



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721208/2012-16
Recurso Embargos
Acórdão nº **9101-006.367 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de novembro de 2022
Embargante COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EFETIVA PRÁTICA DOS ATOS QUE SE DIZ PRATICADOS.

Acolhem-se embargos de declaração para sanar obscuridade resultante da menção, no voto condutor, de trechos do recurso especial que não eram objeto do julgamento.

Não obstante, não há omissão quando o voto condutor do acórdão, mesmo sem tratar especificamente de todos os argumentos trazidos em determinado item do recurso especial, firme premissa que se revele incompatível com o racional exposto em tal item. Se o voto condutor do acórdão rejeita a interpretação de que a expressão “propósito negocial” deva ser identificada com o requisito de “existência de motivos extra tributários”, fica logicamente rejeitada a relevância do argumento de que existiriam outras alternativas para estruturar o negócio que a contribuinte pretendeu praticar.

Quando a estrutura que o contribuinte alega ter sido adotada não se verifica em termos fáticos, as autoridades fiscais podem requalificar os efeitos tributários dos atos que o sujeito passivo declarou ter praticado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade apontada.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo contra o acórdão 9101-004.562, proferido na sessão de julgamento realizada em 3 de dezembro de 2019, na qual este Colegiado prolatou a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rego, que conheceram do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, não conhecendo apenas quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício e, no mérito, na parte conhecida, (i) quanto ao ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões, especificamente quanto ao demonstrativo de rentabilidade futura, os conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rego. Acordam também, (ii) quanto à CSLL, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Cristiane Silva Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art.63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

O acórdão embargado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE MULTA. SUMULA CARF 108.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF.

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA A SER SOLUCIONADA.

Não se conhece de recurso especial quando os acórdãos indicados como paradigma tratam de situação fática essencialmente distinta da do acórdão recorrido. Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes chegam a conclusões diversas com base nas mesmas normas jurídicas, mas diante de diferente contexto fático.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. EMPRESA VEÍCULO.

O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma mas pelo conteúdo, de maneira que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma “empresa”, no sentido de “atividade econômica organizada”, e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, deve-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos, se esta tiver sido a distorção produzida.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco.

O exercício de direito legalmente previsto respalda os efeitos fiscais da operação praticada quanto tal direito é efetivamente exercido. Por outro lado, se o suposto exercício do direito ocorre apenas no mundo das ideias e de documentos que são ou ignorados na prática dos negócios ou que têm seus efeitos anulados por outros acordos, é de se questionar os efeitos de tal exercício de direito, inclusive para fins fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Os embargos foram parcialmente admitidos pela Presidente da 1ª Turma da CSRF, exclusivamente “*acerca da omissão suscitada pela Embargante em relação à matéria “Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio”.*”

A fim de esclarecer os termos da admissão dos embargos, transcreve-se integralmente o respectivo trecho do despacho de admissibilidade (grifos do original):

(...)

(ii) OBSCURIDADE E OMISSÃO quanto à análise do item “IV.6 – Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio” do Recurso Especial: alega a embargante que, de forma obscura, a Turma Julgadora proferiu nas fls. 18 e 19 o julgamento do item “IV.5 – Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”, trazido às fls. 31 a 33 do Recurso Especial, que sequer foi admitido pelos exames de admissibilidade. Afirma que no acórdão embargado cita-se trecho do Recurso Especial referente ao tópico não admitido, de modo que está evidenciada a necessidade de se esclarecer a razão pela qual no referido acórdão tratou-se de tal matéria na parte que deveria ter sido analisado o citado tópico IV.6. Adita que o suposto vício implicou também em OMISSÃO no que se refere a esse item IV.6, que foi admitido (fls. 12 a 14 do exame de admissibilidade).

