve efetivo pagamento correspondente à aquisição da participação societária com ágio, entre partes independentes, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente. (...);

(ii.vi) "Ad Argumentandum— Da Validade da Suposta "Empresa Veículo" – Afirma que "(...) a jurisprudência deste E. CARF entende que a utilização de empresas veículo não é motivo suficiente para tornar inválida a amortização fiscal do ágio (...) o contribuinte demonstrou que a realização da operação de forma "direta", como defende a Autoridade Fiscal e a C. DRJ no presente caso, encontrava óbices de ordem negocial e societária (exatamente o que ocorre nos presentes autos) (...)", complementa asseverando que "(...) a C. DRJ aduziu que os julgados já proferidos por esse E. Conselho Administrativo não vinculam a instância julgadora (fl. 48 do acórdão recorrido), ilação que se

mostra discutível em razão do princípio da segurança jurídica e do disposto no §10, inciso VI do artigo 489 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil). (...)”, e conclui afirmando “(...) Desse modo, caberia às Autoridades Julgadoras a demonstração da suposta distinção entre o objeto de discussão do caso sob análise e o objeto dos acórdãos suscitados pelo sujeito passivo ou da suposta superação do entendimento, o que, como visto, não foi realizado no presente caso pela C. DRJ (aliás, tal demonstração sequer seria possível em razão da similitude dos casos ora apresentados). (...)”;

(ii.vii) “Ad Argumentandum— Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte” – Afirma que “(...) ao se analisar a concretização de operações desta magnitude, jamais se poderia se ater exclusivamente aos aspectos tributários de uma determinada estruturação, mas sim, visualizá-la, principalmente, sob os aspectos negociais e enfoques societários, regulatórios, concorrenciais, entre outros. Importante ressaltar, ainda, que não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios. Neste caso concreto, é nítido que o surgimento do ágio se deu em aquisição entre partes não relacionadas, cujo aproveitamento para fins fiscais somente ocorreu por motivos totalmente alheios aos efeitos fiscais (...)”, complementa asseverando que “(...) é evidente que, no presente caso, se trata de uma “opção legal” feita pelo Grupo Cosan, que teve como intuito a aquisição e a administração do investimento de forma apartada dos demais negócios do Grupo (...)”, e conclui afirmando que “(...) seja pelo fato de que as operações ora narradas e, principalmente, a Cosanpar possuíam evidente propósito comercial e o ágio objeto do presente caso ser legítimo e decorrer da própria aplicação da legislação competente, seja por se tratar de uma opção legal, seja pela impossibilidade de desconsideração das operações ante a ausência de previsão legal, deve este E. CARF reconhecer que a Recorrente não obteve economia fiscal indevida e, assim, cancelar as autuações em comento (...)”;

(ii.viii) “Da Validade do Laudo de Rentabilidade Futura - Preenchimento da Formalidades Exigidas pela Legislação de Regência à Época dos Fatos” – Afirma que “(...) o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela Cosanpar na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, se reporta às informações de novembro de 2008 (data contemporânea ao fechamento das operações, que ocorreu em 21 e 25/11/2008). Como se não bastasse, em janeiro de 2008, foram elaborados, pelo Banco Morgan Stanley, estudos internos que demonstraram a expectativa de rentabilidade futura do investimento. Apresenta-se, na presente oportunidade, o referido documento acompanhado de sua tradução

juramentada, conforme requerido pela C. Turma Julgadora no acórdão recorrido (...)", complementa asseverando que "(...) ainda que pudesse se admitir o questionamento fiscal quanto ao laudo de avaliação apresentado — o que se faz a título de argumento, dado que tal laudo tinha como objetivo respaldar o estudo prévio -, se deve observar que a legislação vigente à época dos fatos não exigia qualquer formalidade quanto à forma ou o momento de apresentação do laudo, motivo pelo qual é evidente que tal laudo não poderia ser contestado. (...)", acrescenta que "(...) Portanto, a legislação não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um "laudo" formal. (...)", e conclui afirmando que "(...) Destarte, para que fosse atendida a necessidade de comprovação do fundamento econômico que motivou o pagamento de ágio, bastava que a aquisição fosse realizada com base na expectativa de rentabilidade futura (ou valor de mercado de bens do ativo) e que existisse um demonstrativo desse fundamento econômico arquivado na contabilidade do contribuinte, o que, como visto, ocorreu no caso em tela (...) Feitas essas considerações, resta evidente que tanto os estudos internos, elaborados pelo Banco Morgan Stanley, como o Laudo de Rentabilidade Futura servem para fundamentar a apuração do ágio pago no presente caso (...);

- (ii.ix) “Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização e da Despesa com Multa no valor de R\$ 369.868,21”** – Afirma que “(...) faz-se necessário demonstrar que não há que se falar em adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal. O mesmo racional deve ser aplicado para o lançamento de CSLL relativo à suposta dedução indevida de despesas com multas, no montante de R\$ 369.868,21, da base de cálculo desse tributo. (...)”, complementa asseverando que “(...) é certo que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 20 e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (...)”, acrescenta que “(...) mesmo que se considere a amortização fiscal dos ágios indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite apenas a título argumentativo, conclui-se que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, motivo que enseja a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do auto de infração em comento (...) após o encerramento do ano-calendário, perde fundamento a exigência de multa isolada pela suposta falta de

recolhimento dos valores de estimativa mensais, uma vez que o contribuinte não mais está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada (...) à luz das normas tributárias que informam o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência da CSLL, as despesas referentes ao pagamento de multas não devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo deste tributo (...)", e conclui afirmando "(...) resta evidente a total improcedência do referido lançamento, na medida em que a exigência de adição das despesas referentes a multas pagas pela Recorrente na apuração da base de cálculo da CSLL não possui qualquer respaldo na legislação fiscal, em ofensa ao Princípio da Legalidade (...);

(ii.x) "Ad Argumentandum — O Valor do Ágio Deverá ser Majorado em Razão do Acréscimo do Custo de Aquisição do Investimento pela Adição do Valor do IR/Fonte no Preço da Operação" – Afirma que "(...) como foi considerado devido o IR/Fonte sobre a operação autuada, objeto do já mencionado Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, é evidente que, ao contrário do entende a C. DRJ, esta cobrança gerará reflexos diretos no valor do ágio registrado e amortizado pela Recorrente. Isto porque, em razão da incidência do IR/Fonte no referido caso, o valor da operação realizada com o Grupo Exxonmobil foi majorado com a inclusão deste tributo no preço da aquisição (...)", complementa asseverando que "(...) Considerando o entendimento exarado nos autos do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, resta clara a necessidade de reajuste no valor da operação, de modo a ser registrado referido valor como acréscimo ao valor do negócio e, conseqüentemente, ao valor do ágio registrado pela Recorrente em sua contabilidade e passível de amortização fiscal (...)", e conclui afirmando que "(...) este E. CARF reconheça o respectivo reajuste no valor registrado a título de ágio passível de amortização fiscal, objeto dos presentes autos, com a conseqüente reforma do acórdão recorrido (...); e,

(ii.xi) "Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa" – Afirma que "(...) independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permanece sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos (...)", complementa asseverando que "(...) Como os autos de infração objeto do presente processo somente foram lavrados em 12/12/2017, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada (...) Corroborando esse entendimento, vale destacar a redação da Súmula nº 82

deste E. CARF, a qual prevê que: "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas" (...)", e conclui afirmando que "(...) Logo, o entendimento do E. CARF e esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 (...)".

5. Por fim, requereu:

- (i) "o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração, nos termos expostos preliminarmente, com a consequente reforma do acórdão recorrido e o cancelamento das autuações originárias deste processo, no tocante ao ágio";
- (ii) "que este E. Conselho reconheça que o acórdão recorrido é nulo, na medida em que apresenta indevida inovação aos critérios jurídicos adotados pela Autoridade Fiscal, o qual resulta em preterição do direito de defesa da Recorrente";
- (iii) "que, pelas razões de mérito apresentadas no presente Recurso Voluntário, este E. CARF determine a reforma do acórdão recorrido, para que se cancele os autos de infração originários do presente processo administrativo"; e,
- (iv) "se não for determinada a reforma do acórdão recorrido com o cancelamento dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se que se reconheça, ao menos, (i) a impossibilidade de exigência da CSLL sobre a amortização do ágio e as despesas incorridas pelo pagamento de multas pela Recorrente, por absoluta ausência de previsão legal, e (ii) a exoneração da multa isolada em razão da alegada falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL".

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

6. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 2457, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.

7. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário 2013, no valor total de R\$ 153.886.402,02, relativos a:

- Exclusão de valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 163.852.023,83, a título de "Amortização de Ágio Aquisição Investimento Avaliação PL";
- Falta de adição do valor de R\$ 369.868,21 a título de "Multas – Parcelas Não Dedutíveis" no cálculo da CSLL; e,
- Multa isolada devido a existência de valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, haja vista a indevida exclusão dos valores do ágio indedutível dessas bases de cálculo mensais e da dedução das multas (parcela indedutível) na base de cálculo da CSLL.

8. A DRJ/RJ, ao julgar a impugnação, considerou improcedentes os argumentos da Recorrente, em resumo entendendo que:

(i) *"(...) está patente que a Cosanpar é uma empresa veículo, mas, não foi a verdadeira adquirente da Esso, estando caracterizado o grupo COSAN é que adquiriu a ESSO, como será explicitado mais adiante (...)"*;

(ii) *"(...) não há qualquer vício em se referir a outros processos administrativos já julgados e que servem de parâmetro para a presente autuação, tendo em vista que trata sobre os assuntos correlatos. A interessada faz questionamentos a respeito do ágio, da formação da empresa veículo Cosanpar, sobre o laudo de avaliação, além de outras matérias cuja análise não deve ser feita em sede de preliminar. O que importa é que a autuação foi corretamente descrita, sendo indicado todos os motivos que fundamentam a autuação, não ocorrendo nenhum cerceamento ao direito de defesa. Tanto isto é verdadeiro que o contribuinte apresentou extensa defesa, provando que compreendeu a autuação (...)"*;

(iii) *"(...) Segundo a fiscalização houve a redução indevida do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário de 2013, devido a utilização de despesas indedutíveis relativas à amortização do ágio gerado na aquisição das cotas da COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A. (fiscalizada) pela empresa veículo Cosanpar Participações S/A, ágio este que posteriormente foi transferido para a atuada por meio de incorporação reversa, ou seja, a Esso incorpora a COSAN. O ágio teria decorrido de operações realizadas com a utilização de empresa veículo e sem qualquer fundamento econômico ou propósito comercial, caracterizando um planejamento tributário abusivo por meio de uma simulação, cujo único intuito seria a obtenção de economia fiscal indevida. (...) A ilicitude teria ocorrido na aquisição das participações societárias na ESSO, pelo grupo empresarial Cosan, com ágio de R\$ 1.464.180.873,00, fundado em expectativa de rentabilidade futura, em que a adquirente se utilizou de uma empresa-veículo, no caso, a COSANPAR, de vida efêmera, apenas para poder deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da empresa brasileira. Segundo a autoridade autuante, se a adquirente houvesse feito a compra como investimento direto, não poderia ter se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, já que, em regra, essa despesa não é dedutível. (...)"*;

(iv) “(...) Como se vê, estas operações foram efetivadas com o fim de aproveitamento fiscal do ágio. A COSAN SA podia simplesmente comprar a ESSO, porém, prefere constituir uma nova empresa, a COSANPAR, e transferiu para esta os recursos necessários à aquisição de ESSO, cerca de R\$ 1.672.445.205,96, posto que, a não possuía tais recursos para fazer a referida compra. Na verdade, a COSANPAR, apesar de atuar na área de participações não adquiriu participação em nenhuma outra sociedade até a compra da ESSO. A COSANPAR, que somente atuou na compra da ESSO, fato que não é negado na impugnação. Foi aberta uma empresa com o único objetivo de realizar tal compra para, posteriormente ocorrer a incorporação reversa. Destaque-se que a COSANPAR, não tinha sede própria a sala 22 do Escritório Administrativo da Usina Costa Pinto, sem número, no Bairro Costa Pinto, em Piracicaba-SP (fl. 197), sendo que sua outra controladora, a USINA, tinha sede na sala 20 deste mesmo escritório administrativo. Aliás, a própria interessada informa tal fato na sua defesa ao afirmar que a COSANPAR foi criada com o objetivo de ser a estrutura administrativa que daria suporte às atividades desenvolvidas pela Impugnante. Observe-se que a COSANPAR foi uma empresa que nasceu já se sabendo que seria extinta em pouco tempo. (...)”;

(v) “(...) não há comprovação nos autos da contratação destes funcionários. Além disso, o fato de supostamente haver registro na empresa de alguns empregados não influi no verdadeiro objetivo da empresa que é o de servir de empresa veículo para possibilitar o aproveitamento do ágio pela COSAN SA. A simples contratação de funcionários, por si só, não comprova o propósito comercial de uma empresa. Na verdade, se havia de fato tais funcionários, eles trabalhavam em benefício da controladora do grupo, a COSAN SA, tendo como objetivo fazer o necessário para o aproveitamento do benefício fiscal pela controladora do grupo econômico. Na realidade, como são empresas do mesmo grupo, não importa em que empresa trabalhavam, o que interessa é o objetivo que era viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio. (...)”;

(vi) “(...) se a intenção era de fazer uma administração em separado, não haveria a necessidade de extinguir a COSANPAR imediatamente após a sua incorporação pela COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A. (ESSO). Também não é necessário criar uma nova empresa de vida curta, para dar transparência das operações do grupo, poderia ser feita a compra direta da ESSO pelo grupo COSAN com toda a transparência possível, pelo contrário, se a aquisição do controle societário da autuada se desse de forma direta haveria maior transparência, tendo em vista, a simplicidade da operação. Não há sentido na afirmação de que a criação desta empresa de vida efêmera por si só traga novos investidores. Aliás, não há registro de nenhum investidor, apesar da criação da COSANPAR. Uma empresa de participação como a COSANPAR normalmente é criada com o objetivo de administrar um grupo de empresas. A holding administra e possui a maioria das ações ou cotas das empresas componentes de um determinado grupo. Ela está na cabeça do grupo, não há sentido no fato de que esta empresa seja incorporada por uma empresa do grupo e logo após ser extinta. (...)”;

(vii) “(...) a aquisição direta é mais precisa e bem mais simples do que abrir e fechar empresas, efetuar incorporação reversa. Não há nenhuma comprovação de

que a segregação dos gastos seria mais difícil e morosa. São alegações vagas, sem qualquer comprovação. (...)”;

(viii) *“(...) Na realidade, tudo é artificial, não há fundamento econômico que justifique tais operações. Os negócios jurídicos tiveram como única causa a de conduzir a uma tributação menor que a devida. (...)*”;