No recurso especial interposto, sob o título “IV.6 – Da Existência de Propósito Negocial em face das diversas estruturas possíveis para o Aproveitamento Fiscal do Ágio”, a ora embargante apresentou argumentos no sentido de que:

(i) existiam outras estruturas societárias que poderiam ser adotadas pelo Grupo Cosan e que culminariam no mesmo efeito de amortização fiscal do ágio (citou como exemplo a aquisição e incorporação direta das cooperativas holandesas pela Cosan Indústria e Comércio), de modo que, se essas estruturas não foram utilizadas, outros foram os motivos (que não os fiscais) que levaram à realização das operações na forma como efetuadas;

(ii) a decisão proferida em segunda instância não considerou toda a demonstração trazida por ela, bem como os motivos pelos quais as estruturas referenciadas não foram adotadas;

(iii) o posicionamento adotado pelo acórdão prolatado em segunda instância é diametralmente oposto ao entendimento consignado no acórdão paradigma n.º 1102-000.982, que, ao analisar as estruturas alternativas, concluiu que havia diversas razões não tributárias pelas quais a operação foi estruturada (transcreveu também o posicionamento adotado no acórdão n.º 1302-001.186).

O exame de admissibilidade de e-fls. 2691/2712 exteriorizou a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, mesmo podendo ser realizado de modo direto, sem a interposição de pessoas jurídicas, [...] a Cosanpar Participações S/A não exerceu outra função que não seja de servir de meio para transportar o ágio gerado na aquisição da participação da atuada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1102-000.982, de 2013, e 1302-001.186, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, se houve o uso da empresa veículo era porque se desejava manter intactas as duas empresas existentes por razões diversas da tributária (**primeiro acórdão paradigma**) e que fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais (**segundo acórdão paradigma**).*

(GRIFOS DO ORIGINAL)

O voto condutor do acórdão embargado, tratando especificamente desta matéria, consignou:

[...]

(6) “existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio”;

Neste tópico, a Recorrente sustenta que “*deve ser reconhecida a existência de propósito negocial no presente caso*”.

Como visto nos tópicos acima, há diversas interpretações acerca do que se entende por “propósito negocial”, algumas inclusive sequer jurídicas. Se por “propósito negocial” se quiser referir à verificação sobre se os atos produziram os efeitos que lhes são próprios (e estes não foram subsequentemente desfeitos), bem como que o resultado obtido não se revelou, na prática, um contorno a uma regra que proíba ou obrigue conduta diversa, aí sim, a questão ganha contornos jurídicos relevantes. Neste sentido, o que se discute, essencialmente, é o papel da Cosanpar na operação.

Nesse contexto, a Recorrente insiste na argumentação de que “*os principais motivos que ensejaram a criação e participação da Cosanpar na operação em foco foram (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 de petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan.*” (fl. 2.163).

Juridicamente, tais 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”. Não obstante, tais afirmações não vieram acompanhadas de quaisquer provas concretas, tendo sido inclusive diretamente contraditadas já pela autoridade autuante, que observou, respectivamente (TVF, fls. 1.198-1.199):

(i) “A COSANPAR não administrou “novo business” algum, na medida em que foi criada com o único propósito de aproveitamento do ágio na aquisição da ESSO - quem de fato administrou o negócio e o administra até hoje foi a controladora da COSANPAR, a COSAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Note-se que era esta última a parte original no contrato firmado com a EXXONMOBIL. de forma que foi ela que planejou/comandou todo o negócio.”;

(ii) “Em toda a operação estruturada pelo GRUPO COSAN para permitir o aproveitamento do ágio na aquisição da ESSO, em nenhum momento há a presença de um novo investidor. O único investimento na operação estruturada pelo GRUPO COSAN foi a injeção de capital feita pela COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO em sua controlada, a “empresa de participações” COSANPAR (que a substituiu no negócio original com a EXXONMOBIL). a fim de viabilizar a aquisição da ESSO por parte desta última, e o posterior aproveitamento do ágio mediante incorporação reversa.” e

(iii) “Reitera-se a conclusão anterior, não houve entrada de novos investidores estratégicos na operação estruturada pelo grupo COSAN. O que houve foi apenas um investimento da COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO em sua controlada, a COSANPAR. Ninguém mais investiu na COSANPAR. e tampouco a COSANPAR. criada como empresa de participações, adquiriu qualquer outra participação societária salvo a que foi objeto do negócio original entre sua controladora e a EXXONMOBIL: a ESSO.”

Em síntese, não se questiona que nem as autoridades fiscais nem os julgadores não podem fazer qualquer juízo de valor quanto às decisões de cunho negocial tomadas pelo contribuinte. A questão é que tais ditos 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.

Em outras palavras, na hipótese em que tais ditos “motivos negociais” restassem provados, restaria posta a dúvida sobre o que deveria prevalecer, se a conclusão acerca da interpretação dos fatos dada pela fiscalização (i.e., a Cosanpar não existiu de fato, não desempenhou uma função empresarial na operação) ou pela Recorrente (i.e., a Cosanpar existiu e sua participação na operação foi relevante juridicamente).

Meros argumentos desacompanhados de qualquer suporte probatório, por outro lado, não têm o condão de colocar em dúvida os fatos tais como narrados pela fiscalização.

Improcedente o ponto, portanto.

Na linha do sustentado pela embargante, observa-se que, de fato, a apreciação promovida pelo acórdão nº 9101-004.562 em relação ao presente subitem levou em conta os argumentos expendidos no recurso especial que foram direcionados para a matéria “Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”, que constituiu o subitem “IV.5” da referida peça processual. Confirma a assertiva as referências feitas a argumentos trazidas pela contribuinte no citado subitem (“deve ser reconhecida a existência de propósito negocial no presente caso” e “os principais motivos que ensejaram a criação e participação da Cosanpar na operação em foco foram (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 de petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan.”), em que se indica, inclusive, a folha em que tais argumentos foram apresentados (fl. 1263).

Como afirmado pela embargante, a matéria suscitada no subitem IV.5 não foi admitida pelo exame de admissibilidade do recurso especial e nem pelo despacho de Agravo de e-fls. 2812/2833.

Ausente, no acórdão embargado, pronunciamento acerca da divergência jurisprudencial acolhida em relação à matéria “Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio”, os embargos opostos, nesta parte, é merecedor de acolhimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Conforme relatado, o despacho de admissibilidade deu seguimento parcial aos embargos de declaração, dada a afirmação da embargante de que o acórdão recorrido não teria tratado especificamente do item IV.6 do recurso especial (“IV.6 – *Da existência de propósito*

negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio”), tendo no lugar analisado o item “IV.5 – *Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais*”.

Os embargos foram parcialmente admitidos pela Presidente da 1ª Turma da CSRF, exclusivamente “*acerca da omissão suscitada pela Embargante em relação à matéria “Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio”*”.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido, no trecho em que se propõe a tratar do tema “*Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio*”, objeto do item IV.6, faz referência a argumentos e folhas do recurso especial referentes ao item IV.5. Reconhece-se, assim, a adequação quanto à correção de tais referências, para o fim de sua exclusão do voto condutor do acórdão.

Acolhem-se, assim, os presentes embargos, para sanar a obscuridade apontada.

Não se reconhece, todavia, qualquer omissão no julgado embargado.

O voto condutor do acórdão 9101-004.562, ora recorrido, parte da premissa de que “**propósito negocial**” sequer é um conceito jurídico (fl. 2.896) e, neste sentido, qualquer referência a tal termo deve ser precedida de uma definição de seu alcance. Em seguida, em uma tentativa de dar conteúdo a tal termo, afirma que o “propósito negocial” apenas pode ser entendido como requisito de validade de atos e negócios jurídicos se por tal expressão se entender a efetiva prática de tais atos e negócios, *in verbis* (fl. 2.897):