(ix) *“(...) As operações societárias criaram uma nova denominação, a COSANPAR, mas a empresa, sob aspecto material, continua a mesma. Na verdade, não havia qualquer justificativa econômica para se fazer a criação desta nova empresa, bastava ao grupo COSAN comprar as ações da ESSO. Tudo foi apenas formal, não havendo nenhuma materialidade. O único motivo para se fazer tudo isso é gerar um ágio para futuras amortizações. Qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica, tendo como objetivo principal otimizar os negócios da empresa em observância de seu contrato social, é o que se chama de propósito negocial. No caso em comento, a única finalidade de todos estes atos foi reduzir a tributação, o que não pode ser tolerado. Não é ilícito abrir e fechar empresas, mas o propósito de todos esses atos não pode ser o de reduzir a tributação. O direito não pode ser exercido abusivamente, conforme prevê o artigo 187 do Código Civil. Tal dispositivo prevê que comete ato ilícito o titular de um direito que ao exercê-lo excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (...)*”;

(x) *“(...) Obviamente as multas não podem ser consideradas despesas necessárias para realização de qualquer transação ou para manutenção da fonte produtora. A exceção são as multas por infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme dispõe o § 5º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95. (...) Como se vê as multas aplicadas face a indedutibilidade de tributo devem ser adicionadas na apuração da CSLL (...) Tais alegações não se sustentam, o caso em comento não se refere aos ajustes de adição e exclusão a base de cálculo da CSLL, mas de deduções que vão formar esta base de cálculo e no caso as deduções não são previstas pela legislação. Com relação aos artigos da Instrução Normativa SRF 390/2004, informo que não cabe a discussão da legalidade da norma em esfera administrativa. (...)*”;

(xi) *“(...) No caso em comento, a interessada não era contribuinte do IRRF, mas apenas o responsável pela retenção e pagamento do imposto, o verdadeiro contribuinte é o alienante estrangeiro e não o adquirente nacional. Portanto, não há possibilidade de utilizar o IRRF para compor o custo de aquisição da participação societária. O custo de aquisição de um bem é formado pelo valor devido pelo adquirente ao alienante, portanto, o IRRF não pode ser considerado como custo pelo fato de que ele não é devido ao alienante, mas ao Fisco Brasileiro. Na verdade, o fato gerador do IRRF é o ganho de capital que o alienante estrangeiro obteve com a venda, portanto, não é um acréscimo ao custo de aquisição do bem adquirido. Ademais, este aumento no custo de aquisição não afetaria a exigência em discussão, posto que, o ágio sob análise não é dedutível. (...)*”;

(xii) *“(...) A aplicação da multa isolada decorre de terem sido consideradas pela autoridade autuante indedutíveis as despesas de amortização do ágio, e que foram*

contabilizadas mensalmente na apuração do Lucro Líquido do Exercício, sem que fossem adicionadas mensalmente na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Mantido o lançamento do IRPJ e CSLL decorrentes do mesmo fato, devem ser mantidos os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento das bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL (...)"; e,

(xiii) *"(...) Tal alegação não pode ser acatada os fatos geradores da multa proporcional e isolada não são os mesmos, não há a alegada duplicidade, o primeiro incide sobre a falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição, cumulada com a falta de declaração ou de declaração inexata, o último sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário (...)"*.

9. Neste sentido, a DRJ/RJ rejeitou todas as preliminares de nulidade, e julgou improcedente a impugnação para manter a exigência de IRPJ e CSLL, acrescida de multas isolada, de ofício e juros de mora.

10. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 2162/2257, a Recorrente repete os mesmos argumentos trazidos na impugnação de fls. 967/1073, alegando, em suma, as seguintes matérias:

(i) Em Preliminares:

(i.i) *"Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão de sua Incompatibilidade com os Autos de Infração Originários do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25"*;

(i.ii) *"Da Nulidade do Lançamento Tributário em Razão da Ausência de Fundamentação"*; e,

(i.iii) *"Da Nulidade do Acórdão Recorrido — Inovação do Critério Jurídico e Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente"*;

(i) No Mérito:

(ii.i) *"Da Demonstração da Validade e do Propósito Negocial da Operação de Aquisição das Cooperativas Holandesas BIH e BHC", "Das Diversas Estruturas Possíveis para o Aproveitamento Fiscal do Ágio — Falsa Premissa da Autoridade Fiscal"*;

(ii.ii) *"Demonstração do Propósito Negocial para a Constituição da Cosanpar"*;

(ii.iii) *"Da Necessidade de se Administrar com Independência o Novo Negócio Adquirido"*;

(ii.iv) *"Da Necessidade de Transparência na Operação de Aquisição para Antigos e Novos Investidores"*;

(ii.v) *"Da Possibilidade da Entrada de um Novo Investidor — Consequência; Criação da Recorrente"*;

(ii.vi) *"Ad Argumentandum— Da Validade da Suposta "Empresa Veículo"*;

- (ii.vii) *“Ad Argumentandum— Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte”;*
- (ii.viii) *“Da Validade do Laudo de Rentabilidade Futura - Preenchimento da Formalidades Exigidas pela Legislação de Regência à Época dos Fatos”;*
- (ii.ix) *“Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização e da Despesa com Multa no valor de R\$ 369.868,21”;*
- (ii.x) *“Ad Argumentandum — O Valor do Ágio Deverá ser Majorado em Razão do Acréscimo do Custo de Aquisição do Investimento pela Adição do Valor do IR/Fonte no Preço da Operação”;* e,
- (ii.xi) *“Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa”.*

11. Da Preliminar de “Nulidade do Lançamento Tributário em Razão de sua Incompatibilidade com os Autos de Infração Originários do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25”.

11.1 Afirma a Recorrente, em síntese, que *“(...) o cerne da acusação fiscal está na desqualificação da suposta "sociedade veículo" Cosanpar como real adquirente do investimento, sendo que tal posição, no entendimento da Fiscalização, caberia à Cosan S.A. Indústria e Comércio (...)”*.

11.2 Complementa asseverando que *“(...) da operação societária aqui relatada, a Autoridade Fiscal também lavrou auto de infração em face da Recorrente (como sucessora da Cosanpar), em razão da suposta ausência de recolhimento do Imposto de Renda retido na Fonte ("IR/Fonte"), decorrente de ganho de capital auferido por sociedade no exterior, o que consubstanciou o Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25. Contudo, ainda que ambos os processos decorram da mesma operação, diferentemente, naquele processo, a Autoridade Fiscal e esse E. CARF qualificaram a Cosanpar como real adquirente do investimento e, portanto, responsável pelo recolhimento do mencionado IR/Fonte (...)”*.

11.3 Acrescenta que *“(...) demonstrou a flagrante contradição entre os presentes autos de infração e a autuação objeto do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, o que, contudo, foi afastado pela C. Turma Julgadora a quo (...)”*.

11.4 E conclui afirmando que *“(...) ao contrário do que alega a C. DRJ, diante de uma mesma situação fática, as Autoridades Fiscais apresentaram posicionamentos divergentes, o que vai de encontro ao postulado na proibição do "venire contra factum proprium", a qual veda a Administração Pública de adotar comportamentos contraditórios (...) Ademais, tal postura desrespeita o princípio da boa-fé objetiva, que exige que a Administração Tributária atue de forma coerente (...)”*.

11.5 Primeiramente, cabe salientar que o Acórdão nº 2201-002.666, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da, 2ª Seção de Julgamento, referente aos autos do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, não trava qualquer debate sobre a desqualificação da COSANPAR, à época já incorporada pela COSAN LE, como sujeito passivo do imposto de renda que

deveria ter sido retido na fonte à época das remessas promovidas entre os dias 21/11/2008 e 28/11/2008. Senão vejamos:

[...] II – A não retenção do imposto de renda na fonte e validade do lançamento

A recorrente alega que a operação não se sujeitaria a retenção de Imposto de Renda na Fonte, pois, como os ativos não estariam localizados no Brasil, há ausência de previsão legal para incidência do imposto. E, não seria devida retenção do imposto, mesmo que tivesse ocorrido a venda direta das participações na sociedade holding holandesa Exxonmobil BR.

Vencida esta questão, argui que houve erro na apuração da matéria tributável, no tocante ao aspecto temporal do fato gerador, que deveria ser 1º de dezembro de 2008, data da efetiva alienação, e não 25 de novembro como considerado no lançamento, o que acarretaria na nulidade da autuação. Diz que o entendimento trazido aos autos pela DRJ, de que a alienação se concretiza na assinatura do contrato, não está legalmente fundamentada e vai de encontro aos artigos 481 e 1.267 do Código Civil.

Alega também erro na apuração do fato gerador, por equívoco na determinação do custo de aquisição registrado no BACEN, já que a autoridade fiscal considerou como o custo o capital social demonstrado no “extrato de investimento das cooperativas”, quando o correto seria o equivalente ao investimento registrado no BACEN, correspondente a soma do investimento total nas cooperativas holandesas.

Ainda, que seria indevido o reajuste das bases de cálculo efetuado pela autoridade lançadora, por ausência de motivação e da indicação do dispositivo legal cuja previsão ensejaria tal reajuste, e por não lhe caber o ônus financeiro desse tributo, conforme disposto no art. 725, do RIR/99.

Por fim, no caso de ser considerado devido o imposto de renda na fonte sobre a operação autuada, o valor do ágio apurado no Processo Fiscal nº 16682.721208/201216, deveria ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação.

Sobre o primeiro ponto, como já foi observado no item anterior, descabe as observações de que o negócio foi de um jeito, mas poderia ser de outro, pois não se está apreciando nestes autos o que poderia ter sido feito, mas o que de fato os elementos constantes dos autos permitem compreender: que a operação consistiu, efetivamente, na aquisição pela COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO das quotas emitidas pela empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO, pessoa jurídica residente no Brasil, pertencente ao Grupo EXXOMMOBIL, sediado na Holanda, com a interposição de duas cooperativas sem qualquer propósito negocial. E, na qualidade de responsável tributário pela retenção do IRRF, a adquirente responde objetivamente por eventual parcela do imposto não paga, haja vista que substitui o contribuinte, tal qual como fundamentado no auto de infração, nos termos do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, *in verbis*:

[...]

A ocorrência do fato gerador do IRRF incidente sobre o ganho de capital pago por fonte situada no país a pessoa jurídica residente no exterior, como citado no auto de infração e decisão recorrida, está fundamentada na alínea “a” do inciso I e § 2º do art. 685 do RIR/99.

A interposição das cooperativas holandesas, seja por opção do Grupo EXXONMOBIL ou interesse do Grupo COSAN, não pode ser oposta aos interesses do Fisco. Ainda que tenha sido imposição do grupo estrangeiro, a adquirente, na qualidade de responsável pela retenção do IRRF, deveria ter observado a artificialidade orquestrada e ter retido o imposto devido.

No segundo ponto, sobre o aspecto temporal do fato gerador, tem razão a decisão recorrida, cujo trecho tomo a liberdade de transcrever:

O contrato de compra e venda do controle acionário indireto da atuada foi celebrado em 23/04/2008, tendo por objeto de coisa futura (participação em sociedade que seria constituída futuramente), em conformidade com a dicção do art. 483, do Código Civil, sendo alterado através de aditivo celebrado em 25/11/2008, quando o objeto já era coisa atual, posto que existente, situação em que houve substituição do adquirente original, pela empresa veículo, posteriormente incorporada pela fiscalizada, esta última é a data da efetiva alienação das participações societárias que deram azo ao ganho de capital, objeto do lançamento.

É importante esclarecer que no presente voto foi considerado como negócios jurídicos simulados a celebração de contrato de transferência das participações societárias nas cooperativas holandesas, firmado em 01/12/2008 entre a ExxonMobil Internacional e Exxonmobil BR e Cosanpar e a Usina, razão pela qual não se pode considerar esta data como a de efetiva ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, tal qual alegado pela impugnante.

A PGFN, nas contrarrazões, cita o Código Tributário Nacional (CTN) nos dispositivos do Capítulo II, destacando que se considera ocorrido o fato gerador e seus efeitos (art. 116 e inciso II) desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, e indaga qual seria, nos termos do direito aplicável, o momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída, e a partir de qual momento os grupos econômicos teriam assumido seus compromissos de forma definitiva, sem possibilidade de qualquer alteração.

A DRJ, como acima transcrito, expôs no acórdão recorrido que esse momento seria a celebração do termo aditivo em 25 de novembro de 2008, quando se estabeleceu de forma definitiva a compra e venda entre os Grupos COSAN e EXXOMOBIL. Ou seja, a partir deste momento já seria certo e irrevogável a transferência do bem em contrapartida do recebimento do preço pactuado, já que foi considerado como negócio jurídico simulado a celebração de contrato de transferência das participações societárias nas cooperativas holandesas, firmado em 1º de dezembro de 2008 entre a EXXONMOBIL INTERNACIONAL e EXXONMOBIL BR e COSANPAR e a USINA.

Verifica-se nos autos que o Aditivo de 25 de novembro de 2008 veio para permitir que a COSANPAR substituisse a parte original do negócio, sua controladora COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Naquele momento, houve uma celebração contratual, substituindo-se o adquirente e mantendo-se a cessão anterior. Esse é o momento de fato da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nesse sentido, considero correto o lançamento.

Outro ponto debatido pela recorrente diz respeito à base de cálculo, seja porque teria havido equívoco na determinação do custo de aquisição registrado no BACEN, não se observando a soma dos investimentos, seja porque seria indevido o reajuste das bases de cálculo (Gross up) efetuado pela autoridade lançadora.

Os valores apurados pela fiscalização com base na escrituração da empresa, conforme folha 41/69 do “Termo de Verificação Fiscal”, foram:

O capital registrado da sociedade alienada foi o obtido no extrato de investimento das cooperativas no Banco Central fornecido pela fiscalizada, mesmo valor constante da alteração do contrato social da atuada efetuada em 3 de outubro de 2008 e registrada em 17 de novembro do mesmo ano, no montante de R\$ 139.359.990,00.

Com base nesses valores foi apurado um ganho de capital no valor de R\$ 1.533.085.216,60, o qual correspondeu à diferença entre o montante pago pelas participações societárias de R\$ 1.672.445.206,00, equivalente a US\$ 714.353.314,10, e o correspondente ao capital social registrado da sociedade alienada de R\$ 139.359.990,00. O valor foi ajustado para R\$ 1.803.629.665,88 (valor apurado no ganho de capital dividido por 0,85).

A recorrente, arguindo nulidade do lançamento, contesta esse cálculo e afirma que o custo da aquisição de sua participação societária não seria apenas o capital social inicial da ESSO, mas a totalidade dos investimentos feitos por seus controladores até a data da transferência da empresa ao Grupo COSAN. Assim, o custo seria de US\$ 111.033.536,40, correspondendo à R\$ 261.561.701,70.

Entretanto, não é possível aferir os reinvestimentos somente a partir das telas de consultas do BACEN, uma vez que, pelo que dispunha o contrato de compra e venda, durante o chamado “Período Intermediário”, o qual abrange o dia da assinatura do contrato até a data da sua conclusão, o Grupo EXXOMOBIL assumiu o compromisso de que não receberia da ESSO nenhum pagamento de qualquer tipo, conforme dispunha o conteúdo da cláusula 5.14(xvii):

[...]

Assim, considerando que o contrato fora assinado em 23 de abril de 2008, e que a partir desta data o lucro da ESSO não poderia mais ser destinado ao Grupo EXXOMOBIL, não há como apurar o que seria reinvestimento ou lucros destinados ao Grupo COSAN. Portanto, ante a previsão contratual de que a empresa brasileira não repassaria mais recursos ao Grupo EXXOMOBIL, tais valores não podem ser aceitos como custo de aquisição da empresa adquirida.

No mesmo sentido, alega nulidade, por erro de apuração da base de cálculo do tributo pela ausência de motivação e fundamentação legal para essa majoração, ou, a título argumentativo, a exclusão desses valores adicionais.

Como muito bem observado pela PGFN, o Grupo COSAN assumiu expressamente o ônus financeiro pelo IRRF, conforme abaixo transcrito do contrato de compra e venda, cabendo, portanto o reajuste da base de cálculo de acordo com o artigo 725 do RIR/99. Veja-se o diz a cláusula 13.3 do contrato:

[...]

Assim, ao efetuar o pagamento de forma líquida, sem a retenção do valor devido, a recorrente assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário sobre o ganho de capital na alienação da participação societária, calculado na forma expressa na cláusula 13.3, acima transcrita.

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 IRPF 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.”

Assim sendo, considero neste aspecto que está correta a decisão recorrida, não havendo qualquer nulidade do lançamento quanto ao valor do imposto apurado.

[...]

11.6 Como se vê, embora o lançamento tenha sido formalizado em face de COSAN LE, as referências ao adquirente indicam, genericamente, o Grupo COSAN e nada neste sentido foi especificamente questionado pela Recorrente, que também se reportou ao Grupo COSAN como adquirente do investimento.

11.7 Neste cenário, o voto condutor do acórdão concentra-se no outro lado do negócio jurídico, concluindo que “(...) os atos praticados pelo Grupo COSAN evidenciam de fato a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas BIH e BHC (...)” – v. cf. fl. 7 do voto.

11.8 Ademais disso, parte do voto transcrito acima afirma que “(...) a operação consistiu, efetivamente, na aquisição pela COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO das quotas emitidas pela empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO, pessoa jurídica residente no Brasil, pertencente ao Grupo EXXOMMOBIL, sediado na Holanda, com a interposição de duas cooperativas sem qualquer propósito negocial. E, na qualidade de responsável tributário pela retenção do IRRF, a adquirente responde objetivamente por eventual parcela do imposto não paga, haja vista que substitui o contribuinte (...)”.

11.9 E complementa “(...) o Aditivo de 25 de novembro de 2008 veio para permitir que a COSANPAR substituísse a parte original do negócio, sua controladora COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Naquele momento, houve uma celebração contratual, substituindo-se o adquirente e mantendo-se a cessão anterior. Esse é o momento de fato da ocorrência do fato gerador (...)”.

11.10 Nestes termos, o voto condutor do Acórdão nº 2201-002.666 demonstra à esta egrégia Turma que o sujeito passivo autuado substituiu a real adquirente COSAN S/A em razão do aditivo de 25/11/2008, porém ausente qualquer alegação que indique que a COSANPAR seria responsável tributário pelo imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte.

11.11 Este aspecto não foi debatido e, por consequência, não foi objeto de decisão pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da, 2ª Seção de Julgamento.

11.12 Mais à frente, abordando as alegações de erro na base de cálculo, bem como os questionamentos acerca da penalidade aplicada, consignou-se no voto condutor do Acórdão nº 2201-002.666 que: “(...) Como muito bem observado pela PGFN, o Grupo COSAN assumiu expressamente o ônus financeiro pelo IRRF (...) a multa de ofício não poderia ser exigida da recorrente (anteriormente denominada ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.), na qualidade de sucessora por incorporação da COSANPAR, sociedade que teria supostamente praticado a infração ora combatida (...) artificialidade dos atos praticados pelo Grupo COSAN para simular os fatos jurídicos que resultaram na aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO (...)”.

11.13 Verifica-se que na referida decisão, em momento algum, este Conselho teria “reconhecido a Cosanpar como real adquirente do investimento, assegurando, portanto, sua substância”, como deseja a Recorrente.

11.14 Logo, a substituição da COSAN S/A pela COSANPAR é mencionada apenas na definição acerca do momento da ocorrência do fato gerador, e as demais referências ao adquirente sempre citam o Grupo COSAN, impedindo qualquer dedução no sentido de que a validação do lançamento de IRRF formalizado contra a COSANPAR se preste a desqualificar a acusação de que COSAN S/A seria a real adquirente do investimento sob análise.

11.15 Assim sendo, a abordagem das operações expressa no voto condutor do mencionado acórdão somente permitem concluir que, apesar da caracterização de COSAN S/A como real adquirente da participação societária sob exame, as transferências efetivadas pela COSANPAR entre os dias 21/11/2008 e 28/11/2008, permitiram imputar-lhe responsabilidade tributária pelo imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido pelos alienantes do investimento, e que não foi retido por ocasião daqueles pagamentos.

11.16 Outrossim, se COSANPAR promovesse a retenção do referido imposto ao efetivar os pagamentos em substituição a COSAN S/A, ainda assim restariam outras circunstâncias presentes na acusação fiscal para qualificar esta última como real adquirente dos investimentos.

11.17 Ou seja, a definição de quem seria o responsável tributário do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte por ocasião do pagamento aos adquirentes, não é determinante para averiguar quem seria o real adquirente do investimento.

11.18 Por fim, a alegação da Recorrente de que “(...) o único fundamento para o lançamento contra o qual se recorre é a suposta ausência de substância da Cosanpar (...)” não deve prevalecer, pois, como visto, existem diversos outros fatos questionados pela Autoridade Fiscal que fundamentaram a indedutibilidade do ágio em rentabilidade futura.

11.19 Complementando os argumentos acima expostos, as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

11.20 Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

11.21 Noutro giro, é importante ressaltar que há elementos formais fundamentais para cada tipo de autuação, cuja falta também pode resultar no reconhecimento da nulidade do ato administrativo de cobrança, pois isso pode prejudicar a defesa.

11.22 Para o Auto de Infração, estes requisitos constam do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Desta feita, ao contrário do alegado pela Recorrente, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

11.23 Bem assim, a competência do auditor para proceder ao lançamento advém do artigo 142 do Código Tributário Nacional-CTN, lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar.

11.24 Assim sendo, verifico que a autoridade fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação no TVF de fls. 897/938, descrevendo abertamente seu motivo para autuação consistente na despesa supostamente indedutível do ágio e a falta de recolhimento das estimativas mensais.

11.25 Tanto é verdade que a Recorrente pôde se defender de todos os fundamentos utilizados pela fiscalização, ou seja, no curso da ação fiscal foi assegurado a Recorrente o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

11.26 Portanto, rejeito a preliminar.

12. **Da Preliminar de “Nulidade do Lançamento Tributário em Razão da Ausência de Fundamentação”.**

12.1 Assevera a Recorrente, em suma, que “(...) a Autoridade Fiscal incorreu em nulidade insanável, haja vista que, nas quase 50 páginas “escritas”, não fundamenta, de forma lógica, específica e motivada, os lançamentos de IRPJ e CSLL. (...)”.

12.2 Acrescenta “(...) Verifica-se, portanto, da simples leitura do TVF, que a Fiscalização se “aproveitou”, resumidamente, (i) dos fundamentos exarados pelo Auditor Fiscal responsável por aquela autuação e (ii) das razões expostas por esse E. CARF (que manteve a autuação discutida no Processo Administrativo no 16682.721208/201 2-16), na tentativa de alicerçar o presente lançamento fiscal, o que não pode ser admitido por esse E. CARF (...)”.

12.3 Afirma que “(...) a Autoridade Fiscal se limita a descrever o “passo a passo” das operações e nada conclui, de forma fundamentada e motivada, a respeito da caracterização da Cosanpar como “empresa veículo” ou, tampouco, acerca da alegada ausência de propósito em sua constituição (...)”.

12.4 E conclui aduzindo que há “(...) impossibilidade de os órgãos julgadores reproduzirem trechos de outras decisões proferidas em processos diversos para fundamentar seus próprios votos, nos termos da jurisprudência administrativa e dos artigos 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e 489, § 1º, inciso III, do Código de Processo Civil. (...) as Autoridades Fiscais devem fundamentar a exigência fiscal em fatos e argumentos próprios para demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, os quais devem ser independentes daqueles utilizados em qualquer outro relatório fiscal ou decisão já proferida por esse E. CARF (ainda que em casos análogos) (...)”.

12.5 Não assiste razão à Recorrente, como já dito as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

12.6 Desta forma, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

12.7 Ademais disso, os elementos formais fundamentais para o Auto de Infração (artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72) estão presentes.

12.8 De outro lado, a conclusão da Recorrente de que existe “(...) impossibilidade de os órgãos julgadores reproduzirem trechos de outras decisões proferidas em processos diversos para fundamentar seus próprios votos, nos termos da jurisprudência administrativa e dos artigos 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e 489, § 1º, inciso III, do Código de Processo Civil. (...)” é completamente desarrazoada e inverídica.

12.9 O § 1º, do artigo 50, da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina que:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

12.10 Sendo assim, tanto o TVF de fls. 897/938, quanto o acórdão recorrido poderiam sim utilizar e concordar com os fundamentos de outras decisões, pareceres e propostas, sem que isso pudesse causar qualquer tipo de nulidade ao processo.

12.11 Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

13. **Da Preliminar de “Nulidade do Acórdão Recorrido — Inovação do Critério Jurídico e Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente”.**

13.1 Aduz a Recorrente, em síntese, que “(...) na presente autuação em nenhum momento a Fiscalização questionou de forma específica e direta o Laudo de Rentabilidade Futura que deu suporte ao ágio gerado com a aquisição das cooperativas holandesas (e, por consequência, da Recorrente) pela Cosanpar. Tal circunstância foi esclarecida na Impugnação apresentada nestes autos, em que se abordou a validade do laudo de avaliação de forma conservadora, exclusivamente. Não obstante, na decisão ora recorrida, a C. Turma Julgadora a quo alega, de forma absolutamente inovadora, que, como o Laudo de Rentabilidade Futura é posterior às operações realizadas, “não houve a devida demonstração do seu [ágio] fundamento econômico”, veja-se (fls. 45 e 46 da decisão recorrida): (...)”.

13.2 Complementa asseverando que “(...) questões que não foram abordadas no lançamento e discutidas no curso do processo administrativo, não podem ser aventadas pela C. Turma Julgadora por ocasião do julgamento, sob pena de indevida intromissão da competência outorgada à autoridade lançadora e nítido cerceamento do direito de defesa da Recorrente. (...)”.

13.3 Acrescenta que “(...) confirmando-se a impossibilidade de eleição de novo fundamento pela Autoridade Julgadora, o artigo 146 do CTN dispõe, de forma clara, que não pode ser alterado o critério jurídico do lançamento fiscal por meio de decisão administrativa ou judicial. (...)”.

13.4 E conclui afirmando que “(...) é imperioso que este E. Conselho reconheça a nulidade da decisão recorrida (sic), eis que proferido com o cercamento do seu direito de defesa, pois a C. Turma Julgadora não poderia negar o aproveitamento fiscal do ágio sob argumento²⁷ que sequer foi aventado diretamente pela Fiscalização (...)”.

13.5 Não há que se falar em nulidade da decisão recorrida quando se refere ao Laudo de Avaliação de fls.153 a 196, elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda., ou ao documento intitulado *Project Marlin – Valuation Materials* (fls.1176 a 1296), vez que tão somente manifestou-se sobre as alegações trazidas pela própria Recorrente em sua impugnação de fls. 967/1073, no capítulo denominado de **“Da Validade do Laudo de Avaliação Apresentado – Preenchimento das Formalidades Exigidas pela Legislação de Regência à Época dos fatos”** – fl. 1038 – onde afirma que:

“(i) em janeiro/2008, foram elaborados, pelo Banco Morgan Stanley, estudos internos que demonstraram a expectativa de rentabilidade futura do investimento e (ii) o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago

pela Cosanpar na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, reporta-se a informações de novembro/2008 (data contemporânea ao fechamento das operações, se deu em 21 e 25/11/2008)”.

13.6 Ora, constata-se que não houve qualquer inovação no acórdão recorrido, mas sim a simples manifestação da DRJ/RJ sobre as alegações trazidas pela Recorrente em sua impugnação.

13.7 Em outras palavras, apenas houve esclarecimento dos julgadores sobre argumento trazido aos autos pela própria Recorrente.

13.8 Veja-se o trecho de interesse na decisão recorrida – v. cf. fls. 2140/2141:

[...] Na impugnação a interessada faz alegações relativas ao Laudo de Avaliação (fls.153 a 196), elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda. e utilizado para servir de referência na análise do fundamento do ágio. A impugnante alega que não se pode questionar a tempestividade do aludido laudo, uma vez que (i) em janeiro/2008, foram elaborados, pelo Banco Morgan Stanley, estudos internos que demonstraram a expectativa de rentabilidade futura do investimento e (ii) o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela Cosanpar na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, reporta-se a informações de novembro/2008 (data contemporânea ao fechamento das operações, se deu em 21 e 25/11/2008).

Na realidade, não está sendo questionada a metodologia do laudo em si, o fluxo de caixa descontado, porém, não há como se aceitar que um ágio tenha como fundamento uma rentabilidade futura apurada posteriormente ao seu pagamento. O grupo Cosan adquiriu a ESSO em 23/04/2008, fez os pagamentos nos dias 21 e 25/11/2008, e somente em 03/06/2009 foi apurar o motivo pelo qual arcou com a quantia paga. **Não vejo como uma empresa paga um valor maior baseada em uma rentabilidade futura que somente foi apurada mais de 6 meses depois e isto não precisa estar escrito na lei, posto que, decorre da lógica da realização do negócio jurídico. Primeiro o comprador analisa se o negócio se é vantajoso pagar um montante maior que o valor patrimonial da empresa a ser adquirida. Depois que foi comprovado, através do laudo de avaliação, que no futuro haverá uma rentabilidade que justifique o pagamento do ágio é que se toma a decisão de adquirir uma empresa com ágio. A razão econômica que justifica o preço deve se anterior ao pagamento.**

Ademais, **se a compradora já pagou pela adquirida qual seria o motivo de se gastar dinheiro para fazer o laudo de avaliação.**

Observe-se que não há no feito nenhuma comprovação da existência dos alegados “estudos internos” elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro de 2008, os quais, segundo ela, teriam demonstrado o fundamento econômico do ágio. **O documento intitulado Project Marlin – Valuation Materials (fls.1176 a 1296), não é válido para a comprovação desejada, posto que, foi redigido em língua estrangeira, mas, desacompanhado de da (sic) tradução. Além disso, deveria estar registrado em Consulado e registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos** (Lei nº 10.406, de 2002, art. 224; Lei nº 13.105, de 2015, art. 192; Lei nº 6.015, de 1973, art. 148; e Decreto nº 13.609, de 1943, art. 18).

O laudo em comento pode até calcular uma rentabilidade futura, porém, não serve como fundamento econômico para uma compra anteriormente efetuada.

Destaque-se que o art. 385,§ 2º c/c 386, III do RIR/99, dispõem que somente dedutível o ágio baseado na rentabilidade futura.

O contribuinte alega que o §3º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 que o contribuinte deveria arquivar um demonstrativo do comprovante da escrituração. A legislação não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um "laudo". Bastava que a aquisição fosse realizada com base na expectativa de rentabilidade futura (ou valor de mercado de bens do ativo) e que existisse um demonstrativo desse fundamento econômico arquivado na contabilidade do contribuinte.

Não precisava de documento com esta a denominação específica de "laudo", mas, é necessário um documento que comprove os motivos para o pagamento do ágio, o seu fundamento econômico. Este não é um mero documento, mas, algo que expresse o verdadeiro motivo do negócio, sendo a rentabilidade futura o interesse de uma empresa adquirir outra, a razão econômica para se pagar um valor maior. Obviamente deve haver uma comprovação dos motivos para o pagamento efetuado e o documento que expressa tal comprovação é o laudo de avaliação, a legislação não precisava definir o nome do documento, mas, materialmente deveria haver algo que comprovasse a rentabilidade futura e não uma mera demonstração. Ressalte-se que tudo isto deve ocorrer, logicamente, antes de se concretizar o negócio.

Portanto, não houve a devida demonstração do seu fundamento econômico, a qual deveria ter sido arquivada como comprovante da escrituração, conforme o exigia, em sua redação original então vigente, o §3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Na realidade, tudo é artificial, não há fundamento econômico que justifique tais operações. Os negócios jurídicos tiveram como única causa a de conduzir a uma tributação menor que a devida. **De qualquer maneira, o Laudo de Avaliação não é o motivo principal da autuação.**

[...]

13.9 Com efeito, entendo que as razões de defesa são descabidas, vez que não houve inovação do lançamento, mas apenas sua ratificação utilizando-se outros termos.

13.10 Ademais disso, com relação ao documento intitulado *Project Marlin – Valuation Materials* (fls.1176 a 1296), a DRJ/RJ esclarece que “(...) não é válido para a comprovação desejada, posto que, foi redigido em língua estrangeira, mas, desacompanhado de da (sic) tradução. Além disso, deveria estar registrado em Consulado e registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 10.406, de 2002, art. 224; Lei nº 13.105, de 2015, art. 192; Lei nº 6.015, de 1973, art. 148; e Decreto nº 13.609, de 1943, art. 18)”.

13.11 Por fim, esse não foi o fundamento central do acórdão recorrido (como a decisão mesmo assevera), mas sim a substância dos negócios jurídicos, tendo em vista que o caso sob análise revela a existência de uma série de atos formais, que separadamente podem até ser legais, mas sem qualquer vinculação com a verdade material, princípio que é severamente defendido por esta egrégia Turma.

13.12 Portanto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

14. **Passo a análise das questões de mérito.**

15. Pois bem.

16. A matéria é amplamente controvertida e ainda não está pacificada no âmbito deste Egrégio Conselho, qual seja, a possibilidade de dedução do ágio com a utilização de “empresa veículo”.

17. Porém, a operação societária do caso em comento já foi analisada por diversos julgadores das DRJ's e deste Conselho (1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; CSRF / 1ª Turma; 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; CSRF / 2ª Turma), nos autos dos Processos Administrativos nºs 16682.721208/2012-16 (ágio relativo aos anos-base de 2009 a 2011), 16682.720343/2013-25 (IR/Fonte), 16682.722929/2016-77 (ágio relativo aos anos-base de 2011 e 2012) e 16682.720863/2017-61 (ágio relativo ao ano-base de 2013, em face da Raízen Combustíveis S/A), obviamente em várias composições, chegando-se ao mesmo resultado, qual seja, a indedutibilidade do ágio.

18. Coaduno com a corrente que entende que se as *holdings* eram necessárias para a operação e havia propósito negocial, o ágio é dedutível.

19. *Ab initio*, importante esclarecer que a opção do contribuinte pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

20. Olhar de maneira pejorativa a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado.

21. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

22. Assim sendo, a controvérsia cinge-se à existência ou não de artificialismo nas operações societárias realizadas, para o fim de se considerar amortizável o ágio na aquisição do controle societário da Recorrente pela COSANPAR, sociedade posteriormente incorporada pela própria Recorrente para aproveitamento do benefício fiscal.

23. Concernentemente à exclusão do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, assim determina:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

24. Vale acentuar, portanto, que as condições necessárias para exclusão do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL consistem em **(i)** a incorporação, fusão ou cisão da investidora e **(ii)** que o ágio deveria ter como fundamento econômico a rentabilidade futura calculada com base em previsão dos resultados futuros.

25. Em outras palavras, a possibilidade legal de aproveitamento do ágio decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

26. Assim dispõe o artigo 386 do RIR/1999:

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

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

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

27. Com efeito, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

28. Da mesma forma os institutos da incorporação, fusão e cisão, estão previstos em vários dispositivos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), em especial nos seguintes:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

[...]

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

[...]

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

29. Como é cediço, até o advento da Lei nº 12.973/2014, o ágio fiscal era definido como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição, nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

30. Todavia, com a promulgação da Lei nº 12.973/2014, o artigo 20 passou a ter a seguinte redação:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento 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 - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

31. Destarte, de acordo com as novas regras acima transcritas, os requisitos legais da utilização do ágio passaram a ser: **(i)** aquisição de participação societária adquirida com ágio; **(ii)** absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida); e **(iii)** fundamentação econômica do ágio lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

32. Desta forma, o entendimento mais apropriado caminha no sentido de que a utilização de “empresa veículo” em uma operação legítima e com fundamento econômico não pode, por si só, ser um impedimento à amortização fiscal do ágio, seja porque não havia – e continua não havendo mesmo após o advento da Lei nº 12.973/2014 – quaisquer impedimentos legais nesse sentido, seja porque o ágio integra o custo de aquisição do investimento e o contribuinte deve ter o direito de deduzi-lo, sob pena de violação ao princípio da renda líquida, segundo o qual as regras de tributação do IRPJ e da CSLL devem observar o efetivo acréscimo patrimonial dos contribuintes após as eventuais deduções aplicáveis.

33. **Da Alegação de “Demonstração da Validade e do Propósito Negocial da Operação de Aquisição das Cooperativas Holandesas BIH e BHC – Das Diversas Estruturas Possíveis para o Aproveitamento Fiscal do Ágio — Falsa Premissa da Autoridade Fiscal”.**

33.1 Afirma a Recorrente, em síntese, que “(...) mesmo que não fosse utilizada a Cosanpar, o que se admite a título de argumento, o resultado fiscal obtido seria o mesmo que se obteve aqui: o aproveitamento fiscal do ágio pela Recorrente/pelo Grupo Cosan. Ou seja, todas as possíveis estruturas para a aquisição das cooperativas BIH e BHC e, conseqüentemente, da Recorrente, teriam o mesmo resultado fiscal. (...)”.

33.2 Complementa asseverando que “(...) Hipótese 1— Aquisição na "Forma Jurídica Original". (...) Diante da estrutura societária hipotética apresentada, constata-se que, sob a perspectiva estritamente fiscal, a aquisição direta das cooperativas (BIH e BHC) pela Cosan Ind. e Com. não traria nenhum benefício diferente do que foi efetivamente verificado no caso concreto. Assim, não se pode admitir a acusação fiscal e da C. Turma Julgadora a quo no sentido de que a criação da Cosanpar teve como única finalidade possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, já que este seria possível mesmo que a aquisição fosse realizada diretamente pela Cosan Ind. e Com. Na verdade, caso o Grupo Cosan tivesse adotado a estrutura societária demonstrada no presente tópico, obteria inclusive maiores benefícios fiscais do que aqueles alcançados com a criação da Cosanpar e a segregação do investimento. Isso porque, nos anos anteriores à referida operação, a Cosan Ind. e Com. acumulava prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, os quais seriam passíveis de compensação com os lucros gerados pela Recorrente entre os anos-base 2009 e 2012 caso tivesse sido incorporada diretamente por aquela empresa (...) se a aquisição das cooperativas não se deu de forma direta pela Cosan Ind. e Com., outras eram as razões, que não as fiscais, que levaram à reorganização societária tal como praticada, diferentemente do que foi alegado irregularmente pela Fiscalização e pela C. DRJ”.

33.3 Acrescenta que “(...) Hipótese 2 — Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Posterior Cisão. (...) o objetivo das estruturas apresentadas é demonstrar a possibilidade de aproveitamento do ágio mesmo em operações que não envolvam a Cosanpar, chamada de empresa veículo. (...) constata-se que se a Cosan Ind. e Com. optasse por comprar diretamente as cooperativas BIH e BHC e, posteriormente, cindisse a parcela de seu patrimônio correspondente ao investimento, o qual seria incorporado pela própria Esso, ainda assim haveria o encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária. (...)”.

33.4 Aduz ainda que “(...) Hipótese 3 — Aquisição Direta pela Cosan Ind. e Com. e Aporte do Investimento em Empresa Operacional. Uma terceira alternativa que poderia ser adotada pelo Grupo Cosan caso o intuito das operações fosse apenas a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição das cooperativas holandesas, como incorretamente alegaram a Fiscalização e a C. DRJ, seria a implementação de uma reorganização societária que se verifica em quase que a totalidade das privatizações ocorridas no Brasil, em que (i) o investimento adquirido com ágio seria integralizado em qualquer empresa operacional do Grupo Cosan; a qual, posteriormente, (ii) seria incorporada pela empresa adquirida (...) fica clara a impossibilidade de admitir-se o fundamento adotado pela Autoridade Fiscal e ratificado pela C. Turma Julgadora a quo no sentido de que a Cosanpar teria sido criada com o intuito meramente de viabilizar a amortização do ágio decorrente da compra das cooperativas (...)”

33.5 E conclui afirmando que “(...) Hipótese 4 — Aquisição por meio de Outras Empresas Operacionais. Por fim, verifica-se, ainda, uma quarta possibilidade de estruturação societária, também alternativa à criação da Cosanpar, na qual seria realizada a aquisição das cooperativas holandesas por intermédio de uma das empresas operacionais do Grupo Cosan, já existente antes da aquisição, a qual poderia ser capitalizada pela Cosan Ind. e Com. para essa finalidade. (...) Ora, também nessa configuração, o resultado fiscal não divergiria daquele que está sendo questionado

no presente processo: a empresa capitalizada teria registrado ágio na aquisição, o qual poderia ser aproveitado pela Recorrente após a incorporação da sua controladora. Conclui-se, assim, que se a aquisição se desse por meio de alguma outra empresa operacional do Grupo Cosan já existente à época, a consequência fiscal, após sua incorporação pela Recorrente, seria a amortização fiscal do ágio, nos termos da jurisprudência administrativa (...)”.

33.6 O fato de existirem diversas alternativas para estruturar o negócio que a contribuinte pretendeu praticar não altera o entendimento de que, se a estrutura que o contribuinte alega ter sido adotada não foram de fato praticadas, não podem surtir os efeitos tributários pretendidos.

33.7 Ao contrário do que defende a Recorrente, a Autoridade Fiscal validamente demonstrou que após todas as operações realizadas, inclusive, depois da cisão que verteu patrimônio à Recorrente, não se verificou a confusão patrimonial entre a real adquirente (COSAN S/A) e a adquirida (ESSO).

33.8 Esta hipótese, aliás, consta dentre aquelas que a Recorrente aponta como hábeis a permitir o aproveitamento fiscal do ágio, e assim apenas confirma que o grupo empresarial não observou os requisitos legais para alcançar a vantagem pretendida, estruturando a aquisição de modo a evitar a incorporação entre a real investidora (COSAN S/A) e a investida, e prosseguir insistindo que não houve criação de novo ágio, além de defender que a constituição da COSANPAR teria propósito negocial, em especial para “(...) *ser a estrutura administrativa que daria suporte (back office) às atividades desenvolvidas pela COSAN LE (que, posteriormente, foi parcialmente cindida) (...)*” – v. cf. fl. 2215.

33.9 Quanto a este último ponto, a Recorrente alega que COSANPAR foi destinada a outras atividades, inclusive, contratando empregados e permanecendo em atividade por um ano e três meses. Há que se ponderar, porém, que tais circunstâncias, mesmo se concomitantes com a interposição de COSANPAR na aquisição originalmente contratada por COSAN S/A., não infirmam as consequências até aqui expostas, pois não afastam o fato de que COSAN S/A figurou como adquirente no contrato firmado para compra do investimento em ESSO, e atuou para suprir financeiramente a sociedade recém-criada em tal operação.

33.10 Por fim, com relação as hipóteses elencadas pela Recorrente a DRJ/RJ, assim se manifestou:

[...] Com relação a “Hipótese 1 – Aquisição na Forma Jurídica Original” e a “Hipótese 2 – Aquisição Direta pela Cosan e Posterior Cisão”, a impugnante cogita de situações em que a ESSO incorpora a COSAN S.A. ou absorve parte de seu patrimônio após cisão. No caso em comento, a “confusão patrimonial” entre as empresas não ocorreu, não há como se aplicar os efeitos dessas situações para o caso em questão. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos eventos, com a incorporação da empresa-veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Ademais, deve ser ressaltado que a aquisição de forma direta da ESSO pela COSAN não enseja o aproveitamento fiscal do ágio.

Quanto a “Hipótese 3 - Aquisição Direta pela Cosan e Aporte do Investimento em Empresa Operacional” e a “Hipótese 4 - Aquisição por meio de Outras Empresas Operacionais”, há uma premissa equivocada de que a legislação fiscal admitiria a transferência de ágio, ou dos recursos necessários à aquisição do investimento, por empresas veículos que viriam a ser utilizadas somente para viabilizar o planejamento tributário. Tal situação não é admitida pela legislação, posto que, não foi comprovada a “confusão patrimonial” que permita a dedução da amortização do ágio.

[...]

33.11 Com efeito, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **12-115.570, da 5ª Turma da DRJ/RJ**, sessão de 14 de abril de 2020, de relatoria do Julgador Júlio César Magalhães Herédia), tal como acima transcritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹ c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023².

33.12 Portanto, referida alegação não deve prosperar.

34. **Das Alegações de “Demonstração do Propósito Negocial para a Constituição da Cosanpar”, “Necessidade de se Administrar com Independência o Novo Negócio Adquirido”, “Necessidade de Transparência na Operação de Aquisição para Antigos e Novos Investidores”, “Possibilidade da Entrada de um Novo Investidor – Consequência; Criação da Recorrente”, “Ad Argumentandum— Da Validade da Suposta “Empresa Veículo” e “Ad Argumentandum— Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte”.**

34.1 Assevera a Recorrente, em suma, que:

- (i) *“(...) o instituto do propósito negocial não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em ensinamentos doutrinários, os quais foram refletidos na jurisprudência atual, motivo pelo qual, deve ser afastada a sua aplicação em razão do princípio da legalidade, o qual deve ser respeitado pelo Fisco (...);”*
- (ii) *“(...) é inconteste que cada uma das etapas da operação descrita anteriormente foi fundamental para viabilizar o desenvolvimento e a otimização dos negócios do Grupo Cosan, principalmente a criação e atuação da Cosanpar, cuja constituição decorre dos motivos abaixo resumidos: (i) permitir a administração do novo negócio separado dos demais; (ii) proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores; e (iii) possibilitar a entrada de eventuais novos investidores com*

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan. (...) – v. cf. fl. 2214;

- (iii) *“(...) Considerando a magnitude da negociação que estava em curso, a complexa transição que se seguiria e a opção do Grupo Cosan em manter os seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo separados do restante das empresas do Grupo, constatou-se a necessidade de criação de uma estrutura administrativa apartada (...);”*
- (iv) *“(...) a Cosanpar foi criada, de fato, com o objetivo de ser a estrutura administrativa que daria suporte (“back office”) às atividades desenvolvidas pela Recorrente (...). Na fase de transição, período que compreendeu a assinatura do contrato com o Grupo Exxonmobil e a conclusão da transação, a Cosanpar realizou efetiva contratação de cerca de 100 empregados, que receberam os devidos treinamentos, e, feita a conclusão do negócio, passaram a atuar diretamente nas atividades de atendimento a clientes, contas a pagar, contas a receber, informática, controladoria, dentre outras (...);”*
- (v) *“(...) as atividades desempenhadas pelos funcionários da Cosanpar visavam a administração do novo negócio, de modo que em momento algum tiveram como beneficiária direta a sua investidora (...) empresa foi constituída e registrada nos órgãos competentes, inclusive na Receita Federal do Brasil (“RFB”), quando do registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) (...);”*
- (vi) *“(...) comprova-se que a constituição da Cosanpar se consubstanciou numa medida de evidente importância e propósito negocial dentro do escopo da operação pretendida (isto é, a aquisição de ativos na Holanda pertencentes ao Grupo Exxonmobil e, conseqüentemente, de seus ativos no Brasil), o que deverá considerado por essa C. Turma Julgadora (...);”*
- (vii) *“(...) Em primeiro lugar, é preciso destacar que a Cosan Ind. e Com. abriu o seu capital em 2005 e, desde então, consta no segmento especial de listagem denominado ‘Novo Mercado’, da B3 — Brasil, Bolsa, Balcão (“B3”). Assim, como todas as companhias incluídas neste segmento, a Cosan Ind. e Com. se compromete a adotar padrões mais rígidos de transparência e governança corporativa do que aqueles previstos em lei. Justamente por este motivo é que o Grupo Cosan se empenhou em estruturar a operação de aquisição das cooperativas BIH e BHC, controladoras da Recorrente, da forma mais transparente possível aos seus acionistas, o que significou a criação de uma estrutura separada das demais empresas do Grupo. (...);”*
- (viii) *“(...) a criação da Cosanpar permitiu que todos os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão. 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 a consecução de suas atividades, tornando a segregação muito mais difícil e morosa e, ainda, aumentando a probabilidade de imprecisões. (...);”*

- (ix) “(...) Frise-se, se trata de possibilitar a seus acionistas ou a potenciais investidores que, analisando a Cosanpar ou a sociedade investida (Recorrente), pudessem facilmente analisar sua capacidade operacional, geração de resultados e outras características relevantes para a avaliação do investimento. (...)”;
- (x) “(...) o Grupo Cosan, seguindo o princípio de boa prática de governança corporativa, decidiu pela estrutura societária que deu a maior transparência possível à aquisição dos ativos do Grupo Exxonmobil pela Cosanpar, de modo a facilitar a informação aos seus investidores, bem como simplificar a análise da operação por eventuais novos investidores que tivessem a intenção de entrar no negócio. (...)”;
- (xi) “(...) a despeito desses investimentos não terem se concretizado de pronto, isto não invalidou a estrutura adotada pelo Grupo Cosan para adquirir as cooperativas holandesas que controlavam a Recorrente, conforme defendem irregularmente a autuação fiscal e o acórdão recorrido. Isso porque a mera possibilidade de entrada desses investidores, com conhecimento específico no setor de combustíveis e lubrificantes, foi um dos critérios levados em consideração para que se decidisse pela constituição da Cosanpar. (...)”;
- (xii) “(...) 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, deveras, era que este investidor com know how no setor passasse a integrar a Cosanpar e auxiliasse no desenvolvimento da Recorrente por intermédio da sua "expertise" no ramo, sem que esta tivesse influência nos demais negócios do Grupo. Ocorre 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 Recorrente para simplificação da sua estrutura societária (...)”;
- (xiii) “(...) Reforça o exposto acima o fato de que, em maio de 2009 (isto é, antes da incorporação da Cosanpar pela Recorrente), o Grupo Cosan vendeu a unidade responsável pela distribuição de combustíveis para aviação da Recorrente à Shell (...)”;
- (xiv) “(...) anos idos de 2011, 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 ao criar a Cosanpar com a efetiva criação da Raizen, conforme consta às fls. 395 a 412 dos autos, concretizando, assim, o planejamento realizado pelo Grupo Cosan no ano de 2008 (...)”;
- (xv) “(...) E plenamente possível, como ocorreu no caso em tela, que uma sociedade holding seja criada para participar diretamente de um investimento e, após o atendimento de seus propósitos (acima descritos), seja extinta (...) Assim sendo, é fundamental que esta C. Turma Julgadora entenda e reconheça que: (i) a Cosanpar de fato possuía propósito negocial, haja vista que claramente não foi utilizada exclusivamente para possibilitar o

aproveitamento do ágio pela Recorrente; (ii) qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pela Recorrente, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tiveram por única finalidade a economia fiscal; e (iii) no presente caso, houve efetivo pagamento correspondente à aquisição da participação societária com ágio, entre partes independentes, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente. (...)”;

- (xvi) *“(...) a jurisprudência deste E. CARF entende que a utilização de empresas veículo não é motivo suficiente para tornar inválida a amortização fiscal do ágio (...) o contribuinte demonstrou que a realização da operação de forma 'direta', como defende a Autoridade Fiscal e a C. DRJ no presente caso, encontrava óbices de ordem negocial e societária (exatamente o que ocorre nos presentes autos) (...)*”;
- (xvii) *“(...) a C. DRJ aduziu que os julgados já proferidos por esse E. Conselho Administrativo não vinculam a instância julgadora (fl. 48 do acórdão recorrido), ilação que se mostra discutível em razão do princípio da segurança jurídica e do disposto no §10, inciso VI do artigo 489 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil). (...)*”;
- (xviii) *“(...) Desse modo, caberia às Autoridades Julgadoras a demonstração da suposta distinção entre o objeto de discussão do caso sob análise e o objeto dos acórdãos suscitados pelo sujeito passivo ou da suposta superação do entendimento, o que, como visto, não foi realizado no presente caso pela C. DRJ (aliás, tal demonstração sequer seria possível em razão da similitude dos casos ora apresentados). (...)*”;
- (xix) *“(...) ao se analisar a concretização de operações desta magnitude, jamais se poderia se ater exclusivamente aos aspectos tributários de uma determinada estruturação, mas sim, visualizá-la, principalmente, sob os aspectos negociais e enfoques societários, regulatórios, concorrenciais, entre outros. Importante ressaltar, ainda, que não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios. Neste caso concreto, é nítido que o surgimento do ágio se deu em aquisição entre partes não relacionadas, cujo aproveitamento para fins fiscais somente ocorreu por motivos totalmente alheios aos efeitos fiscais (...)*”;
- (xx) *“(...) é evidente que, no presente caso, se trata de uma "opção legal" feita pelo Grupo Cosan, que teve como intuito a aquisição e a administração do investimento de forma apartada dos demais negócios do Grupo (...)*”;
- (xxi) *“(...) seja pelo fato de que as operações ora narradas e, principalmente, a Cosanpar possuíam evidente propósito negocial e o ágio objeto do presente caso ser legítimo e decorrer da própria aplicação da legislação competente, seja por se tratar de uma opção legal, seja pela impossibilidade de desconsideração das operações ante a ausência de previsão legal, deve este E. CARF reconhecer que a Recorrente não obteve economia fiscal indevida e, assim, cancelar as autuações em comento (...)*”;

34.2 No caso em análise as alegações apresentadas para justificar as operações realizadas não vieram acompanhadas de provas que corroborassem suas afirmações, bem assim nenhuma delas se concretizou.

34.3 Juridicamente, mencionadas circunstâncias, se provadas, poderiam de fato trazer alguma dúvida a respeito da acusação produzida pela fiscalização de que a COSANPAR não teve existência enquanto “empresa”. Todavia, como asseverado, referidas alegações não vieram acompanhadas de quaisquer provas concretas.

34.4 Ademais disso, da simples leitura do contrato de compra e venda de fls. 581/632, firmado no dia 23/04/2008 entre a empresa EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V., qualificada como fornecedora, e as empresas COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO e USINA DA BARRA S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL, identificadas como Compradoras 1 e 2, respectivamente, constata-se que a negociação fora realizada entre o Grupo EXXONMOBIL e as empresas COSAN S/A e USINA DA BARRA.

34.5 Assim sendo, foram as referidas empresas do Grupo COSAN que acordaram com o Grupo EXXONMOBIL o preço a ser pago, a forma de pagamento, a maneira como a participação societária seria entregue, assim como outras avenças.

34.6 Outrossim, vale registrar que, mesmo com a cessão de direitos e deveres realizada entre a COSAN S/A e a COSANPAR de fls. 633/648, a COSAN S/A e a USINA DA BARRA permaneceram responsáveis pelo pagamento do preço ao Grupo EXXONMOBIL na qualidade de devedores principais, e não como meras garantidoras, conforme se extrai do teor da cláusula 3.2 do Termo Aditivo:

3.2 COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO e Usina da Barra S.A. Açúcar e Alcool vem absoluta, incondicional e irrevogavelmente, isoladamente e em conjunto, garantir (como devedor principal e não apenas como garantidor) o desempenho integral e pontual de todas as obrigações assumidas por COSANPAR no Contrato original, nesta Alteração e todos os outros documentos, cartas e acordos celebrados pelos compradores, e renuncia aqui a prontidão, assiduidade, apresentação, demanda, notificação de aceitação e qualquer outro aviso e qualquer exigência de que o titular venha a exaurir, ter direito ou tomar qualquer ação contra COSANPAR.

34.7 Com efeito, verifica-se claramente que mesmo com a inclusão no negócio da COSANPAR, a COSAN S/A permaneceu vinculada ao pagamento como devedora principal. Diante desta constatação, a veracidade da cessão é contestável. Se a cessão fosse verdadeira, a COSAN S/A jamais garantiria o pagamento do preço como devedora principal, haja vista que a COSANPAR passou a ocupar esta posição.

34.8 Desta feita, demonstra-se que a COSAN S/A, juntamente com a USINA DA BARRA, foram as empresas responsáveis pela negociação da empresa ESSO, e que, mesmo com a inclusão da COSANPAR, o grupo COSAN permaneceu responsável pelo pagamento do preço como devedora principal.

34.9 Outrossim, foram as empresas COSAN S/A e USINA DA BARRA que acreditaram no ágio com rentabilidade futura e não a Recorrente.

34.10 De outro lado, o pagamento do preço estipulado, segundo o TVF de fls. 897/938, foi pago pela COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, de forma direta, mediante aumento de capital:

9º - **Em 17/11/2008:** A COSAN S/A integraliza R\$ 1.149.400.000,00, relativos ao aumento do capital de sua controlada, a COSANPAR, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária, datada de 07/11/2008. **Assim, o capital social da COSANPAR passou para R\$ 1.706.779.790,00, totalmente integralizado pela acionista COSAN S/A.**

10º - **Em 25/11/2008:** Foi feita a alteração do Contrato de Compra e Venda das ações de ESSO, firmado em 23/04/2008 (vide item 1º deste relato) com a EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V., de modo que a COSAN SA se retira do negócio de compra e em seu lugar ingressa a empresa veículo COSANPAR. (Vide Doc. 03 - Aditivo de Contrato de Compra e Venda de Ações ESSO datado de 25/11/2008)

Como informado pela fiscalizada, o investimento foi adquirido pelo valor de R\$ 1.672.445.205,96. Esse custo de aquisição foi desdobrado nas seguintes rubricas (Vide Doc. 11 - Balancete de ESSO Novembro/2008; Doc. 12 - Laudo de Avaliação de ESSO, datado de 03/06/2009, quando já se denominava Cosan Combustíveis e Lubrificantes S.A. (COSAN COMBUSTÍVEIS); e documentos ref. às transferências do numerário (Resposta ao Item 1 do Termo de Início de Ação Fiscal)):

Valor Pago na Aquisição do Investimento	1.672.445.205,96
Patrimônio Líquido da Investida/Adquirida	(195.520.088,18)
Outros Custos	(12.744.245,38)
Ágio Apurado na Aquisição do Investimento	1.464.180.872,40

Note-se que o numerário necessário ao pagamento da aquisição foi injetado em COSANPAR por COSAN SA mediante os aumentos de capital anteriormente relatados.

34.11 Verifica-se também que os recursos foram injetados entre os dias 06 de outubro e 25 de novembro de 2008, ou seja, durante um período inferior a dois meses. Sem esta injeção de recursos na COSANPAR, não poderia jamais a COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO ser por ela substituída no negócio original (o que se deu em 25/11/2008, poucos dias após a última transferência de recursos).

34.12 Sendo assim, além de ter negociado previamente a aquisição da ESSO, foi a COSAN S/A quem efetivamente arcou com preço acordado. Por meio da COSANPAR, a COSAN S/A transferiu ao Grupo EXXONMOBIL o montante de R\$ 1.672.445.206,00.

34.13 Portanto, a circulação de riquezas decorrente do negócio pactuado se deu entre a COSAN S/A e o Grupo EXXONMOBIL. Sem maiores rodeios, esta origem financeira pode ser facilmente aferida quando se verifica que os recursos utilizados pela COSANPAR para adquirir a participação na ESSO foram exatamente aqueles enviados poucos dias antes a essa empresa pela COSAN S/A.

34.14 Se não bastasse, a responsabilidade pelo pagamento resta ainda mais evidente quando se vê que os recursos enviados pela COSAN S/A, que não foram utilizados pela COSANPAR na aquisição da ESSO, restaram totalmente devolvidos a COSAN S/A, apenas 9 (nove) dias após o pagamento, a título de “*valor enviado a mais como aporte de capital*” – v. cf. fl. 917 do TVF:

12º - **Em 04/12/2008:** Foi iniciada a devolução, pela COSANPAR, para sua controladora COSAN SA, dos recursos que não foram utilizados na aquisição das participações “nas cooperativas holandesas” (na verdade, participações na ESSO, eis que as cooperativas eram as controladoras da ESSO como já relatado). Nesta data foi devolvido da COSANPAR para a sua controladora COSAN SA o valor de R\$ 70.885.000,00 e autorizada transferência do valor de até R\$ 250.000.000,00 no decorrer dos seguintes seis meses. (Vide Doc. 17 - Ata da Assembleia COSANPAR datada de 04/12/2008)

Nada mais óbvio do que fazer voltar os recursos excedentes à aquisição de ESSO antes enviados à COSANPAR, eis que tais recursos sempre pertenceram de fato à COSAN SA. A COSANPAR era tão somente a empresa veículo que viria a ser extinta a seguir, ao ser incorporada por sua controlada **direta**, a COSAN COMBUSTÍVEIS (esta, por sua vez, controlada **indireta** de COSAN SA).

Ou seja, todos os recursos investidos pela COSAN SA em COSANPAR para aquisição da ESSO retornaram para a COSAN SA, seja pela devolução direta (os valores de R\$ 70.885.000,00 e de R\$ 250.000.000,00, acima citados), seja pela incorporação da COSANPAR pela COSAN COMBUSTÍVEIS. Com esta incorporação reversa (de COSANPAR (controladora) pela COSAN COMBUSTÍVEIS (controlada)), a COSAN SA passou então a ser a controladora **direta** de COSAN COMBUSTÍVEIS, não deixando dúvidas quanto à sua condição de real adquirente da mesma.

34.15 Por fim, como resultado da incorporação reversa houve a transferência, para a COSAN COMBUSTÍVEIS (antiga ESSO), do ágio registrado na sua própria aquisição e ela passa a ficar sob o controle direto de sua real adquirente, a COSAN S/A, antes controladora de COSANPAR.

34.16 Em resumo, a COSAN SA transferiu os recursos necessários à aquisição de ESSO para a COSANPAR, sua controlada. Uma vez finalizada a aquisição, promove a incorporação de COSANPAR pela empresa adquirida (ESSO), de modo que a COSANPAR é extinta e ESSO passa a ser sua controlada direta e o ágio, que estava registrado na COSANPAR, é transferido para ESSO (agora COSAN COMBUSTÍVEIS) e passa a ser por ela amortizado e deduzido.

34.17 A COSANPAR, portanto, foi apenas uma empresa veículo e sem propósito negocial, por meio da qual a COSAN S/A resolveu concretizar o acordo celebrado com o Grupo EXXONMOBIL. Nesse esteio, a COSANPAR foi constituída pelo Grupo COSAN um mês antes do acordo ser celebrado, foi incluída no contrato de compra e venda por meio de um termo aditivo, e serviu de “ponte” para a transferência, tanto do pagamento, como da empresa que seria entregue.

34.18 Ao final, com a sua incorporação pela COSAN COMBUSTÍVEIS, a participação da COSANPAR na aquisição da ESSO foi completamente desfeita, tal como se ela nunca tivesse existido.

34.19 Essa fragilidade existencial da COSANPAR explica, dessa forma, o motivo pelo qual a COSAN S/A e a USINA DA BARRA permaneceram garantindo o pagamento do preço pela aquisição da ESSO, mesmo após a inclusão da COSANPAR no contrato.

34.20 Por motivos óbvios, como a COSANPAR não era uma pessoa jurídica que continha caráter de continuidade, e sequer lastro financeiro quando da assinatura do contrato, as suas obrigações deveriam necessariamente ser assumidas também pelos antigos e verdadeiros devedores.

34.21 De outro lado, não se questiona que as Autoridades Fiscais ou os julgadores não podem fazer qualquer juízo de valor quanto às decisões de cunho negocial tomadas pelo contribuinte. A questão é que mencionados motivos negociais, se acompanhados de provas, seriam capazes de estabelecer uma relação de contradição quanto ao principal ponto que levou a fiscalização a questionar o ágio na operação dos autos, que foi, essencialmente, a inexistência/inconsistência da COSANPAR e de sua efetiva participação no negócio.

34.22 Em outras palavras, não se nega ao contribuinte o direito da “*melhor forma de gerir seus negócios*”, nem mesmo se discute a repercussão de as operações terem sido “*realizadas de forma transparente e pública*”, até porque não houve imputação de multa qualificada. O que não se verifica nos autos é a legitimidade deste caminho que a contribuinte vislumbrou como mais vantajoso.

34.23 Ademais disso, *a priori*, não há razões para se acreditar que a administração do novo investimento de forma apartada dos negócios já praticados pelo Grupo COSAN não poderia ser efetuada caso a aquisição do controle societário da ESSO se desse de forma direta, o que, na verdade, traduziria em maior transparência na operação, ao contrário do alegado.

34.24 Dito de outra forma, na hipótese em que os “motivos negociais” fossem provados, restaria posta a dúvida sobre o que deveria prevalecer, se a conclusão acerca da interpretação dos fatos dada pela Autoridade Fiscal, de que a COSANPAR não existiu de fato, porquanto não

desempenhou uma função empresarial na operação, ou a alegação da Recorrente de que a COSANPAR existiu e sua participação na operação foi relevante juridicamente.

34.25 Meros argumentos desacompanhados de qualquer suporte probatório, por outro lado, não têm o condão de colocar em dúvida os fatos da forma como foram narrados pela Autoridade Fiscal.

34.26 Ora, se a COSANPAR era necessária para possibilitar a administração do novo investimento em apartado, por que o Grupo COSAN fez a incorporação às avessas da COSANPAR? Incluindo-a no grupo, ou seja, introduzindo a COSANPAR na administração direta do grupo. Se houve a incorporação da empresa veículo não há que se falar em administração separada.

34.27 Quanto a alegação da Recorrente de que a COSANPAR foi destinada a outras atividades, bem assim que, inclusive, teria contratado empregados e permanecido em atividade por um ano e três meses. Há que se ponderar, porém, que estas circunstâncias, mesmo se concomitantes com a interposição da COSANPAR na aquisição originalmente contratada pela COSAN S/A., não anulam as consequências até aqui expostas, pois não afastam o fato de que a COSAN S/A figurou como adquirente no contrato firmado para compra do investimento na ESSO, e que atuou para suprir financeiramente a sociedade recém-criada na operação.

34.28 No mesmo sentido não deve prosperar à alegada *“necessidade de transparência no projeto de aquisição, assegurando, assim, os direitos dos antigos e novos investidores do Grupo”*, pois a justificativa de que *“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 a consecução de suas atividades, tornando a segregação muito mais difícil e morosa e, ainda, aumentando a probabilidade de imprecisões”*, não se sustenta por parte de uma sociedade submetida a escrituração contábil e sujeita a auditoria independente, ainda mais quando associada à afirmação de que os funcionários contratados pela COSANPAR *“trabalhavam dando o suporte administrativo para que a empresa investida, a ora Recorrente, pudesse exercer suas atividades de forma plena”*.

34.29 Outrossim, as atividades operacionais da COSAN S/A em nada se relacionam à aquisição em debate e foram suscitadas apenas para retirar da COSANPAR a classificação de empresa veículo.

34.30 Com efeito, as operações societárias, vistas em seu conjunto, tiveram como resultado a transferência do controle societário da Recorrente, antes pertencentes ao grupo holandês ExxonMobil para o grupo nacional COSAN, o que poderia ser realizado de modo direto, sem a interposição de pessoas jurídicas, como praticado pelo grupo econômico da Recorrente.

34.31 Noutro giro, não vislumbro a alegada coerência das operações realizadas com o planejamento estratégico do empreendimento econômico do grupo de que a Recorrente faz parte, de modo que considero que não restou demonstrado que a forma pela qual foram executadas as operações societárias mencionadas tivessem alguma influência na consecução dos objetivos estratégicos a curto ou a longo prazo do grupo COSAN.

34.32 Neste contexto, resta evidente que a COSANPAR não exerceu outra função que não seja de servir de meio para transportar o ágio gerado na aquisição da participação da Recorrente.

34.33 A própria Recorrente reconhece que a operação não teve propósito comercial, quando afirma: *“É fundamental estabelecer tal diferença formal-acusatória que se verifica na presente atuação, visto que, em processos administrativos anteriores, houve zelo da Autoridade*

Administrativa em apresentar concretamente os fatos e elementos que supostamente ensejariam a ausência de propósito negocial na constituição/existência da Consanpar, o que não se verifica, contudo, da análise deste TVF” – v. cf. fl. 2219.

34.34 Outrossim, entendo que ao ser constatado que o ato que se disse ter sido praticado não o foi efetivamente, ele não pode ensejar os efeitos tributários pretendidos pelo sujeito passivo e pode, portanto, ser requalificado pelas Autoridades Fiscais. Criar uma empresa sem que disso resulte a produção de uma atividade econômica organizada não é, de fato, criar uma empresa, mas apenas um CNPJ, um registro no papel.

34.35 A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de pessoas jurídicas é realizado pelos órgãos competentes sem maiores questionamentos), mas isso também não implica uma autorização incondicionada e irrestrita para a produção de quaisquer efeitos jurídicos.

34.36 Se a utilização de pessoa jurídica resultar não em uma atividade empresarial, mas apenas em uma via para desvios de conduta, os efeitos nocivos que tais desvios produzam no ordenamento jurídico podem sim ser reparados, inclusive para fins fiscais, nos termos do artigo 149, VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

34.37 Com efeito, desnecessário se mostra discorrer sobre a ocorrência de simulação e enfrentar os argumentos da Recorrente em sentido contrário. Como visto, a lei autoriza o Fisco a desconsiderar operações sem substância.

34.38 Logo, reunidas evidências de que a COSANPAR não operou, no plano fático, como adquirente da participação societária, na medida em que a aquisição foi contratada e paga por ordem da COSAN S/A, resta evidenciada a inoportunidade da confusão patrimonial exigida pela legislação para aproveitamento fiscal do ágio, em que pese a jurisprudência invocada pela Recorrente em sentido contrário.

34.39 Se não bastasse, no caso em análise as investidoras são as empresas brasileiras Usina da Barra e COSAN S/A, ambas do Grupo COSAN. Estas empresas providenciaram a estruturação da empresa nacional COSANPAR, com a finalidade de adquirir a empresa nacional ESSO.

34.40 Todavia, isso não aconteceu de forma direta, pois foi realizada a interposição de mais duas empresas veículos, as cooperativas holandesas BIH (BRAZIL INTERNATIONAL HOLDINGS COOPERATIEF UA) e BHC (BRAZIL HOLDINGS COOPERATIEF UA), fugindo do mecanismo que seria esperado em uma aquisição usual.

34.41 Entendo que há artificialidade na interposição das empresas COSANPAR, 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 Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, em que está sendo exigido IRRF.

34.42 Saliente-se que não há qualquer impedimento para que a ESSO fosse adquirida diretamente pelas empresas Usina da Barra e COSAN S/A. 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.

34.43 Diante deste cenário, é patente que não houve uma razão de existir da *holding* COSANPAR.

34.44 Desta forma, verifica-se que se sustentam as alegações da fiscalização de que as operações foram formalizadas para aproveitamento fiscal do ágio. Nesse diapasão, a autuação do Fisco nos casos em que os requisitos para o aproveitamento fiscal do ágio não estão presentes, tais como o efetivo desembolso de valores, o fundamento econômico e a confusão patrimonial, independentemente do emprego de “empresa veículo”, deve ser mantida.

34.45 Neste mesmo sentido caminham diversas decisões deste egrégio Conselho, vez que nos casos referentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículo”, deve-se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição ou utilização de pessoa jurídica já existente com o único intuito de redução de tributos.

34.46 Portanto, a barreira para a aprovação do ágio é a existência de empresa veículo conjugado com a ausência de propósito negocial, que no caso restou demonstrado.

34.47 Neste sentido, destaco as ementas a seguir colacionadas deste egrégio CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

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

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR MEIO DE EMPRESA VEÍCULO - AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL E FINALIDADE NEGOCIAL LEGÍTIMA.

A prática de constituir uma pessoa jurídica com vida efêmera e propósito exclusivo de viabilizar a incorporação e consequente dedução do ágio revela a falta de substância econômica e operacional. A amortização do ágio, neste contexto, mostra-se inválida ao não atender aos requisitos de confusão patrimonial entre as entidades envolvidas. A criação de empresas veículo, sem atividades empresariais substanciais além da transação para a qual foram estabelecidas, contraria a legislação fiscal, invalidando as vantagens fiscais almejadas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração,

de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. SÚMULA CARF N. 108

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. (**Acórdão nº 1004-000.088**, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 11 de março de 2024)

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

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - REDUÇÃO DO SALDO EM VIRTUDE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR

A redução de saldo de prejuízos fiscais em virtude de lançamento de ofício deverá ser levada em consideração em lançamento de ofício posterior e referente a períodos de apuração subseqüentes, ainda que aquele lançamento de ofício anterior não se tenha tornado definitivo por ainda estar em curso o respectivo litígio administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. (**Acórdão nº 1401-**

006.758, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 17 de outubro de 2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO TRANSFERIDO. CONVERSÃO DE EMPRÉSTIMO EM ÁGIO MEDIANTE SUA UTILIZAÇÃO PARA AUMENTO DE CAPITAL DE INVESTIDA COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão convergente com o acórdão recorrido, que também não admite a formação de ágio nas mesmas circunstâncias.

ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a amortização de ágio mantido no patrimônio da investidora e adicionadas ao lucro real, ou a amortização de ágio transferido mas que considerada dedutível na apuração do lucro real.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE. PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

Se a autoridade autuante questiona a efetividade da operação e a participação da pessoa jurídica dita “veículo”, indicando fatos que funcionam como indícios convergentes de que os atos não foram efetivamente praticados tais como declarados, é válida a requalificação promovida pelo fisco e a consequente glosa das despesas com amortização de ágio.

Quanto à investigação acerca do “propósito comercial” ou de “motivos extratributários”, não se pode pretender que os atos apenas sejam considerados legítimos se provado o propósito comercial, mas uma vez que se prove que as alegações do sujeito passivo acerca de determinado propósito ou motivação não se verificam na prática, isso poderá contribuir como elemento indicativo de que os atos por ele praticados também podem não ser exatamente os declarados. É apenas nesse sentido que o propósito comercial pode ter alguma relevância jurídica, podendo servir de como argumento válido para a requalificação de negócios jurídicos: especificamente quando se prove a falsidade nas alegações do sujeito passivo quanto a tais motivos comerciais, o que é ônus da fiscalização (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF).

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.

A prova de que os atos não ocorreram tais como declarados implica a sua requalificação para fins fiscais, tributando-se a situação real. Mas para que se possa afirmar ter havido dolo, punível com a qualificação da multa de ofício, é necessário que a fiscalização comprove a prática de ilícitos. Não se qualifica a multa de ofício quando ocorrer mera divergência na interpretação da legislação tributária. (Acórdão nº 9101-006.365, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 8 de novembro de 2022)

34.48 Com efeito, entendo que neste caso deve ser afastada a dedutibilidade do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

34.49 Por fim, importante frisar que, ao contrário do asseverado pela Recorrente no sentido de que “(...) a C. DRJ aduziu que os julgados já proferidos por esse E. Conselho Administrativo não vinculam a instância julgadora (fl. 48 do acórdão recorrido), ilação que se mostra discutível em razão do princípio da segurança jurídica e do disposto no §10, inciso VI do artigo 489 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil). (...)”, não deve prosperar.

34.50 Neste sentido, assiste razão a DRJ/RJ, vez que segundo o artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), somente as Súmulas do CARF são de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal (artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972), *in verbis*:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

34.51 No mesmo sentido é o teor do artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), *in fine*:

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

[...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

34.52 Com efeito, a DRJ/RJ não está vinculada a outras decisões deste egrégio Conselho e não tem obrigação de demonstrar “suposta distinção entre o objeto de discussão do caso sob análise e o objeto dos acórdãos suscitados pelo sujeito passivo ou da suposta superação do entendimento”, mas tão somente deve observar as Súmulas do CARF. No mesmo sentido esta Turma não está vinculada a outras decisões deste órgão.

34.53 Ademais disso, existem outras dezenas de decisões deste mesmo egrégio Conselho que entendem que a prática de constituir uma pessoa jurídica sem a ocorrência de confusão patrimonial e com propósito exclusivo de viabilizar “a incorporação e consequente dedução do ágio revela a falta de substância econômica e operacional”, não gera a dedutibilidade do ágio. Assim, “a amortização do ágio, neste contexto, mostra-se inválida ao não atender aos requisitos de confusão patrimonial entre as entidades envolvidas” – v. cf. Acórdãos nºs 1004-000.088, 1401-006.758, 9101-006.365, 1402-004.099, 1201-002.670 e 1402-002.827.

34.54 Desta forma, como ficou comprovado nos autos que a utilização da empresa veículo COSANPAR, com existência meramente formal, aliada ao fato da Recorrente tê-la utilizado somente para obtenção de vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defeso em lei, seja por desviar a finalidade da lei, não há que prosperar a tese da contribuinte.

35. **Da Alegação de “Validade do Laudo de Rentabilidade Futura - Preenchimento da Formalidades Exigidas pela Legislação de Regência à Época dos Fatos”.**

35.1 Aduz a Recorrente, em síntese, que “(...) o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela Cosanpar na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, se reporta às informações de novembro de 2008 (data contemporânea ao fechamento das operações, que ocorreu em 21 e 25/11/ 2008). Como se não bastasse, em janeiro de 2008, foram elaborados, pelo Banco Morgan Stanley, estudos internos que demonstraram a expectativa de rentabilidade futura do investimento. Apresenta-se, na presente oportunidade, o referido documento acompanhado de sua tradução juramentada, conforme requerido pela C. Turma Julgadora no acórdão recorrido (...)”.

35.2 Complementa asseverando que “(...) ainda que pudesse se admitir o questionamento fiscal quanto ao laudo de avaliação apresentado — o que se faz a título de argumento, dado que tal laudo tinha como objetivo respaldar o estudo prévio -, se deve observar que a legislação vigente à época dos fatos não exigia qualquer formalidade quanto à forma ou o momento de apresentação do laudo, motivo pelo qual é evidente que tal laudo não poderia ser contestado. (...)”.

35.3 Acrescenta que “(...) Portanto, a legislação não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um "laudo" formal. (...)”.

35.4 E conclui afirmando que “(...) Destarte, para que fosse atendida a necessidade de comprovação do fundamento econômico que motivou o pagamento de ágio, bastava que a aquisição fosse realizada com base na expectativa de rentabilidade futura (ou valor de mercado de bens do ativo) e que existisse um demonstrativo desse fundamento econômico arquivado na contabilidade do contribuinte, o que, como visto, ocorreu no caso em tela (...) Feitas essas considerações, resta evidente que tanto os estudos internos, elaborados pelo Banco Morgan Stanley, como o Laudo de Rentabilidade Futura servem para fundamentar a apuração do ágio pago no presente caso (...)”;

35.5 Verifica-se que o Laudo de Avaliação de fls.153 a 196, elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda., utilizado para servir de parâmetro na análise da fundamentação no ágio pago na aquisição da ESSO pelo grupo COSAN, é datado do dia 03 de junho de 2009.

35.6 Ou seja, meses depois das operações realizadas, e que apenas confirma a avaliação feita pela Recorrente antes da conclusão dos negócios praticados, de modo que considero que nem mesmo a existência e/ou quantificação do ágio foram devidamente comprovados.

35.7 Como o laudo não foi elaborado à época em que o ágio foi pago, esse documento não pode ser aceito para a finalidade pretendida pelo contribuinte. Deve-se considerar que o ágio foi calculado com base em quaisquer outras razões econômicas, mas não na rentabilidade futura da ESSO.

35.8 Como primeiro ponto a ser analisado, deve-se ter em mente o que a legislação tributária prevê acerca da dedutibilidade do ágio baseado na rentabilidade futura, e sobre a necessidade desse fundamento econômico estar comprovado em um documento elaborado antes do efetivo pagamento dessa “mais valia”.

35.9 Neste sentido, o artigo 386, inciso III, do RIR/99, determina que, uma vez que a empresa controladora absorveu o patrimônio da controlada, a qual tenha adquirido a participação societária com ágio, essa “mais valia” poderá ter a sua amortização deduzida na apuração do lucro real se o seu fundamento econômico tiver sido a rentabilidade futura da participação societária adquirida.

35.10 Se o ágio tiver sido pago com base em outras razões econômicas (valor de mercado dos bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis etc.), ele terá um tratamento tributário distinto, e sem a dedução fiscal de sua amortização.

35.11 Por fundamento, razão ou justificativa econômica, que leva ao surgimento de um ágio, por sua vez, deve-se entender o elemento volitivo que impulsiona uma empresa a adquirir a participação societária de outra.

35.12 O fundamento econômico, assim, não é um simples documento, mas sim a vontade real que fez parte do negócio firmado. A rentabilidade futura, por exemplo, traduz o interesse da empresa adquirente de auferir no futuro a rentabilidade que será distribuída pelo investimento adquirido.

35.13 No que se refere à forma pela qual o fundamento econômico de um ágio deve ser comprovado por quem o registra, o artigo 385 do RIR/99 estabelece:

Art. 385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º **O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

35.14 Com efeito, verifica-se verdadeira natureza de norma contábil-tributária, pois o artigo supramencionado estabelece que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.

35.15 Assim, tem-se a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovado em um documento elaborado antes do seu efetivo desembolso.

35.16 Já que a norma determinou que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico, e que essa justificativa deve estar arquivada na contabilidade da empresa, não há como imaginar que o documento que ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após o seu efetivo pagamento.

35.17 Caso o referido documento seja produzido após o pagamento da “mais valia”, com certeza, o registro contábil do ágio, que ocorre quando do seu efetivo pagamento, não terá qualquer fundamento a que se referir, haja vista que não haverá qualquer informação a ser arquivada na contabilidade que demonstre a sua existência.

35.18 Outrossim, além do que prevê a norma legal, a anterioridade do laudo econômico ao pagamento do ágio também decorre de uma questão de ordem lógica. Com efeito, a anterioridade que deve existir do documento que atesta o fundamento econômico do ágio ao seu efetivo pagamento, em que pese não estar expressamente prevista na lei, decorre de uma estrutura lógica que se impõe à realização dos atos negociais que propiciam o surgimento de um ágio.

35.19 Isso porque, sendo o ágio fruto de uma negociação, onde uma parte adquire um bem (participação societária) de outra, a ordem necessária dos fatos é que a parte adquirente estude o seu interesse no bem, antes do negócio ser fechado. Imaginar o contrário seria admitir que a parte adquiriu o bem e depois analisou se tinha interesse na compra já realizada. O ato existiria antes da vontade. Um absurdo.

35.20 Assim, em uma operação pela qual uma participação societária é adquirida, a razão econômica que justifica o preço cobrado/pago necessariamente deve anteceder o seu efetivo desembolso. Em face de um negócio realizado, o estabelecimento entre as partes do valor envolvido indispensavelmente antecede a sua circulação. Pensar o contrário é insensatez.

35.21 Admitir que, na realização de um negócio, a efetiva circulação de riquezas entre as partes possa anteceder a razão econômica que levou ao estabelecimento do valor que seria recebido/pago, significa afastar, em última análise, a regra fundamental da lei da oferta e da demanda.

35.22 A demanda não mais influenciará o preço de bens negociáveis, haja vista que ela ocorreria depois do pagamento. Com efeito, os pagamentos seriam feitos sem qualquer razão econômica, sem qualquer interesse. Em momento posterior, as partes iriam analisar as suas reais intenções na persecução do negócio já firmado.

35.23 Portanto, a anterioridade do laudo econômico é tanto uma imposição de ordem contábil, imposta pela norma, bem assim uma questão de ordem lógica, pois se assim não for, não há como imaginar a ocorrência dos fatos.

35.24 Se a lei exige que o lançamento do ágio demonstre a sua justificativa econômica, a qual deve ser demonstrada por documento arquivado na escrituração da empresa, por certo que esse documento deve ser elaborado antes do pagamento do ágio, nunca depois. Se a ordem natural das coisas implica a demanda (interesse) surgir antes da efetiva negociação, não há como imaginar o inverso.

35.25 Por outro lado, pensar que o laudo econômico possa ser elaborado após o pagamento do ágio, além de ser um disparate hermenêutico, implicaria a permissão de inimagináveis situações fraudulentas. A fraude se mostra possível em face do poder de manipulação que os contribuintes terão sobre as informações que servem para comprovar a materialidade dos fatos.

35.26 Por certo, em total contraposição ao princípio da verdade material, a possibilidade de o laudo econômico de um ágio ser elaborado após o seu efetivo pagamento permite ao contribuinte contabilizar o que quiser, e não o que efetivamente ocorreu. Será dado aos contribuintes o poder de manipular a vontade por trás dos seus atos. O fundamento econômico de um ágio não será aquilo que realmente levou ao seu pagamento, mas sim o que a parte que o suportou quiser que o seja.

35.27 Desta forma, verifica-se que para o reconhecimento da dedutibilidade de um ágio nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99, esse ágio deve ter se pautado na rentabilidade futura da participação societária adquirida. E, para a aferição dessa razão econômica, deve o documento que a atesta ter sido elaborado antes do efetivo pagamento da "mais valia" a que se refere.

35.28 Logo, o laudo elaborado no dia 03/06/2009 não é um documento hábil a demonstrar o fundamento econômico do ágio na rentabilidade futura da ESSO. Tendo por base que o referido documento foi elaborado em data posterior àquela em que o ágio foi pago (o que é incontroverso nos presentes autos), deve-se considerar que esse documento não se coaduna com o requisito à dedutibilidade imposto pela lei.

35.29 De fato, em que pese o Grupo COSAN ter negociado a participação da ESSO em 23/04/2008, com o pagamento de ágio nos dias 21/11/2008 e 25/11/2008, o laudo trazido para justificar o fundamento econômico desse montante foi elaborado somente em 03/06/2009. Ou seja, mais de 6 (seis) meses depois que o preço foi fixado entre as partes.

35.30 Logo, não há como o laudo elaborado em 03/06/2009 atestar que o ágio pago em 21/11/2008 e 25/11/2008 teve como fundamento a rentabilidade futura da participação societária adquirida. A elaboração de um laudo no presente não é hábil a atestar o elemento volitivo das partes em um negócio que se realizou no passado. Ou o documento foi elaborado à época do pagamento do ágio e, portanto, é possível aferir a justificativa econômica eleita; ou o documento não existe, não sendo possível aferir a razão que levou o pagamento do ágio.

35.31 Demonstra-se, assim, que o contribuinte não logrou êxito em demonstrar o fundamento econômico exigido pela lei, do ágio pago pelo Grupo COSAN, quando da aquisição da empresa ESSO. Não consta dos autos qualquer documento prévio ao seu pagamento que ateste a sua fundamentação na rentabilidade futura da empresa, bem assim qualquer elemento que ateste o elemento volitivo do Grupo COSAN quando da aquisição da ESSO.

35.32 Claro se mostra, portanto, que o ágio pago pelo Grupo COSAN não foi pautado na rentabilidade futura da ESSO. Se assim tivesse sido, o contribuinte não teria qualquer problema em trazer aos autos o documento que pautou (e, portanto, antecedeu) a decisão de pagar o ágio.

35.33 Por fim, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **12-115.570, da 5ª Turma da DRJ/RJ**, sessão de 14 de abril de 2020, de relatoria do Julgador Júlio César Magalhães Herédia), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo

Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

[...] **Na realidade, não está sendo questionada a metodologia do laudo em si, o fluxo de caixa descontado, porém, não há como se aceitar que um ágio tenha como fundamento uma rentabilidade futura apurada posteriormente ao seu pagamento.** O grupo Cosan adquiriu a ESSO em 23/04/2008, fez os pagamentos nos dias 21 e 25/11/2008, e somente em 03/06/2009 foi apurar o motivo pelo qual arcou com a quantia paga. **Não vejo como uma empresa paga um valor maior baseada em uma rentabilidade futura que somente foi apurada mais de 6 meses depois e isto não precisa estar escrito na lei, posto que, decorre da lógica da realização do negócio jurídico. Primeiro o comprador analisa se o negócio se é vantajoso pagar um montante maior que o valor patrimonial da empresa a ser adquirida. Depois que foi comprovado, através do laudo de avaliação, que no futuro haverá uma rentabilidade que justifique o pagamento do ágio é que se toma a decisão de adquirir uma empresa com ágio. A razão econômica que justifica o preço deve se anterior ao pagamento.**

Ademais, **se a compradora já pagou pela adquirida qual seria o motivo de se gastar dinheiro para fazer o laudo de avaliação.**

Observe-se que não há no feito nenhuma comprovação da existência dos alegados “estudos internos” elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro de 2008, os quais, segundo ela, teriam demonstrado o fundamento econômico do ágio. **O documento intitulado Project Marlin – Valuation Materials (fls.1176 a 1296), não é válido para a comprovação desejada, posto que, foi redigido em língua estrangeira, mas, desacompanhado de da (sic) tradução. Além disso, deveria estar registrado em Consulado e registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 10.406, de 2002, art. 224; Lei nº 13.105, de 2015, art. 192; Lei nº 6.015, de 1973, art. 148; e Decreto nº 13.609, de 1943, art. 18).**

[...]

Não precisava de documento com esta a denominação específica de "laudo", mas, é necessário um documento que comprove os motivos para o pagamento do ágio, o seu fundamento econômico. Este não é um mero documento, mas, algo que expresse o verdadeiro motivo do negócio, sendo a rentabilidade futura o interesse de uma empresa adquirir outra, a razão econômica para se pagar um valor maior. Obviamente deve haver uma comprovação dos motivos para o pagamento efetuado e o documento que expressa tal comprovação é o laudo de avaliação, a legislação não precisava definir o nome do documento, mas, materialmente deveria haver algo que comprovasse a rentabilidade futura e não uma mera demonstração. Ressalte-se que tudo isto deve ocorrer, logicamente, antes de se concretizar o negócio.

Portanto, não houve a devida demonstração do seu fundamento econômico, a qual deveria ter sido arquivada como comprovante da escrituração, conforme o exigia, em sua redação original então vigente, o §3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

[...]

35.34 Portanto, não há como ser considerado o mencionado laudo.

36. ***Da Alegação de “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização e da Despesa com Multa no valor de R\$ 369.868,21”.***

36.1 Afirma a Recorrente, em suma, que “(...) faz-se necessário demonstrar que não há que se falar em adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal. O mesmo racional deve ser aplicado para o lançamento de CSLL relativo à suposta dedução indevida de despesas com multas, no montante de R\$ 369.868,21, da base de cálculo desse tributo. (...)”.

36.2 Complementa asseverando que “(...) é certo que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 20 e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (...)”.

36.3 Acrescenta que “(...) mesmo que se considere a amortização fiscal dos ágios indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite apenas a título argumentativo, conclui-se que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, motivo que enseja a reforma do acórdão recorrido, com o conseqüente cancelamento do auto de infração em comento (...) após o encerramento do ano-calendário, perde fundamento a exigência de multa isolada pela suposta falta de recolhimento dos valores de estimativa mensais, uma vez que o contribuinte não mais está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada (...) à luz das normas tributárias que informam o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência da CSLL, as despesas referentes ao pagamento de multas não devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo deste tributo (...)”.

36.4 E conclui afirmando “(...) resta evidente a total improcedência do referido lançamento, na medida em que a exigência de adição das despesas referentes a multas pagas pela Recorrente na apuração da base de cálculo da CSLL não possui qualquer respaldo na legislação fiscal, em ofensa ao Princípio da Legalidade (...)”.

36.5 Segundo a fiscalização, a Recorrente não adicionou o valor de R\$ 369.868,21, informados na Linha 20 – Multas – Parcelas Não Dedutíveis, da Ficha 05D de sua DIPJ 2014/2013, no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, logo foram glosadas as despesas operacionais consideradas não dedutíveis.

36.6 Neste sentido, a autoridade fiscal recompôs a base de cálculo da CSLL adicionando as despesas relativas à amortização de ágio na aquisição de participação societária da Recorrente, consideradas como provenientes de simulação.

36.7 Alega a Recorrente a ausência de previsão legal para adição da base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.

36.8 Contudo, a norma legal que possibilita a adição da base de cálculo da CSLL da despesa de amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização, está disposta no artigo 1º, combinado com o artigo 28, da Lei nº 9.430/97, cuja redação vigente a época da ocorrência dos fatos geradores objetos do lançamento é a seguinte:

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

[...]

Art. 28. **Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.**

36.9 Referidos dispositivos, no que tange ao ágio na aquisição de participação societárias, foram regulamentados pelo artigo 75, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, *in verbis*:

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

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

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

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

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

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

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

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

II o inciso II do caput:

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

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

III o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;

b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa;

c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive

pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

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

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

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.

36.10 Com efeito, a norma determina o registro do ágio na aquisição de participação societária nos casos de incorporação, fusão ou cisão, considerando tais despesas dedutíveis quando atendidos todos os requisitos nela expressos, o que se depreende, a contrário senso, que nos casos em que os requisitos não sejam plenamente atendidos, como no caso em análise, há impossibilidade de dedução da base cálculo da CSLL.

36.11 Ou seja, como foi considerada ilegítima a dedução da amortização do ágio na aquisição da participação societária da Recorrente para fins de apuração do IRPJ, devem ser mantidos os créditos referentes a CSLL, uma vez que efetuado o lançamento pelas mesmas razões, e com os mesmos fundamentos, os quais foram considerados, neste voto, procedentes.

36.12 Com relação as multas deduzidas da base de cálculo da CSLL, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **12-115.570, da 5ª Turma da DRJ/RJ**, sessão de 14 de abril de 2020, de relatoria do Julgador Júlio César Magalhães Herédia), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

[...] A autuada apresentou as razões das contas 43700000 e 43700784 detalhando os lançamentos que originaram o valor de R\$ 369.868,21, sendo verificado que as multas são tanto de natureza tributária como não tributária, e todas indedutíveis para a base de cálculo da CSLL e não podem compor as despesas operacionais. Ocorreu a falta de recolhimento de CSLL no valor de R\$ 33.288,14.

O art. 299 do RIR/99 dispõe que são despesas dedutíveis os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, e que, além disso, sejam usuais e normais na atividade por esta desenvolvida, ou à manutenção de sua fonte produtiva, e ainda estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme determina o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995.

Obviamente as multas não podem ser consideradas despesas necessárias para realização de qualquer transação ou para manutenção da fonte produtora. A exceção são as multas por infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme dispõe o § 5º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

No mesmo sentido dispõe o artigo 56 da IN SRF 390, de 30/01/2004:

Da CSLL

Das Multas

Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

As multas decorrentes de infração às normas de natureza não tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas etc., embora não se caracterizem como fiscais, são indedutíveis na determinação do lucro real por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins do imposto de renda e não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/1999, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Portanto, é inadmissível que se revistam de dedutibilidade despesas relativas a multas por atos e omissões que são proibidos.

Como se vê as multas aplicadas face a indedutibilidade de tributo devem ser adicionadas na apuração da CSLL. Portanto, há que se manter este item da autuação.

A interessada alega que não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal, que não consta dos ajustes previstos no artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial e que o mesmo mesmo (SIC) racional deve ser aplicado para o lançamento de R\$ 33.288,14 (falta de recolhimento de CSLL), decorrente da suposta dedução indevida do montante de R\$ 369.868,21 (Razões das contas 4370000 e 43700784) de parcela indedutível da CSLL correspondente a multas da base de cálculo deste tributo. Isso porque, que para a CSLL existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ. Aduz que os artigos 56 e 57 da referida Instrução Normativa SRF 390/2004, não possuem base legal.

Tais alegações não se sustentam, o caso em comento não se refere aos ajustes de adição e exclusão a base de cálculo da CSLL, mas de deduções que vão formar esta base de cálculo e no caso as deduções não são previstas pela legislação. Com relação aos artigos da Instrução Normativa SRF 390/2004, informo que não cabe a discussão da legalidade da norma em esfera administrativa. [...]

36.13 Portanto, mantida dever ser a autuação quanto a questão.

37. **Da Alegação de “Ad Argumentandum — O Valor do Ágio Deverá ser Majorado em Razão do Acréscimo do Custo de Aquisição do Investimento pela Adição do Valor do IR/Fonte no Preço da Operação”.**

37.1 Aduz a Recorrente, em síntese, que “(...) como foi considerado devido o IR/Fonte sobre a operação autuada, objeto do já mencionado Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, é evidente que, ao contrário do entende a C. DRJ, esta cobrança gerará reflexos diretos no valor do ágio registrado e amortizado pela Recorrente. Isto porque, em razão da incidência do IR/Fonte no referido caso, o valor da operação realizada com o Grupo Exxonmobil foi majorado com a inclusão deste tributo no preço da aquisição (...)”.

37.2 Complementa asseverando que “(...) Considerando o entendimento exarado nos autos do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, resta clara a necessidade de reajuste no valor da operação, de modo a ser registrado referido valor como acréscimo ao valor do negócio

e, conseqüentemente, ao valor do ágio registrado pela Recorrente em sua contabilidade e passível de amortização fiscal (...)”.

37.3 E conclui afirmando que “(...) este E. CARF reconheça o respectivo reajuste no valor registrado a título de ágio passível de amortização fiscal, objeto dos presentes autos, com a conseqüente reforma do acórdão recorrido (...)”.

37.4 O Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25 trata-se de auto de infração o qual está sendo lançado em desfavor da autuada imposto de renda retido na fonte (IRRF), na condição de responsável tributário, incidente sobre o ganho de capital na alienação de participação societária das cooperativas holandesas, sendo as contribuintes do referido imposto, nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas alienantes, residentes no exterior.

37.5 A tributação do ganho de capital remetido por fonte situada no país à pessoa jurídica residente no exterior está assim tratada na alínea “b”, do inciso I, bem assim nos §§ 2º e 3º, do artigo 685, do RIR/99:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

[...]

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

[...]

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

37.6 A Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, em seu artigo 26 regulamentou os dispositivos acima mencionados no âmbito da RFB, *in fine*:

Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;

II a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:

I apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

II igual a zero, nos demais casos.

§ 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.

37.7 Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, assim trata do custo de aquisição, em seu artigo 17:

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I bens imóveis:

- a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;
- b) os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;
- c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;
- d) os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;
- e) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;
- f) o valor da contribuição de melhoria;
- g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;
- h) o valor do laudêmio pago, etc.;

II outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.

37.8 Não sendo a Recorrente a contribuinte do imposto, mas tão somente a responsável tributária, não há que se falar que valor o eventualmente recolhido a título de IRRF compõe o custo da aquisição da participação societária da contribuinte.

37.9 Em outras palavras, 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.

37.10 Em verdade caberia a Recorrente efetuar a retenção do imposto e o seu recolhimento, abatendo do valor a ser remetido às alienantes, a título do pagamento pela aquisição de suas participações societárias.

37.11 Por certo, o IRRF 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.

37.12 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 Fiscal.

37.13 Com base nessa simples análise do imposto discutido, seu sujeito passivo e sua base de cálculo, vê-se que é impossível o valor do IRRF cobrado acrescer o valor do custo de aquisição. Como já dito, este imposto é devido pelo alienante estrangeiro, e não pelo adquirente brasileiro. O adquirente apenas retém a parcela, repita-se, na qualidade de responsável tributário.

37.14 Ademais, o IRRF não tem como fato gerador a transferência do bem, mas tão somente o ganho de capital que o alienante estrangeiro obteve com a venda, portanto, não é um acréscimo ao custo de aquisição do bem adquirido, razão pela qual não pode ser o seu valor eventualmente retido e pago considerado como um acréscimo, na medida em que o valor a ser pago ao alienante deveria ser abatido do imposto retido, não integrando, portanto, o custo de aquisição do bem, e por isso não sendo passível o seu aproveitamento, para fins da redução do ágio, como postulado pela Recorrente.

37.15 Outrossim, este aumento no custo de aquisição não afetaria a exigência em discussão, posto que, o ágio sob análise não é dedutível.

37.16 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.

38. **Da Alegação de “Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa”.**

38.1 Assevera a Recorrente, em síntese, que *“(...) independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permanece sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos (...)”*.

38.2 Complementa aduzindo que *“(...) Como os autos de infração objeto do presente processo somente foram lavrados em 12/12/2017, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada (...) Corroborando esse entendimento, vale destacar a redação da Súmula nº 82 deste E. CARF, a qual prevê que: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas (...)”*.

38.3 E conclui afirmando que *“(...) Logo, o entendimento do E. CARF e esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 (...)”*.

38.4 Não obstante o acolhimento das deduções das despesas de ágio conforme abordado anteriormente, remanesce a acusação de falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas indedutíveis, não impugnada pela Recorrente.

38.5 Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 941/956, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2013 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DEMAC - RIO DE JANEIRO	Numero do Procedimento Fiscal	0718500.2016.00011
Local de Lavratura	Demac/RJO/Difis - EF16	Data	26/11/2018
		Hora	20:05
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.	CNPJ	33.000.092/0001-69
Logradouro	PRAIA DA RIBEIRA	Numero	51
		Complemento	FUNDOS: ESCRITORIO;
Bairro	RIBEIRA	Cidade/UF	RIO DE JANEIRO/RJ
		CEP	21930050
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cód. Receita Dart	2917
		Valor	40.939.005,95
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)		Valor	20.911.644,23
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	30.704.254,46
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cód. Receita Dart	1632
		Valor	20.469.502,96
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor por Estorno	113.024.407,60
CENTO E TREZE MILHÕES, VINTE E QUATRO MIL, QUATROCENTOS E SETE REAIS E SESENTA CENTAVOS			
INTIMAÇÃO			

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DEMAC - RIO DE JANEIRO	Numero do Procedimento Fiscal	0718500.2016.00011
Local de Lavratura	Demac/RJO/Difis - EF16	Data	26/11/2018
		Hora	20:05
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.	CNPJ	33.000.092/0001-69
Logradouro	PRAIA DA RIBEIRA	Numero	51
		Complemento	FUNDOS: ESCRITORIO;
Bairro	RIBEIRA	Cidade/UF	RIO DE JANEIRO/RJ
		CEP	21930050
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Dart	2973
		Valor	14.779.970,28
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)		Valor	7.549.608,81
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	11.084.977,71
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cód. Receita Dart	1649
		Valor	7.447.437,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor por Estorno	40.861.994,42
QUARENTA MILHÕES, OITOCENTOS E SESENTA E UM MIL, NOVECENTOS E NOVENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA E DOIS CENTAVOS			

38.6 Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

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.

38.7 De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2016, não é despiciendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão nº 9101-005.080, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

38.8 Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...] Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

[...]

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *atos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

38.9 Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da *consumção*, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.**

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.**

IV - Agravo interno improvido.

38.10 Portanto, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

Dispositivo

83. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** rejeitar todas as preliminares arguidas, tendo em vista que o auto de infração é válido, não havendo que se falar em nulidades; **(ii)** manter integralmente os Autos de Infração, com as consequentes deduções das despesas de ágio; e **(iii)** cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.