Assim, o requisito que se deve ter em mente para a decisão acerca da validade dos atos para fins fiscais até pode ser chamado de “propósito negocial”, se com isso se quiser dizer que os atos produziram os efeitos que lhes são próprios (e estes não subsequentemente desfeitos), bem como que o resultado obtido não se revelou, na prática, um contorno a uma regra que proíba ou obrigue conduta diversa. em última análise apenas considera que o conceito de “propósito negocial”

Em seguida, o voto condutor do acórdão 9101-004.562 afirma que, no tópico em que o acórdão de recurso voluntário exigiu “propósito negocial” para as operações sob análise, ele na verdade ressaltou que, no caso, a pessoa jurídica foi utilizada como mera “casca”, isto é, existente apenas no papel e sem conteúdo de “empresa” (no sentido do exercício de atividade econômica organizada). É dizer, o ato que se diz ter sido praticado (a atuação da CosanPar na operação de aquisição do investimento, com ágio) não o foi efetivamente.

Com base em tais premissas, o voto condutor do acórdão embargado conclui que o auto de infração em questão deve ser mantido. Em síntese, entendeu que quando se verifica 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.

Vale destacar, também, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão 9101-004.562:

Como já delineado no tópico acima, a utilização de um instituto jurídico, qualquer que seja ele, deve, no mínimo, ser real, verdadeira. 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.

A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de tais 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.

Se a utilização de tal 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;

A partir daí, o voto condutor do acórdão 9101-004.562 afirma que passa a analisar o item do recurso especial intitulado “*IV.6 - Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio*”. Como já se disse, neste tópico faz-se referência a trechos do recurso especial relativos ao item IV.5 e, neste ponto, deve a obscuridade ser sanada.

Na verdade, **a abordagem específica dos argumentos constantes do item do recurso especial intitulado “IV.6 - Da existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio” sequer seria necessária, ante as premissas já colocadas no voto condutor do acórdão embargado – que, vale repetir, são: (i) apenas se aceita falar em “propósito negocial” se com isso se quiser dizer a efetiva prática dos atos e negócios, e que (ii) no caso, não se verificou tal prática efetiva dos atos e negócios ditos como praticados.**

De fato, o argumento que a contribuinte pretende tecer no item IV.6 é o que ela “*não obteve economia fiscal indevida, até mesmo porque, poderia ter adotado operações alternativas que necessariamente levariam ao mesmo efeito fiscal*”. (fl. 2.168)

Especificamente, afirma que “*existiam outras estruturas societárias que poderiam ser adotadas pelo Grupo Cosan e que culminariam no mesmo efeito de amortização fiscal do ágio – como, por exemplo, a aquisição e incorporação direta das cooperativas holandesas pela Cosan Industria e Comércio -, razão pela qual, se essas estruturas não foram utilizadas, outros foram os motivos (que não os fiscais) que levaram à realização das operações era em análise na forma como efetuadas.*” (fl. 2.165).

Tal argumento apenas faz sentido se se entender a expressão “propósito negocial” como se referindo a “motivos extra tributários” para a operação. Não obstante, como visto, o voto condutor do acórdão 9101-004.562 rejeitou a interpretação de que a expressão “propósito negocial” deva ser identificada com o requisito de existência de motivos extra tributários – eis que, vale repetir, afirma que o “propósito negocial” apenas pode ser entendido como requisito de validade de atos e negócios jurídicos se por tal expressão se entender a efetiva prática de tais atos e negócios.

Assim, a partir do momento em que se rechaça tal definição para a expressão “proposto negocial”, o argumento constante do item IV.6 do recurso especial resta irrelevante para o deslinde da questão e fica, por razões inclusive de lógica, naturalmente rejeitado.

De qualquer forma, a fim de evitar qualquer eventual alegação de omissão do presente julgado, esclarece-se que **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 foi de fato praticada, ela não pode surtir os efeitos tributários que ele pretendeu.**

Ante o exposto, oriento meu voto para acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, exclusivamente para o fim de sanar a obscuridade relativa às referências feitas aos argumentos do item IV.5 do recurso especial, que devem ser tidas como não formuladas.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano