



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722247/2017-45
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-005.577 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrentes COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL.

Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*".

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN.

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

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

Ano-calendário: 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA.

Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta.

Permitir o uso da empresa como “veículo”, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança a dedução do ágio.

Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

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 ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei n.º 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Vencidos o Conselheiro Jeferson Teodorovicz e a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento em maior extensão ao recurso voluntário, para exonerar a exigência da multa isolada (estimativas), bem como o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Thais De Laurentiis Galkowicz que, também em maior extensão, exoneravam a exigência de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-

calendário 2012, no montante total de R\$ 176.467.506,52 incluídos principal, juros de mora, multa isolada de 50% e multa de ofício qualificada de 150%.

2. Conforme autos de infração (e-fls. 915-922) e Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 862-910) a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

i) exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário 2012, mediante redução indevida de despesas relativas à amortização do ágio transferidas para a Cosan LE, ora recorrente, por meio de incorporação reversa da Cosanpar, ambas pertencentes ao grupo Cosan;

ii) falta de pagamento de IRPJ e CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/por balanços de suspensão ou redução;

3. Segundo a autoridade fiscal, a infração principal caracteriza simulação decorrente de operações estruturadas que, isoladamente, aparentam licitude de direito, mas vistas em seu conjunto demonstram outra realidade que extrapola os limites da função social e do fim econômico da propriedade e dos contratos, em especial o da sociedade. Aponta ainda que a autuada demonstrou evidente intuito de não pagar os tributos devidos mediante as referidas operações estruturadas para tal fim, o que enseja multa qualificada de 150%.

4. Em impugnação a recorrente alegou em síntese, preliminarmente, nulidade do lançamento, decadência, inconstitucionalidade/ilegalidade do programa de produtividade da Receita Federal do Brasil e bônus de eficiência e produtividade da atividade tributária. No mérito, higidez da reorganização societária praticada, impossibilidade de cobrança da multa isolada e da cobrança cumulativa com a multa de ofício, necessidade de recomposição da base de cálculo do lançamento, considerando-se o prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL e ilegalidade dos juros moratórios.

5. Ainda em primeira instância, converteu-se em diligência o julgamento para informação dos saldos - atuais e os existentes na data dos fatos geradores dos tributos lançados - de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados, considerando-se eventuais compensações ou aproveitamento em parcelamentos.

6. Em resposta, a autoridade fiscal apurou, com base nos livros fiscais e contábeis e sistemas da RFB, os dados solicitados.

7. Intimada do resultado da diligência, a recorrente reiterou as alegações da impugnação e requereu a recomposição/ajuste das bases de cálculo dos lançamentos de IRPJ, CSLL e da multa por ausência de recolhimento de estimativas mensais.

8. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação para reduzir o montante do IRPJ e CSLL devidos em decorrência da compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, de acordo com o apurado em diligência, o que refletiu na multa isolada de IRPJ, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA. EFEITOS.

O transcurso do prazo decadencial impede a fazenda pública de constituir o crédito tributário mediante a atividade administrativa do lançamento, não impedindo, contudo, a fiscalização de considerar fatos anteriores à ocorrência do fato gerador que tragam repercussões no cálculo do montante de tributo devido.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. INOCORRÊNCIA.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto a multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais.

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

BÔNUS DE EFICIÊNCIA. SUSPEIÇÃO OU IMPEDIMENTO. DESCABIMENTO.

Ofende a dignidade humana presumir a má-fé ou desonestidade de agentes públicos no exercício de suas funções, não caracterizando hipótese de suspeição ou impedimento a percepção de bônus de eficiência e produtividade da administração tributária e aduaneira pelas autoridades julgadoras.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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 DE OFÍCIO QUALIFICADA. INCORPORAÇÃO REVERSA. DOLO. CABIMENTO

A conduta planejada consubstanciada na incorporação reversa com o único propósito de gerar ágio artificial por meio da utilização de empresa veículo, constituída tão-somente para este fim, opera no sentido de se concluir que existiram atos preparatórios e de execução que analisados objetivamente, compõem percurso notoriamente utilizado para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa agravada.

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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

9. Em função de a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o Presidente da Turma recorreu de ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997, e art. 1.º da Portaria MF n.º 63, de 2017.

10. Cientificada da decisão de primeira instância em 31/01/2019, a recorrente interpôs recurso voluntário em 28/02/2019 e aduz, em resumo, as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

Preliminares

- i) Necessidade de se observar os comandos da LINDB;
- ii) nulidade do Acórdão da DRJ;
- iii) omissão da decisão recorrida quanto à nulidade do lançamento tributário em razão de sua incompatibilidade com os autos de infração originários do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25;
- iv) nulidade do lançamento tributário em razão da ausência de fundamentação e da omissão da decisão recorrida quanto a esta matéria;
- v) decadência dos lançamentos fiscais - fato gerador mensal dos tributos.

Mérito

Ágio

- vi) Legitimidade das operações realizadas e posterior aproveitamento fiscal do ágio pela recorrente;
- vii) validade e propósito negocial da operação de aquisição das cooperativas holandesas BIH e BHC; elenca diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio; argumenta sobre validade da suposta empresa veículo;
- viii) teoria do propósito negocial; motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico; coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico;
- ix) ausência de simulação e validade dos atos praticados - hipótese de "opção legal";
- x) demonstração de fundamento econômico do ágio - laudo de avaliação;

Multa qualificada

- xi) inexistência de fraude, sonegação ou conluio e impossibilidade de aplicação da multa agravada; inexistência de dolo - suposto erro na interpretação de lei; impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida e vedação ao confisco;

Multa isolada

xii) impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa; inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base de 2012 quando da lavratura dos autos de infração; impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;

CSLL

xiii) inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização;

Majoração do ágio - custo de aquisição

xiv) o valor do ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IR/Fonte no preço da operação.

xv) por fim, requereu:

cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo;

reconhecimento da impossibilidade de exigência da CSLL sobre a amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal;

exoneração da multa agravada, tendo em vista que não restou comprovada qualquer prática dolosa pelo Grupo Cosan e pela Recorrente, tal como decidido no processo administrativo n.º 16682.721208/2012-16;

cancelamento da cobrança de multa isolada em razão do encerramento do período e, subsidiariamente, da duplicidade com a multa de ofício;

ajuste no valor do ágio na remota hipótese de prevalecer a cobrança do IR/Fonte nos autos do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25;

seja negado provimento ao recurso de ofício e, conseqüentemente, mantida a decisão recorrida no tocante aos ajustes nas bases de cálculo dos lançamentos fiscais (IRPJ, CSLL e multa isolada).

11. Posteriormente, peticionou desistência, “*de forma expressa e irrevogável*”, do pedido em relação ao recurso de ofício e requereu o “*provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, e sejam assim restituídos os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL compensados na decisão da DRJ*”.

12. É o relatório.

Voto

Conselheiro

Efigênio de Freitas Júnior – Relator , Relator.

13. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

14. Trata-se de autos de infração referentes ao IRPJ e CSLL em razão da exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de amortização de ágio decorrente de operações societárias realizadas pelo Grupo Cosan. Houve ainda lançamento de multas isoladas em decorrência do recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, no período de 01/2012 a 12/2012.

15. Passo a análise das preliminares.

Preliminares

Necessidade de se observar os comandos da LINDB

16. Defende a recorrente a aplicação do art. 24 do Decreto-lei 4.657/1942, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), incluído pela Lei n.º 13.655/2018, que trata da obrigatoriedade de observância da jurisprudência (decisões administrativas e decisões judiciais) vigente à época dos fatos. Aduz que em razão de ter adotado procedimentos em consonância com orientações da época, ou seja, com base em jurisprudência majoritária do Carf, a autuação fiscal deve ser cancelada.

17. A jurisprudência do Carf, nos termos da Súmula n.º 169, é no sentido de não aplicação da LINDB no processo administrativo. Veja-se:

Súmula CARF n.º 169: O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

18. Portanto, não assiste razão à recorrente.

Nulidade do Acórdão da DRJ

19. Alega a recorrente que a decisão recorrida “*preteriu o exame*” de todos os esclarecimentos e documentos mencionados que demonstram a existência de propósito comercial nas operações examinadas nestes autos, “*preferindo, sem qualquer lógica, embasar o seu entendimento nas suas próprias presunções, as quais não estão descritas em qualquer documento e tampouco levam em consideração o contexto fático-probatório da operação ora em comento*”.

20. Defende, nos termos do disposto no §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), cuja aplicação ao processo administrativo é supletiva e subsidiária, conforme art. 15 desse diploma legal, que a autoridade julgadora deve se pronunciar sobre todos os argumentos suscitados no processo “capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”.

21. Com efeito, sustenta a nulidade do acórdão recorrido, ao argumento de que “*se tratou de ato praticado com preterição do direito de defesa da Recorrente, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72*”.

22. Sem razão a recorrente.

23. A jurisprudência deste Carf, na mesma linha do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

24. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO

Conforme cedição no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

25. No caso dos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção, conforme trecho a seguir (e-fls. 2638):

Assiste razão a autoridade autuante. **Com efeito, as operações societárias, vistas em seu conjunto, tiveram como resultado final a transferência do controle societário da autuada, 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, tal qual praticado pelo grupo econômico da fiscalizada.**

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

Neste contexto, resta evidente que a Cosanpar Participações S/A não exerceu outra função que não seja de servir de “veículo” para transportar o ágio gerado na aquisição da participação da Fiscalizada.

Só isso já seria suficiente para atestar o propósito exclusivamente tributário das operações realizadas. Somado a esses fatos, tem-se a **brevidade da existência jurídica da sociedade Cosanpar Participações S/A.**

Via de regra, a aquisição de participação societária não é considerada despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e uma vez que a impugnante não logrou êxito em demonstrar qualquer fundamento econômico, que não seja a fruição do próprio benefício fiscal pretendido, tenho como artificiosas as operações societárias realizadas com o intuito de obtenção do direito a amortização do ágio na aquisição de participação societária da autuada, por ausência de fundamento econômico.

Além do mais, verifico que o **Relatório de Avaliação-Econômica Financeira da autuada, elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda, de fls. 167 a 212, utilizado para servir de parâmetro na análise da fundamentação no ágio pago na aquisição da impugnante pela Cosan S/A Indústria e Comércio, foi emitido em 3 de junho de 2009, meses após as operações realizadas, apenas confirmando a avaliação feita pela interessada antes da conclusão dos negócios praticados,** de modo que considero que nem mesmo a existência e quantificação do ágio, supostamente dedutível, foram devidamente comprovados.

Ante todo o exposto, considero como procedente a adição à base cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica do ano calendário de 2012 dos valores relativos a amortização do ágio promovida pela autoridade fiscal, e, de igual modo, por via de consequência, as reduções do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, efetuadas na autuação. (Grifo nosso)

26. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. Portanto, sem razão a recorrente.

Omissão da decisão recorrida quanto à nulidade do lançamento tributário em razão de sua incompatibilidade com os autos de infração originários do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25

27. Aduz a recorrente que, segundo o TVF, a indedutibilidade do ágio para fins fiscais decorreria do fato de a Cosanpar caracterizar-se como “empresa veículo”, sem efetivo propósito comercial nos negócios jurídicos praticados. Por outro lado, nos autos do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25, em que se discutiu a exigência do ganho de capital auferido por sociedade no exterior, no mesmo contexto das operações aqui analisadas, a autoridade fiscal e o Carf classificaram a Cosanpar como a real adquirente do investimento, e, portanto, responsável pelo recolhimento do imposto de renda retido na fonte (IR/Fonte).

28. No entanto, ao analisar os fundamentos trazidos pela recorrente em sua impugnação, a decisão recorrida não discorreu nenhuma análise sobre a contradição da autoridade fiscal acerca da natureza jurídica da Cosanpar.

29. Nestes termos, ante a (i) a evidente incongruência do posicionamento da autoridade fiscal; (ii) o fato de o Carf já ter reconhecido a Cosanpar como real adquirente do investimento, assegurando, portanto, sua substância; (iii) que o único fundamento para o lançamento contra o qual se recorre é a suposta ausência de substância da Cosanpar; e (iv) a omissão do acórdão da DRJ sobre a análise deste assunto, requer a nulidade do acórdão recorrido, em face deste tema não ter sido enfrentado pela Delegacia de Julgamento.

30. No TVF destes autos, a autoridade fiscal cita trecho do TVF lavrado no processo administrativo n.º 16682.721208/2012-16¹, cujos fundamentos para glosa da amortização de ágio nos anos-calendário 2009 a 2011 são os mesmos destes autos. No referido Termo a autoridade fiscal noticia a existência de tributação do IR-Fonte no processo n.º 16682.720343/2013-25, citado pela recorrente. Veja-se:

Este foi exatamente o caso da COSANPAR. Constituída em 19 de março de 2008, e uma vez tendo cumprido o seu papel predeterminado nas operações engendradas por sua controladora COSAN INDÚSTRIA e COMÉRCIO, que compunham o esquema maior **(visando também a fugir da tributação pelo IRRF [processo administrativo no**

¹ Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 882) o processo n.º 16682.721208/2012-16 trata de auto de infração referente a "redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, pela utilização de despesas não dedutíveis, relativas à amortização do ágio gerado na operação e aquisição das cotas da ESSO (atual COSAN LE) pela empresa veículo COSANPAR, ágio que posteriormente foi transferido para o contribuinte (COSAN LE), via incorporação reversa".

16682.720343/2013-25], foi extinta em 23/06/2009. Ou seja, a COSANPAR não foi uma pessoa jurídica criada com o objetivo de empresariar. Trata-se de empresa “de papel”, criada com o único intuito de servir como “empresa veículo” para viabilizar o aproveitamento de ágio por sua antiga controlada ESSO (esta sim uma empresa com propósito negocial, dedicada à produção de bens e/ou serviços), hoje Cosan Combustíveis e Especialidades S.A. (a Fiscalizada).

31. Reitero, o trecho acima apenas noticia a existência do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25, que trata de IR/Fonte, nada além disso. No Acórdão Carf n.º 2201-002.66, de 10/02/2016, proferido nos autos do referido processo, verifica-se que se trata de IR-Fonte, a título de responsável tributário, incidente sobre o ganho de capital auferido pelas cooperativas holandesas quando da alienação da Esso à Cosanpar, no ano-calendário 2008. Veja-se trecho do Acórdão Carf:

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.

[...]

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 n.º 10.833, de 2003**, in verbis: [...]

32. Eventual nulidade, ou contradição, conforme pretende fazer crer a recorrente, é matéria que escapa ao objeto deste feito, porquanto o objeto destes autos é a (in)dedutibilidade do ágio e o reflexo da multa isolada, no ano-calendário 2012. A autoridade fiscal não adentrou nos fundamentos e detalhes da autuação do IR-Fonte. Trata-se de matéria que, se fosse o caso, deveria ser analisada naqueles autos (16682.720343/2013-25) e não nestes.

33. Todavia, cumpre esclarecer que o fato de a Cosanpar figurar como responsável tributário para fins de IR/Fonte de empresa residente no exterior não significa que sua existência tenha sido hígida o suficiente para convalidar as operações societárias do grupo Cosan, conforme pretende fazer crer recorrente. Abordaremos esse assunto mais adiante, no mérito.

34. Nesse sentido, correta a decisão recorrida ao manifestar-se pela ausência de nulidade. Veja-se (e-fls. 2629):

Compulsando os autos, verifico que a autuação esta lastreada por extensa fundamentação constante do termo de verificação fiscal, ao qual a autoridade autuante sustenta o cometimento de infrações a legislação tributária, imputando a exigência dos tributos e cominando penas de multa a contribuinte, em razão de atos praticados pela fiscalizada.

Ademais, verifico que o lançamento foi efetuado com estrita observância as normas legais aplicadas ao caso, sendo formalizado através de auto de infração, lavrado por autoridade competente, com todos os requisitos do art. 10, do Decreto n.º 70.235/72, não havendo, por isso, que se falar em qualquer hipótese de nulidade.

35. Afinal, como visto acima, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Nulidade do lançamento tributário em razão da ausência de fundamentação e da omissão da decisão recorrida

36. Alega a recorrente que, diferentemente do que ocorreu em outros processos administrativos instaurados contra o Grupo Cosan sobre a mesma matéria de fundo, nestes autos a autoridade fiscal não fundamentou, de forma lógica, específica e motivada, os lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que aproveitou, resumidamente, os fundamentos dispostos no TVF do processo administrativo n.º 16682.721208/2012-16, bem como de trechos do Acórdão Carf n.º 1402-002.090, do referido processo.

37. Com efeito, defende a nulidade do lançamento fiscal por: i) afronta ao art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, em virtude da ausência de descrição dos fatos e a conclusão da autoridade administrativa, que, por sua vez, embasam a exigência dos tributos; (ii) nulidade da decisão recorrida, diante da (a) omissão da DRJ sobre este tema e da (b) falta de análise dos pressupostos de validade do lançamento fiscal, previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que sem o exame pormenorizado das operações praticadas pela recorrente, uma análise individualizada desses atos e fatos, não há como se determinar se ocorreu o fato gerador da obrigação correspondente, e se existe matéria tributável.

38. Verifica-se dos autos de infração (e-fls. 915-929) e do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 862 - 910) descrição dos fatos e conclusão em consonância com a exigência fiscal, cujo entendimento da recorrente consta do recurso voluntário, no tópico “Breve Resumo das Autuações”, conforme trechos a seguir (e-fls. 671-672):

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativos ao ano-base de 2012, cumulados com juros de mora, multa de ofício agravada e multa isolada por suposta ausência de recolhimento de estimativas mensais, no valor total de R\$ 176.467.506,52, abaixo descrito:

[...]

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a Recorrente teria excluído indevidamente valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de **amortização de ágio decorrente de operações societárias realizadas pelo Grupo Cosan para aquisição das cooperativas holandesas Brazil International Holdings Cooperatief U.A. ("BIH") e Brazil Holdings Cooperatief U.A. ("BHC")**, as quais detinham participação da antiga Esso Brasileira de Petróleo Ltda. ("Esso"), no Brasil.

[...]

Entendeu-se, entre outras acusações, que **não haveria razões econômicas e negociais para a constituição da empresa que, efetivamente, adquiriu aquelas empresas na Holanda (Cosanpar Participações Ltda. - "COSANPAR")**, suposta "empresa veículo".

Além da glosa dos tributos, o Sr. Agente Fiscal lançou multa de ofício agravada no percentual de 150% (artigo 44, inciso I e §1º da Lei n.º 9.430/96), pois "no presente caso, a simulação realizada [...] resultou da vontade livre e consciente e demonstra o evidente intuito de não se pagar os tributos devidos mediante uma série de operações estruturadas especificamente para tal fim" (fl. 906 dos autos).

Por fim, a Fiscalização ainda lançou multas isoladas em decorrência do recolhimento supostamente a menor das estimativas mensais a título de IRPJ e CSLL, no período de 01/2012 a 12/2012. (Grifo nosso)

39. Como se vê, a recorrente descreve em detalhe a autuação. No mérito, defende os argumentos levantados pela autoridade fiscal na autuação. O fato de autoridade fiscal recorrer ao TVF de autuação anterior como subsídio para demonstrar as infrações e esposar o seu entendimento, bem como ao acórdão do Carf, também sobre a mesma matéria, não maculam a autuação, tampouco atraem a nulidade, porquanto, as infrações apuradas foram motivadas e descritas de forma hígida e permitiram total entendimento pela recorrente, conforme comprovado acima.

40. Cumpre destacar ainda que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*".²

41. Nestes termos, não há falar-se em omissão da DRJ sobre o tema, tampouco falta de análise dos pressupostos de validade do lançamento fiscal previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, porquanto, como dito acima, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Portanto, sem razão a recorrente.

Decadência dos lançamentos fiscais - fato gerador mensal dos tributos

42. Alega a recorrente, com base no §4º do art. 150, do CTN, decadência do direito de a Fazenda Pública de constituir créditos tributários relativos ao recolhimento mensal de estimativas de IRPJ e CSLL dos meses de janeiro a novembro de 2012, em razão de a ciência ter ocorrido em 14/11/2017.

43. A multa isolada tem suporte fático em conduta ilícita - não recolhimento da estimativa - praticada pelo sujeito passivo. Assim, em razão de tratar-se de lançamento de ofício por excelência, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN³. Ademais, uma vez que a multa isolada não está sujeita à declaração pelo contribuinte, não se subsume, pois, ao

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

³ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

lançamento por homologação, o que afasta a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

44. Nessa mesma linha, conforme Súmula Carf nº 104, o lançamento de multa isolada decorrente de falta/insuficiência de estimativa de IRPJ/CSLL está sujeito ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Veja-se:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: 9101-001.861, de 30/01/2014; 1102-000.824, 04/12/2012; 1402-01.217, de 04/10/2012; 1401-000.804, de 12/06/2012; 1202-00.658, de 16/01/2012; 1301-00.503, de 23/02/2011; 1402-00.219, de 06/07/2010; 1803-00.426, de 20/05/2010; 198-00.101, de 30/01/2009; 195-0.125, de 10/12/2008; 193-00.017, de 13/10/2008; 101-96.215, de 14/06/2007; CSRF/01-05.653, de 27/03/2007

45. No caso em análise, o fato gerador mensal mais antigo ocorreu em 31/01/2012 e o exercício em que poderia ocorrer o lançamento é 2012, logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, termo inicial do prazo decadencial, é 01/01/2013 e o termo final 31/12/2017. Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 14/11/2017 (e-fls.204), não há falar-se em decadência.

46. Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas pela recorrente.

Mérito

47. Vejamos, inicialmente, o tratamento do ágio no ordenamento jurídico vigente à época da ocorrência do fato gerador⁴.

48. O Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20 e seguintes, figura como matriz legal inicial do ágio. A matéria consta também dos arts. 385, 386, 387 e 426 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

49. Nos termos da legislação de regência, o investimento sujeito a avaliação pelo valor do patrimônio líquido deve ser desdobrado em: i) investimento - valor referente à participação no patrimônio líquido da sociedade adquirida à época da aquisição (valor patrimonial); e ii) ágio ou deságio, valor referente à diferença entre o custo de aquisição do investimento e valor patrimonial.

50. O lançamento contábil do ágio deverá indicar como fundamento econômico dentre as seguintes hipóteses: i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade; ii) valor de rentabilidade futura da coligada ou controlada; ou iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Note-se que o ágio decorrente dos fundamentos i e ii deverá basear-se em demonstração que funciona como comprovante da escrituração. Veja-se:

⁴ Houve significativas alterações com o advento da Lei nº 12.973/2014 as quais não se aplicam ao caso em análise.

Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99

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). (Grifo nosso)

51. Regra geral, o ágio registrado em sociedade adquirente de participação societária é dedutível somente na alienação ou liquidação do investimento. Assim, nos termos do art. 391 do RIR/99, até a realização do ágio, mediante alienação ou liquidação, eventual amortização na escrituração contábil deve ser adicionada ao lucro real e controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para utilização posterior.

Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99

Art. 391. As contrapartidas da **amortização do ágio** ou deságio de que trata o art. 385 **não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento** (art. 426). (Grifo nosso)

52. Com o advento da Lei nº 9.532/97, decorrente da Medida Provisória nº 1.602/97, matriz legal do art. 386 do RIR/99, houve uma distinção do tratamento dispensado ao ágio, conforme o seu fundamento econômico.

53. O ágio decorrente de valor mercado de bens do ativo deve ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa e integrará o custo desse bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão, despesa dedutível na investidora.

54. O ágio decorrente de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, deve ser registrado em contrapartida à conta de ativo permanente e não se sujeita a amortização, porquanto se trata de itens que, via de regra, não se desvalorizam com o tempo.

55. O ágio decorrente de rentabilidade futura da coligada ou controlada, por sua vez, poderá ser amortizado após o evento de incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, mesmo no caso de algum desses eventos ocorrer de forma reversa.

Decreto n.º 3.000, de 1.999 – RIR/99

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

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 n.º 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n.º 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 [**valor de mercado**], 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 [**intangíveis**], 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 [rentabilidade futura], 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;**

[...]

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n.º 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.** (Grifo nosso)

56. A exposição de motivos da MP n.º 1.602/97, origem da Lei n.º 9.532/97, elenca como um dos objetivos da regulamentação restringir as hipóteses de aproveitamento fiscal do ágio apenas “*aos casos reais*”, ou seja, impedir operações fictícias com vistas a obter ganhos tributários mediante “*expediente nada ortodoxos*”:

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos “**planejamentos tributários**”, vêm utilizando o **expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária** mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às **hipóteses de casos reais**, tendo em vista o **desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.** (Grifo nosso)

57. Portanto, para fins de amortização do valor do ágio, a sociedade deve absorver o patrimônio de outra pessoa jurídica, mediante incorporação, cisão ou fusão, ainda que de forma reversa, e o fundamento econômico do ágio deve ser rentabilidade futura.

58. Note-se que até o advento da Lei 9.532/97 considerava-se o evento incorporação,

por exemplo, como suficiente para a realização do ágio; afinal, tem-se nesse evento a liquidação da investida, o que, aliás, ensejou planejamentos tributários abusivos, conforme exposição de motivos acima. Após a referida lei, que condicionou o aproveitamento do ágio decorrente de evento societário à rentabilidade futura, como fundamento econômico, tem-se na hipótese uma restrição em comparação ao regime anterior, o que a meu ver, afasta a hipótese de que o objetivo dessa mudança teria sido o incentivo ao “Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal”. Nesse mesmo sentido é o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri⁵:

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. **Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo.** A exposição de motivos da Medida Provisória no 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem. (Grifo nosso)

59. No caso dos autos, segundo a autoridade fiscal, as despesas de amortização do ágio referente à aquisição da participação societária da Esso por Cosanpar, posteriormente incorporada pela Cosan LE, são indedutíveis, *“por decorrerem de reestruturação societária via criação de empresa veículo, com falta de propósito negocial, configurando simulação e abuso de direito, mediante extrapolação dos limites do fim econômico, da função social e da boa-fé objetiva do contrato da sociedade, com o intuito de fraudar a lei tributária”*.

60. Assenta que a *“simulação e a ilicitude teriam ocorrido na aquisição das participações societárias da 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. 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 seria dedutível”*.

61. Com efeito, glosou as despesas com ágio ao argumento de que o contribuinte não pode *“engendrar uma cadeia de eventos societários, que analisados isoladamente apresentam licitude de direito, mas que vistos em seu conjunto acabam por demonstrar uma outra realidade, destituída de qualquer propósito negocial, visando tão somente obter uma artificial economia tributária”*.

62. A recorrente, por sua vez, aduz que cumpriu os requisitos legais para o registro e amortização do ágio, uma vez que:

“i) Houve a efetiva aquisição das cooperativas holandesas (controladoras da Esso no Brasil), mediante pagamento integral em dinheiro (remessas ao exterior, em 21 e 25/11/2008);

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 67.

ii) *Foi efetivada a incorporação Cosanpar pela Recorrente (antiga COSAN CL) (incorporação reversa, nos termos do artigo 8º da Lei nº 9.532/97); e*

iii) *O ágio pago pela COSANPAR foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia investida), conforme estudo interno promovido pelo Banco Morgan Stanley e Laudo de Rentabilidade Futura da KPMG, invalidados pela Autoridade Julgadora sem o devido respaldo legal”.*

63. Destacou ainda que, após a formação e registro do ágio, a empresa adquirente, Cosanpar, foi incorporada pela recorrente (Cosan LE - incorporação reversa), responsável pelo aproveitamento do ágio em questão.

64. Inicialmente, oportuno esclarecer que a utilização de determinadas expressões como ausência de propósito negocial, empresa veículo, abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, etc., seja qual for o “rótulo” utilizado, não é suficiente, por si só, para caracterizar determinado ato, operação ou negócio jurídico cuja consequência seria uma infração tributária. A análise deve concentrar-se no caso concreto e na efetividade das operações realizadas. Como observa Sergio André Rocha⁶:

Já faz algum tempo que suspeitamos que as diferenças entre os autores que escrevem sobre planejamento tributário não são tão acentuadas como se presume ou como aparentam ser. Um autor fala em abuso de direito, e outro rebate dizendo que o abuso de direito jamais poderia ser critério válido para desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Então alguém argumenta que o critério seria a fraude à lei [...]. [...] é muito importante que redirecionemos o debate dos conceitos para os fatos. **O que importa não é construirmos rótulos, é determinarmos as circunstâncias que legitimam a desconsideração e consequente requalificação de atos e negócios jurídicos.** A determinação do verdadeiro alcance das posições de cada autor só é possível a partir de sua análise em casos concretos. (Grifo nosso)

65. Avançando um pouco nessa mesma trilha, Marciano Seabra de Godoi⁷ acrescenta que se deve estudar as especificidades das manifestações desses conceitos abertos, cláusulas gerais, na experiência concreta de cada ordenamento jurídico e em cada momento histórico. Afinal, o direito é dinâmico:

Quando se discute sobre o significado de expressões como “abuso de forma”, “abuso de direito”, “fraude à lei”, “simulação” etc., é necessário abandonar ingênuas pretensões conceitualistas e essencialistas. Segundo tais pretensões, essas expressões teriam uma e somente uma significação correta, verdadeira, imutável, oriunda da mais autorizada ciência jurídica. Essa é uma visão tola e equivocada. Trata-se, na verdade, de institutos jurídicos que recorrem em grande medida a **cláusulas gerais, conceitos abertos** que em cada cultura jurídica e em cada período histórico assumem conteúdos mais ou menos precisos. O método correto para estudar esses conceitos não é o lógico-dedutivo. **Deve-se, ao contrário, estudar as especificidades da manifestação dessas ideias gerais na experiência concreta** (legislação, jurisprudência, doutrina) de cada ordenamento jurídico e em cada momento histórico. (Grifo nosso).

⁶ ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 103 e 107).

⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 448.

66. Pois bem. Em matéria tributária é fundamental a “prova da ocorrência do fato gerador”, daí a busca pela “verdade material”. Mas essa verdade material é a descoberta ou a construída? Segundo Marco Aurélio Greco⁸, há um pouco de cada, “pois não há como construir de maneira totalmente distanciada de elementos concretos objetivamente aferíveis, mas o mero levantamento destes não basta para chegar à afirmação de que algo ocorreu. Há sempre um processo de elaboração subjetiva dos elementos que passa pela determinação da qualificação jurídica de fatos certos, salto que não se dá apenas pela lógica formal ou por uma visão exclusivamente analítica do processo de interpretação e aplicação da lei tributária”.

67. No planejamento tributário a prova não reside somente na ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de um determinado negócio ou operação cuja existência poderá ser considerada fato gerador do tributo; daí a necessidade de analisar-se o conjunto de elementos que circundam o caso concreto. Afinal, “um mesmo negócio, assim como um mesmo evento, pode ser compreendido de distintas perspectivas em que se dá diferente relevância a este ou aquele aspecto a ponto de resultar num diverso enquadramento perante a lei”, a depender das minúcias dos fatos e das condutas⁹.

68. A análise da operação ou negócio jurídico visa identificar a vontade das partes, a qual pode manifestar-se tanto pelo texto escrito quanto pela conduta humana, pelo comportamento. Note-se que o “agir, independente de estar acompanhado de palavras, é uma forma suficiente de o ser humano manifestar sua vontade¹⁰”. O que torna a prova nesse campo muito relevante, pois demonstra algo que não está escrito, mas que corresponde à manifestação de vontade das partes.

69. Nesse contexto, tem-se o “‘comportamento concludente’, que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras”. Trata-se da ideia presente no art. 131.3 do Código Comercial que, embora revogado, permite sua utilização como critério de interpretação ao mencionar que “*o fato dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiverem no ato da celebração do mesmo contrato*”. Em síntese, o comportamento das partes deve estar alinhado ao negócio jurídico celebrado. No caso de discrepância entre o texto escrito e a conduta, a “melhor explicação”, nas palavras de Greco, “é a que resulta deste comportamento e não do que foi escrito pelas partes”¹¹.

70. Tal ideia também está expressa no art. 112 do Código Civil, ao dispor que “*Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem*”. Como se vê, “o que importa é a vontade real e não a declarada; daí a importância de desvendar a intenção consubstanciada na declaração¹²”, o que reitera a importância das minúcias dos fatos e das condutas.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. A prova no planejamento tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 193

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 193.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 196.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 199.

¹² FIUZA, Ricardo. Novo código civil comentado. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 120.

71. Necessário, pois, analisar em detalhe as operações realizadas pelo grupo Cosan que deram origem ao ágio amortizado pela fiscalizada (Cosan CL, atual Cosan LE), conforme TVF (e-fls. 862-910).

Principais pessoas jurídicas envolvidas

72. Principais pessoas jurídicas envolvidas na operação de aquisição da Esso pela Cosan CL:

- i) **Adquirentes**: grupo Cosan: **Cosan S/A** Ind. e Com., **Cosanpar** Participações S/A e Cosan Combustíveis e Lubrificantes - **Cosan CL** (atual Cosan Lubrificantes e Especialidades - **Cosan LE**)
- ii) **Participantes**: Exxonmobil International e Exxonmobil Brazil (subsidiária integral da anterior, **proprietárias da Esso**); cooperativas **BIH** e **BHC** sediadas na Holanda (constituídas para serem proprietárias da Esso)
- iii) **Empresa alvo** (pessoa jurídica a ser adquirida): **Esso**

Fase de preparação. Constituição da Cosanpar. Contrato de compra e venda da BIH e BHC.

73. **19/03/2008**. Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool (99,90%) e Agrícola Ponte Alta S/A (0,10%) constituem a **Cosanpar Ltda.**, com capital social de **R\$1000,00** para adquirir a Esso.

74. **23/04/2008**. Celebração de contrato de compra e venda entre Exxonmobil International (Ex-I) e Exxonmobil Brazil (Ex-B) (controladora da **Esso** e subsidiária integral da anterior), vendedoras, e Cosan S/A e Usina, compradoras, cujo objeto era aquisição integral de participação em duas cooperativas (**BIH** e **BHC**) que seriam constituídas na Holanda e deteriam 100% das ações da Esso. Essas cooperativas foram constituídas para viabilizar a compra da Esso por Cosanpar. Posteriormente (25/11/2008), Cosan S/A será substituída no referido contrato por Cosanpar.

1º) **19/03/2008**: Constituição da sociedade COSANPAR, sob a forma de sociedade limitada, com capital social de R\$ 1.000,00, integralizado pelas sociedades USINA (99,90%) e AGRICOLA (0,10%) (**Doc 20**).

2º) **23/04/2008** (cerca de um mês após a criação da COSANPAR): EXXONMOBIL INTERNATIONAL e EXXONMOBIL BRAZIL (subsidiária integral da anterior), na qualidade de fornecedoras, e COSAN S/A e USINA, na qualidade de compradoras, firmam contrato de Compra e Venda das participações em duas cooperativas que, sem existência até então, seriam constituídas posteriormente de acordo com a lei dos Países Baixos e deteriam 100% das ações da ESSO (**Doc 21**). **O contrato foi posteriormente alterado, em 25/11/2008, retirando-se a COSAN S/A do negócio, para ingressar em seu lugar a empresa veículo COSANPAR.** (TVF - e-fls. 885)

Fase de preparação. Transferência de controle da Esso para BIH e BHC

75. **03/10/2008**. Exxonmobil Brazil (Ex-B) transfere parte das quotas da Esso

(controle) para a Exxonmobil International (Ex-I); nessa mesma alteração contratual Ex-B e Ex-I transferem suas participações no capital da Esso para as recém-criadas cooperativas holandesas BIH (99,99958%) e BHC (0,00042%).

76. **06/10/2008.** Cosanpar Ltda. transforma-se em S/A; Cosan S/A, mediante aumento e integralização de capital na Cosanpar S/A no valor de R\$557.378.790,00 (e-fls. 651), assume o controle e Agrícola retira-se da sociedade. Note-se que as pessoas físicas Rubens Ometto Silveira Mello e Pedro Isamu Mizutani eram diretores/presidentes tanto das sócias/acionistas da Cosanpar (Usina e Agrícola) quanto da Cosan S/A.

77. **13 e 14/10/2008.** Registro perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) das cooperativas holandesas BIH e BHC.

3º) **03/10/2008:** Transferência de 458.848 quotas emitidas pela ESSO da sua controladora anterior – EXXONMOBIL BRAZIL – para a EXXONMOBIL INTERNATIONAL (a primeira era subsidiária integral da segunda), conforme 36ª Alteração Contratual da ESSO (**Doc 22**). Até então, a antiga controladora detinha 99,99% do capital social da investida. Ainda de acordo com a mesma alteração contratual, a EXXONMOBIL INTERNATIONAL e a EXXONMOBIL BRAZIL transferem, na mesma data, suas quotas de participação no capital da ESSO (que passa a R\$ 139.359.990,00, divididos em 483.000 quotas de R\$ 288,53) para as recém criadas cooperativas holandesas BIH e BHC, passando estas últimas a ter uma participação no capital da ESSO LTDA de 99,99958% (R\$ 139.359.412,94, divididos em 482.998 quotas) e 0,00042% (R\$ 577,06, divididos em 2 quotas), respectivamente.

4º) **06/10/2008:** A COSANPAR é transformada de sociedade limitada em sociedade anônima, com aumento do seu capital social em R\$ 557.378.790,00, integralizado pela COSAN S/A, que assume o controle da sociedade com a retirada da AGRICOLA do investimento, permanecendo como sócio minoritário a USINA (**Doc 23**). Ressalta-se que as pessoas físicas Rubens Ometto Silveira Mello e Pedro Isamu Mizutani eram diretores/presidentes tanto das sócias/acionistas da COSANPAR (USINA e AGRICOLA) quanto da COSAN S/A.

5º) **13 e 14/10/2008:** Registro dos CNPJ das cooperativas sediadas na Holanda BIH e BHC, que funcionaram como empresas veículo (**Doc 24**). **Observe-se que este registro só ocorreu 10 dias após a transferência das cotas da ESSO para as cooperativas holandesas.** (TVF - e-fls. 885)

Aquisição da BIH e BHC por Cosan S/A (Cosanpar) e “empréstimo”, via aumento de capital, para pagamento da aquisição. Contrato de garantia e notas promissórias.

78. **07/11/2008.** Cosanpar, controlada da Cosan S/A, mediante Assembleia Geral Extraordinária (AGE), delibera a aquisição da participação das cooperativas BIH e BHC, que detêm os ativos de comercialização e distribuição de combustíveis da Exxonmobil no Brasil (representados pela Esso, atual Cosan LE), bem como autoriza ordens de pagamento e remessas para o exterior até o valor de US\$ 989 milhões. Nessa mesma data Cosan S/A celebra contrato de alienação fiduciária de quotas em garantia com Pentágono (Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (DTVM), agente de notas representante dos titulares das notas promissórias da Cosan S/A), com emissão de nota promissória para aquisição de 100% das quotas da Esso, cuja estimativa de valor garantido é de um bilhão e cem milhões reais (e-fls. 509-510; 525).

79. **17/11/2008.** Cosan S/A integraliza R\$1.149.400.000,00 relativo a aumento de capital em sua controlada Cosanpar, conforme AGE de 07/11/2008, elevando-se o capital social para R\$1.706.779.790,00, totalmente integralizado por Cosan S/A (e-fls. 651).

80. **21/11/2008.** Cosanpar transfere a primeira parcela no valor de R\$ 520.385.540,64 (US\$ 214.353.314,10) para o Grupo Exxonmobil relativo ao pagamento da aquisição das cooperativas holandesas BIH e BHC.

81. **25/11/2008.** Alteração do contrato de compra e venda celebrado em 23/04/2008, entre Exxonmobil International (Ex-I) e Exxonmobil Brazil (Ex-B) (vendedoras), e Cosan S/A e Usina (compradoras), com substituição de Cosan S/A por Cosanpar. Nessa mesma data, Cosanpar transfere para o Grupo Exxonmobil o restante do pagamento no valor de R\$1.152.059.665,36 (US\$500.000.000,00).

6º) **07/11/2008:** Deliberação dos acionistas da COSANPAR (a COSAN S/A detinha 99,999% de suas ações) para aquisição das participações societárias representativas da totalidade do capital social das sociedades cooperativas BIH e BHC, sediadas na Holanda, que, detendo os ativos de comercialização e distribuição de combustíveis da EXXONMOBIL no Brasil (representados pela ESSO, atual COSAN LE), autorizavam ordens de pagamento, realizavam remessas para o exterior a título de disponibilidades entre outros, bem como todos os atos e pagamentos correlatos, até o limite de US\$989.000.000 (**Doc 25**). Nesta mesma data, COSAN S/A e PENTAGONO celebraram contrato de alienação fiduciária das quotas da ESSO em favor dos titulares das notas promissórias de 1ª emissão da COSAN S/A, com aditamento no dia seguinte (**Docs 26 e 27**).

7º) **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 (**Doc 28**). Assim, o capital social da COSANPAR passou para R\$ 1.706.779.790,00, totalmente integralizado pela acionista COSAN S/A.

8º) **21/11/2008:** A COSANPAR transfere ao Grupo EXXONMOBIL a primeira parte do pagamento no valor de R\$ 520.385.540,64 (US\$ 214.353.314,10) (**Doc 05**).

9º) **25/11/2008:** Alteração do contrato original firmado em 23/04/2008 entre EXXONMOBIL INTERNATIONAL e COSAN S/A, de forma que esta retira-se do negócio, ingressando em seu lugar a empresa veículo COSANPAR (**Doc 29**), transferindo esta última ao Grupo EXXONMOBIL o restante do pagamento pactuado no valor de R\$ 1.152.059.665,36 (US\$ 500.000.000,00) (**Doc 05**). (TVF - e-fls. 886)

Formalização da aquisição das participações societárias BIH e BHC por Cosan S/A (Cosanpar) e o registro do ágio

82. **01/12/2008.** Celebração de contratos de “Transferência de Participação em uma Cooperativa”, por meio dos quais Cosanpar e Usina adquirem da Ex-B e Ex-I (grupo Exxonmobil) o controle direto das participações societárias nas cooperativas holandesas BIH e BHC. Em face dessa operação Cosanpar registra um ágio referente à aquisição da Esso no valor de **R\$1.464.180.873,00.**

10º) **01/12/2008:** Firmados os Contratos de Transferência de Participação em uma Cooperativa e Escritura, por meio dos quais se formalizaram a transferência das participações nas cooperativas holandesas BIH (**Docs 30 e 31**) e BHC (**Docs 32 e 33**), da EXXONMOBIL BRAZIL e da EXXONMOBIL INTERNATIONAL para as

cessionárias USINA e COSANPAR, respectivamente. **Em face dessas operações, a COSANPAR registra um ágio referente a ESSO no valor de R\$1.464.180.873,00.**

Devolução de numerário da Cosanpar para Cosan S/A

83. **04/12/2008.** Cosanpar, mediante AGE, ratifica transferência de R\$70.885.000,00 para a controlada Cosan S/A e autoriza demais transferências até o limite de R\$250.000,00. Tal deliberação permitiu a devolução de R\$238.349.286 à Cosan S/A a título de “*valor enviado a mais como aporte de capital*” (e-fls. 651). Trata-se de numerário excedente ao utilizado para adquirir as cooperativas holandesas.

11º) **04/12/2008:** Ratificação da transferência de R\$70.885.000,00, realizada nesta mesma data, da conta da COSANPAR para sua controladora COSAN S/A. Autorização para transferências do valor individual por transferência de até R\$ 250.000.000,00, nos seis meses seguintes, igualmente da COSANPAR para sua controladora COSAN S/A, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária (**Doc 34**). Note-se que, por meio desta deliberação, a COSANPAR começa a **devolver à sua controladora os recursos que necessitou para aquisição das participações societárias nas “cooperativas sediadas na Holanda”** (que controlavam os ativos da EXXONMOBIL no Brasil, ou seja, a ESSO). (TVF - e-fls. 886)

Alienação fiduciária das quotas da Esso por BIH e BHC para Cosan S/A

84. **08/12/2008.** BIH e BHC, únicas sócias quotistas da Esso, alienam fiduciariamente a totalidade das quotas de emissão da Esso em favor dos titulares das notas promissórias da 1ª emissão da Cosan S/A (e-fls. 630 - 632):

12º) **08/12/2008:** Trigesima Sétima Alteração do Contrato Social da ESSO, na qual consta a resolução das suas únicas sócias - BIH e a BHC (cooperativas holandesas), de alienarem fiduciariamente a totalidade das quotas de emissão da ESSO, bem como os direitos dela decorrentes, em favor dos titulares das notas promissórias da 1ª emissão da COSAN S/A (**Doc 35**). (TVF - e-fls. 886)

Liquidação da BIH e BHC. Reconhecimento da participação na Esso e respectivo ágio pela Cosanpar

85. **18/12/2008 e 19/01/2009.** Liquidação das cooperativas holandesas BIH e BHC; com efeito, a participação na Esso e o respectivo ágio são reconhecidos pela Cosanpar. Em seguida, a Esso transforma-se em S/A e assume a denominação Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A (Cosan CL).

13º) **18/12/2008:** Liquidação das cooperativas holandesas BIH e BHC (**Doc 36**), e, como consequência, a **participação na ESSO, juntamente com o respectivo ágio, passa a ser reconhecida diretamente pela COSANPAR.**

14º) **19/01/2009:** O Contrato Social da ESSO é alterado para sua transformação em sociedade anônima, passando a denominar-se COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A (COSAN CL) (**Doc 08**). (TVF - e-fls. 886)

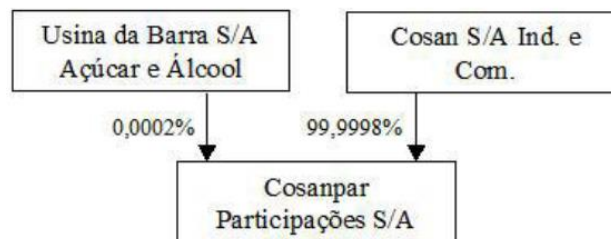
Incorporação da controladora Cosanpar por sua controlada Cosan CL (antiga Esso e atual Cosan LE). Transferência do ágio e respectiva dedução na Cosan CL.

86. **23/06/2009.** Por meio de incorporação reversa, a controlada Cosan CL (antiga Esso e atual Cosan LE) incorpora sua controladora Cosanpar. Em decorrência, transfere-se para a Cosan CL o ágio gerado originalmente em sua controladora, Cosanpar, na aquisição das cooperativas holandesas (BIH e BHC), o qual passou a ser deduzido na apuração do IRPJ e CSLL.

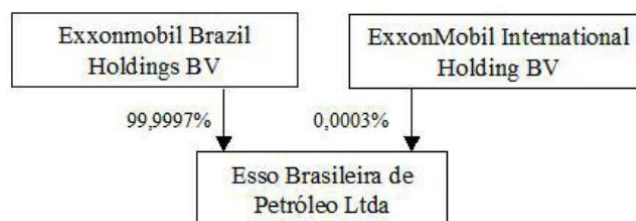
15º) **23/06/2009:** Ata de Assembleia Geral Extraordinária da COSAN CL (antiga ESSO), deliberando sobre a incorporação da COSANPAR. Trata-se de incorporação reversa, na qual a sociedade controlada COSAN CL incorporou sua controladora, a COSANPAR (**Doc 09**). Por meio dessa operação, transferiu-se para a COSAN CL (atual **COSAN LE**) o ágio em investimentos, gerado originalmente em sua controladora, a COSANPAR, quando da aquisição, por esta, das participações societárias nas "cooperativas holandesas". O ágio transferido passou a ser deduzido do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela COSAN CL (atual **COSAN LE**) nos meses subsequentes. (TVF - e-fls. 887)

87. A seguir o gráfico das operações.

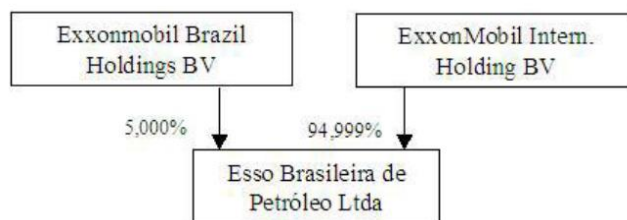
88. Composição societária da Cosanpar antes da aquisição das cooperativas holandesas (BIH e BHC) pelo grupo Cosan (Doc 23):



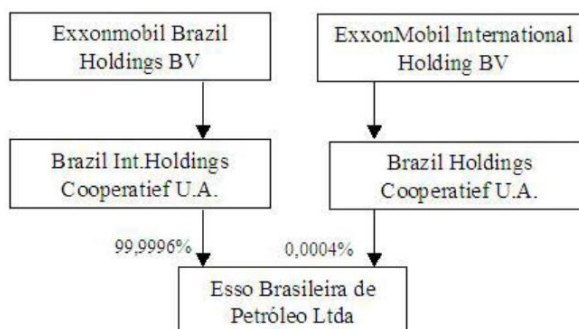
89. Composição societária da Cosan CL (Cosan LE), ainda com a denominação de Esso Brasileira de Petróleo Ltda., antes da venda das participações societárias, conforme 35ª Alteração Contratual (Doc 19):



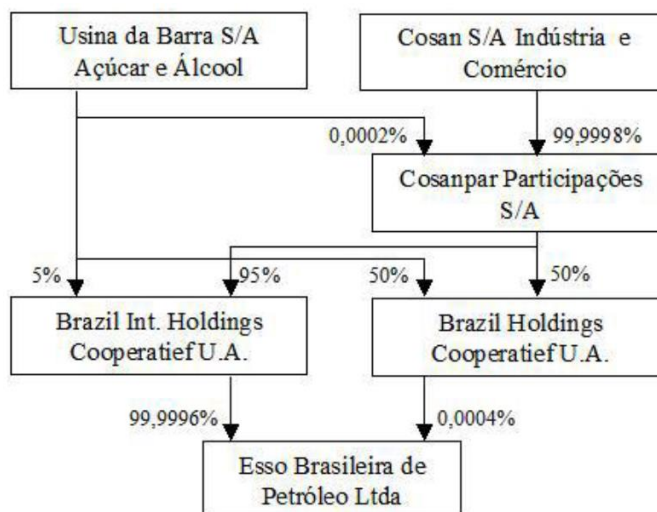
90. Composição societária da Cosan CL (Cosan LE), ainda com a denominação de Esso Brasileira de Petróleo Ltda., antes da venda das participações societárias e após a transferência de controle da Ex-B para Ex-I, conforme sua 36ª Alteração Contratual (Doc 22):



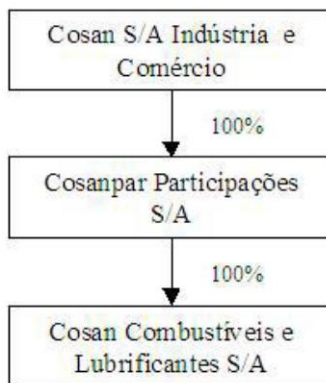
91. Após a constituição das cooperativas sediadas na Holanda (BIH e BHC) e a modificação no percentual de participação societária do Grupo Exxonmobil (Ex-B e Ex-I), a Esso passou a ter a seguinte composição societária:



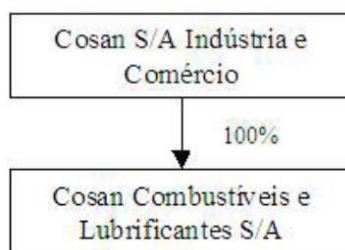
92. Composição societária da Esso após a aquisição das participações societárias pelo grupo Cosan, mas antes da liquidação das sociedades cooperativas sediadas na Holanda (BIH e BHC):



93. Composição societária da Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A (Cosan CL), nova razão social da Esso, após a extinção das sociedades cooperativas holandesas (BIH e BHC):



94. A seguir a composição societária final da Cosan CL (atual Cosan LE), após incorporação reversa de sua controladora Cosanpar.



95. Resumidamente, temos que o Grupo Cosan constitui a **Cosanpar**, cujos sócios são **Usina** com 99,99% e **Agrícola** com 0,10%, com vistas a adquirir a Esso (19/03/2008).

96. Segundo a recorrente, “Até 2008, O Grupo Cosan e sua holding operacional Cosan S/A Indústria e Comércio (“Cosan Ind. e Com.”) representava um dos maiores conglomerados econômicos no segmento de açúcar e etanol no cenário nacional, porém sem atuação no **segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo**. Com efeito, foi estabelecido como prioridade em seu planejamento estratégico o ingresso neste segmento, motivo pelo qual surge o interesse na aquisição de parte do Grupo Exxonmobil [Esso]”.

97. Aduz que “Em 19/03/2008, neste contexto de expansão das atividades do Grupo Cosan, houve a constituição da Cosanpar, [...] cujos acionistas eram as sociedades brasileiras Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool (“Usina”) e Agrícola Ponte Alta S/A (“Agrícola)”.

98. Acerca da **Cosanpar**, relata que “foi a empresa de participações do Grupo Cosan responsável pela aquisição do investimento no segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo”. Afirma que tal empresa “tinha o objetivo de segregar a atividade de distribuição de combustíveis e lubrificantes dos demais negócios do grupo Cosan”, bem como “permitir o ingresso de investidores nesse negócio. Por eventos negociais subsequentes, a entrada de investidores externos acabou por não se efetivar, pelo menos naquela ocasião, o que motivou o Grupo Cosan a decidir pela incorporação da Cosanpar pela Recorrente alguns meses depois de concluída a operação de compra e venda com o Grupo Exxonmobil”. (e-fls. 2678 - 2679)

99. Chama atenção, inicialmente, o fato de uma empresa com pretensão de ingressar num mercado desse porte ser constituída com um capital social de apenas R\$1.000,00 (mil reais), ainda mais em se tratando de prioridade no planejamento estratégico do Grupo Cosan. Esse capital, todavia, seria aumentado/integralizado na sequência com vistas a permitir a realização da operação almejada.

100. **Cosan S/A**, *holding operacional* do Grupo Cosan, e **Usina** (compradoras) celebram **contrato de compra e venda** com o Grupo Exxonmobil, proprietário da Esso, para adquirir as cooperativas, **BIH e BHC**, que seriam constituídas na Holanda e deteriam 100% das ações da Esso (23/04/2008).

101. **Cosan S/A** aumenta e integraliza capital no valor de em R\$557.378.790,00 na **Cosanpar**, assume o controle desta e substitui **Agrícola**. (06/10/2008). Observe-se que esse aumento/integralização de capital foi exclusivamente para permitir o pagamento, por Cosanpar, da aquisição da Esso, como veremos mais adiante.

102. Note-se que na mesma data (07/11/2008) em que **Cosanpar** delibera a aquisição das cooperativas BIH e BHC, que detêm 100% das ações da Esso, **Cosan S/A** celebra contrato de alienação fiduciária em garantia com **emissão de nota promissória para aquisição de 100% das quotas da BIH e BHC únicas detentoras das quotas da Esso**. Veja-se o seguinte trecho do contrato (e-fls. 509-510; 525):

CONTRATO DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA DE QUOTAS EM GARANTIA E OUTRAS AVENÇAS

(a) **COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, [...] CNPJ/MF sob o n.º 50.746.577/0001-15, neste ato representada na forma de seu estatuto social ("Cosan"); e

(b) **PENTÁGONO S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS**, [...] CNPJ sob o n.º 17.343.682/0001-38, [...] na qualidade de representante da comunhão dos titulares das notas promissórias da 1ª emissão da Cosan ("Agente de Notas").

[...]

(iii) após a implementação das condições suspensivas prevista no item 1.1.3 abaixo, **a Cosan, direta ou indiretamente, será detentora de 100% (cem por cento) das quotas representativas do capital social das sociedades Brazil International Holdings Cooperatief UA e Brazil Holdings Cooperatief UA (conjuntamente "Controladas")**, que, por sua vez, serão as únicas quotistas da Esso Brasileira de Petróleo Ltda., [...] ("Esso");

[...]

1.1. Alienação Fiduciária em Garantia. Pelo presente Contrato, e em garantia do fiel, integral e pontual cumprimento de todas as obrigações da Cosan decorrentes das Notas Promissórias e deste Contrato ("Obrigações Garantidas"), **a Cosan obriga-se a fazer com que as Controladas alienem fiduciariamente aos titulares das Notas Promissórias, neste ato representados pelo Agente de Notas, em caráter irrevogável e irretratável, 100% (cem por cento) das quotas de emissão da Esso de titularidade das Controladas, que representarão 100% (cem por cento) do capital social da Esso**, dividido, nesta data, em 483.000 (quatrocentos e oitenta e três mil) quotas de emissão da Esso, descritas e caracterizadas no Anexo I ao presente Contrato ("Quotas Objeto da Alienação Fiduciária"), bem como os Direitos Adicionais (conforme abaixo definido), nos moldes do artigo 66-B da Lei n.º 4.728, de 14 de julho de 1965,

conforme redação dada pelo artigo 55 da Lei n.º 10.931, de 2 de agosto de 2004 ("Lei n.º 4.728").

[...]

ANEXO II

ESTIMATIVA DAS OBRIGAÇÕES GARANTIDAS RELATIVAS ÀS NOTAS PROMISSÓRIAS DA COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Obrigações	
Estimativa do Valor Principal das Obrigações Garantidas:	R\$ 1.100.000.000,00 (um bilhão e cem milhões de reais).

(Grifo nosso)

103. Realizada a 1ª emissão de notas promissórias por Cosan S/A, BIH e BHC transferem definitivamente as quotas da Esso para a Cosan, conforme aditamento ao contrato de alienação fiduciária de 08/12/2008 (e-fls. 526-528):

Este **Aditamento ao Contrato de Alienação Fiduciária de Quotas** em garantia e Outras Avenças ("Aditamento"), datado de 8 de dezembro de 2008, é celebrado entre:

COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, [...] ("Cosan");

BRAZIL INTERNATIONAL HOLDINGS COOPERATIEF UA. [...] ("**Brazil International Holdings**");

BRAZIL HOLDINGS COOPERATIEF UA., [...] ("**Brazil Holdings**" é, em conjunto com a Brazil International Holdings, **as "Controladas"**);

PENTÁGONO S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, [...] ("Agente de Notas");

CONSIDERANDO QUE:

(i) a **Cosan realizou a sua 1ª emissão de notas promissórias** (as "Notas Promissórias") para distribuição pública (a "Emissão" ou a "Oferta"), nos termos da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") n.º 134 [...]

[...]

(iii) em [--] de [--] de [--], a **totalidade das quotas representativas do social das Controladas, únicas quotistas da Esso, foram cedidas para a Cosan**;

(iv) segundo os termos do presente Aditamento, as partes concordaram em aditar o Contrato de Alienação Fiduciária, com o objetivo de que as **Controladas figurem no referido Contrato para, efetivamente alienar 100% das Quotas representativas do capital social da Esso das quais são titulares**, bem como para assumir todos os direitos e obrigações, no que couber, previstas naquele contrato;

[...]

Resolvem as partes celebrar o presente Aditamento, que será regido pelas seguintes cláusulas e condições:

[...]

2. As **Controladas**, neste ato, **efetivam a alienação fiduciária das Quotas Objeto da Alienação Fiduciária e dos Direitos Adicionais aos titulares das Notas Promissórias**, neste ato representados pelo Agente de Notas, em caráter irrevogável e irretratável, assumindo todos os direitos e obrigações, previstas no Contrato de Alienação Fiduciária, no que couber. (Grifo nosso)

104. Como se vê, BIH e BHC, cooperativas holandesas, efetivamente alienaram 100% das quotas representativas do capital social da Esso para a Cosan S/A.

105. Corroborra ainda a aquisição da Esso pela Cosan S/A a conduta a seguir.

106. Como visto, em 25/11/2008, alterou-se o contrato original celebrado em 23/04/2008 entre o Grupo Exxonmobil e Cosan S/A e Usina; ocasião em que Cosanpar substituiu Cosan S/A. Entretanto, Cosan S/A continuou figurando no referido contrato como devedora principal e não apenas como garantidora. Veja-se (e-fls. 553):

3.2 **COSAN S/A** INDUSTRIA E COMERCIO e Usina da Barra S.A. Açúcar e Álcool 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**.

107. Tendo em vista que Cosan S/A havia celebrado em 07/11/2008 contrato de alienação fiduciária de quotas em garantia, o qual fora aditado/finalizado em 01/12/2008, com alienação por BIH e BHC para Cosan S/A de 100% das quotas representativas do capital social da Esso, seria natural que Cosan S/A figurasse como devedora principal e não apenas garantidora na alteração contratual em 25/11/2008, afinal era a real proprietária.

108. Os atos seguintes só fizeram comprovar essa operação, quais sejam: **Cosan S/A** transfere para **Cosanpar** mediante integralização/aumento de capital R\$1.149.400.000,00, elevando-se o capital social para R\$1.706.779.790,00, totalmente integralizado pela controladora **Cosan S/A** (17/11/2008). Na sequência, **Cosanpar** transfere a primeira parcela no valor de R\$ 520.385.540,64 (US\$214.353.314,10) para o Grupo Exxonmobil relativo ao pagamento da aquisição das cooperativas holandesas BIH e BHC (21/11/2008).

109. Em seguida, após a referida alteração contratual de 25/11/2008, alteração apenas formal, como dito acima, **Cosanpar S/A** substitui **Cosan S/A** no contrato de compra e venda celebrado em 23/04/2008 e transfere para este Grupo o restante do pagamento no valor de R\$1.152.059.665,36 (US\$500.000.000,00), adquire o controle das cooperativas holandesas BIH e BHC (Esso) e registra um ágio no valor de R\$1.464.180.873,00. (01/12/2008).

110. Note-se, por fim, que o valor excedente de integralização/aumento de capital, que na verdade, funcionou como “mero empréstimo” para a Cosanpar realizar a aquisição da Esso em nome da Cosan S/A foram devolvidos para esta empresa a título de “*valor enviado a mais como aporte de capital*”.

111. Nesse sentido, informa a recorrente no recurso voluntário: “*Em 04/12/2008, 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*” (e-fls. 2685).

112. A meu ver, os fatos acima comprovam que Cosan S/A, e não Cosanpar, foi a real adquirente da Esso.

113. A recorrente alega contradição na decisão recorrida “*que suscitou que, se a*

aquisição das participações societárias detidas pelas Cooperativas fosse realizada diretamente pela COSAN LE, o ágio em questão seria indedutível". Nesse sentido, elenca algumas hipóteses de aquisição e aduz "que haveria formas alternativas de se realizar a operação em comento, as quais conduziriam ao mesmo resultado fiscal que foi obtido com as operações questionadas nos autos de infração originários do presente processo administrativo" e defende que "a criação da COSANPAR foi deliberada por razões que não as exclusivamente fiscais, haja vista que o benefício fiscal poderia ter sido atingido de outras maneiras".

114. Como dito neste voto, o comportamento concludente deve ser analisado à luz dos fatos e minúcias que envolveram o negócio jurídico e as operações efetivamente realizadas e não as hipóteses suscitadas. Afinal, cada detalhe, cada ato específico pode levar a um enquadramento legal diferente. Nos caso destes autos a análise se ateve às operações realizadas.

Propósito negocial. Empresa veículo.

115. Com vistas a combater a acusação fiscal de que as operações realizadas carecem de propósito negocial e que a Cosanpar teve "vida efêmera", a recorrente elenca que essa empresa teria sido constituída para os seguintes fins:

i) ser a estrutura administrativa que daria suporte (back office) às atividades desenvolvidas pela COSAN LE (que, posteriormente, foi parcialmente cindida); [...] entre a assinatura do contrato com o Grupo ExxonMobil e a conclusão da transação, a CONSANPAR contratou cerca de 100 empregados, os quais receberam treinamento e, após a conclusão do negócio, passaram a atuar nas atividades de Atendimento a Clientes, Contas a Pagar, Contas a Receber, Informática, Controladoria, entre outras (vide Doc. 04 da Impugnação apresentada em 12/01/2018)".

ii) 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, isto é, contratar pessoal, aplicar treinamento, comprar material e exercer suas atividades em prol da COSAN LE como, por exemplo, preparar a sua contabilidade, gerir o seu sistema de informações ("T.I."), administrar o seu pessoal ("RH"), entre outras atividades;

iii) maior facilidade com que o negócio poderia ser desfeito caso, no decorrer do processo de aquisição, houvesse algum problema, uma vez que seria mais simples dissolver uma estrutura apartada do que se estivesse dentro da complexa organização do Grupo Cosan.

116. Ocorre que não há prova nos autos de que a Cosanpar teria funcionado como uma estrutura administrativa de suporte do Grupo Cosan. Quanto à alegação de ter contratado 100 empregados os quais foram treinados, tal fato também não comprova a sua efetiva operacionalização levando em consideração o conjunto das operações analisadas, porquanto o

que consta dos autos são apenas guias de FGTS em nome da Cosanpar (e-fls. 123e seg.) que, analisadas isoladamente, são insuficientes para afastar o arcabouço probatório que milita em seu desfavor.

117. A própria recorrente esclarece: *“a constituição da COSANPAR se consubstanciou numa medida de evidente importância e propósito negocial dentro do escopo da operação pretendida: a aquisição de ativos na Holanda pertencentes à Exxon Mobil e, conseqüentemente, de seus ativos no Brasil”*.

118. É dizer, a constituição da Cosanpar visou somente adquirir a Esso, formalmente, porque na realidade quem efetivamente suportou a aquisição, como visto acima foi a Cosan S/A, e permitir a dedução do ágio. A prova disso é que logo após a operação societária - *aquisição de ativos na Holanda* - Cosanpar é incorporada por sua controlada Cosan CL (antiga Esso e atual Cosan LE) que passa a deduzir o ágio.

119. A recorrente aduz que *“não obteve economia fiscal indevida, uma vez que a COSANPAR possuía evidente propósito negocial e o ágio objeto do presente caso decorre de aquisição de participação societária, entre partes independentes, mediante pagamento em dinheiro e fundamentado em expectativa de rentabilidade futura devidamente comprovada”*.

120. Acerca das chamadas “empresas veículo” ou “sociedades veículo”, afirma a recorrente não ser *“suficiente para que se infirme a validade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio” [...] desde que da utilização destas não resulte uma economia tributária que, de outra forma, não seria devida*”. Cita diversos julgados do Carf em favor da sua tese e conclui: *“ainda que a COSANPAR fosse uma “empresa veículo”, o que se admite apenas a título argumentativo, a jurisprudência atual deste E. Conselho tem reconhecido a validade de operações em que tais sociedades são utilizadas*.

121. Como dito acima, em se tratando de planejamento tributário, não é o rótulo atribuído a determinada operação que automaticamente gera conseqüências tributárias, mas a análise do caso concreto, as minúcias dos fatos e das operações.

122. Antes de analisar a questão da “empresa veículo”, oportuno fazer algumas considerações sobre a função social da empresa. Vejamos.

123. Segundo Sérgio Campinho¹³, a empresa apresenta-se como um elemento abstrato, fruto da ação intencional do seu titular - o empresário - em promover o exercício da atividade econômica de forma organizada. O autor chama atenção ainda para não se confundir empresa com sociedade, procedimento comum tanto em textos legais quanto em decisões judiciais/administrativas.

124. Nesse sentido, continua Campinho, “poderá existir sociedade sem empresa, ainda que seu objeto compreenda atividade própria de empresário, bastando para isso que seus atos

¹³ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 11-12.

constitutivos sejam inscritos na Junta Comercial sem, de fato, entrar em atividade, deixando de exercer a exploração do objeto”. A empresa somente “surgirá com o fim da inatividade”.

125. Nessa mesma linha, Bulhões Pedreira e Lamy Filho¹⁴ sustentam que “no plano social, a empresa é organização produtiva que compreende um grupo social (formado por empresários e empregados) e os recursos naturais e de capital por ele utilizados para produzir bens econômicos”. Por outro lado, “no plano jurídico, a empresa é representada pelo empresário individual ou pela sociedade empresária, que são sujeitos dos direitos e obrigações nascidos da sua criação e funcionamento”.

126. Segundo os autores, “a função precípua da empresa é produzir bens econômicos, mas devido às suas características desempenha funções, tanto na produção quanto na circulação econômica e na repartição de renda, e de agente de poupança e de investimentos”.

127. No âmbito infraconstitucional a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), no art. 116, parágrafo único e art. 154, chama atenção para o cumprimento da função social por parte das sociedades empresárias:

Art. 116. [...] Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a **companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social**, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

[...]

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da **função social da empresa**.

128. De igual forma, a Lei de Recuperação Judicial (Lei nº 11.101/2005), no art. 47, elenca, dentre outros objetivos, a preservação da empresa e sua função social:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a **preservação da empresa, sua função social** e o estímulo à atividade econômica.

129. Ao tratar da função social da empresa, Manoel Pereira Calças¹⁵ observa:

Na medida em que a **empresa tem relevante função social**, já que gera riqueza econômica, cria empregos e rendas e, desta forma, contribui para o crescimento e desenvolvimento socioeconômico do País, **deve ser preservada sempre que for possível**. O princípio da preservação da empresa que, há muito tempo é aplicado pela jurisprudência de nossos tribunais, tem fundamento constitucional, haja vista que nossa

¹⁴ LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Conceito, objeto social e classes. In: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz; LAMY FILHO, Alfredo. (Coords.). Direito das Companhias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 43.

¹⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. A Nova Lei de Recuperação de Empresas e Falências: Repercussão no Direito do Trabalho (Lei 11.101, de fevereiro de 2005). Revista do Tribunal Superior do Trabalho. Ano 73. N. 4. out/dez 2007, p. 40-41.

Constituição Federal, ao regular a ordem econômica, impõe a observância dos postulados da **função social da propriedade (art. 170, III)**, vale dizer, **dos meios de produção ou em outras palavras: função social da empresa**. O mesmo dispositivo constitucional estabelece o *princípio da busca do pleno emprego (inciso VIII)*, o que só poderá ser atingido se as empresas forem preservadas.

130. No Conflito de Competência 118.183, de 2011, a Ministra Nancy Andrichi ressaltou o princípio da continuidade da empresa, vez que significa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre outros ganhos:

Não se pode perder de vista o objetivo maior, de preservação da empresa, que orientou a introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, da regra do **artigo 60**, parágrafo único, da Lei 11.101/05. O que buscou o legislador, com tal regra, foi implementar a ideia de que a flexibilização de algumas garantias de determinados credores, conquanto possa implicar aparente perda individual, numa análise imediata e de curto prazo, pode significar ganhos sociais mais efetivos, **numa análise econômica mais ampla, à medida que a manutenção do empreendimento pode implicar significativa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre inúmeros outros ganhos**.

131. O Ministro Benedito Gonçalves ao analisar o REsp 1.592.455 assentou, em homenagem ao princípio da preservação da empresa, que a execução fiscal não pode afetar o plano de recuperação judicial da sociedade empresária:

A jurisprudência desta corte superior firmou entendimento de que não são adequados, em execução fiscal, os atos de constrição que possam afetar, de alguma forma, o plano de recuperação judicial da sociedade empresária, **em homenagem ao princípio da preservação da empresa**, porquanto o pagamento do crédito tributário devido será assegurado, no momento oportuno, pelo juízo falimentar, observadas as preferências legais, não havendo, assim, prejuízo à Fazenda Pública”.

132. Ao julgar o REsp 1.023.172, em 2012, o Ministro, Luis Felipe Salomão, destacou que o princípio da preservação da empresa está alinhado à Constituição (art. 170, III, CF):

Com efeito, a Constituição da República consagra a proteção à **preservação da empresa** por duas razões basilares: (i) é forma de conservação da propriedade privada; (ii) é **meio de preservação da sua função social**, ou seja, do papel socioeconômico que ela desempenha junto à sociedade em termos de fonte de riquezas e como ente promovedor de empregos. Assim, **o princípio da preservação da empresa cumpre a norma maior, refletindo, por conseguinte, a vontade do poder constituinte originário**.

133. Verifica-se, pois, que a empresa tem uma função social, a qual deve, sempre que possível, ser preservada.

134. Como lembra Ruy Barbosa, “o fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação”. Afinal, o contribuinte pode utilizar-se das faculdades asseguradas pela ordem jurídica que lhe proporcione menor tributação, mas para tanto, é necessário, continua o autor, que “*o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais,*

legítimas do Direito Privado”¹⁶.

135. Nesse contexto não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Seria semelhante construir uma casa para em seguida destruí-la. Observo que não se trata de ingerência na liberdade negocial ou atividade da pessoa jurídica. Todavia, a partir do momento que determinado procedimento/atividade não está de acordo com o ordenamento jurídico, a dedução legal pretendida deve ser negada.

136. Como dito, uma pessoa física ou jurídica pode construir uma casa e em seguida destruí-la, afinal, como proprietária, pode dispor do seu bem da maneira que melhor lhe aprouver. Todavia, se a conduta objetivou exclusivamente receber indenização do seguro não encontrará amparo no ordenamento jurídico.

137. De igual forma, a pessoa jurídica pode constituir e extinguir quantas empresas (sociedades) quiser. Todavia, para usufruir da dedução do ágio, a empresa deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Caso contrário, seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança ou legado a dedução do ágio.

138. Reitero, não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal como visto acima, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

139. Klaus Tipke¹⁷, ao discorrer sobre a unidade da ordem jurídica tributária, salienta que “O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, **apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total**”.

140. É o caso. Enquanto todo ordenamento jurídico busca a preservação da empresa, como visto acima, a recorrente, mediante arranjo tributário, constitui uma empresa que logo em seguida é extinta, tão somente para usufruir do ágio.

141. Permitir o uso da empresa como “veículo”, no caso dos autos, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa. Seria repartir com toda sociedade um ônus fiscal que não lhe pertence e que não encontra amparo no ordenamento jurídico.

142. Relevante destacar trecho do voto da Conselheira Livia De Carli Germano, no Acórdão 9101-004.562, de 03/12/2019, em que a 1ª Turma da CSRF analisou matéria idêntica a destes autos, em relação ao mesmo contribuinte nos anos-calendário 2009 a 2011. Veja-se:

¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e da aplicação das leis tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 65.

¹⁷ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

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:

[...]

Por outro lado, se por “empresa-veículo” quer se referir a uma suposta pessoa jurídica registrada na Junta Comercial e no CNPJ que não tenha qualquer estrutura física ou material para a realização das atividades constantes de seu objeto social, e que, pelo contrário, tem tal papel desempenhado por pessoas representantes de outras empresas do grupo, sem qualquer contrapartida, atuando meramente como pessoa interposta, aí sim, a utilização de tal “empresa-veículo” será suficiente para tornar inválidos alguns efeitos da operação – que serão os fiscais, se a distorção proporcionada pela participação de tal “empresa-veículo” tiver tal natureza.

Nesse ponto, conforme já abordado, o acórdão recorrido ressaltou os pontos que levaram à conclusão pela inexistência material da Cosanpar e de sua efetiva participação na operação, argumentando, assim, que a Cosanpar seria uma “empresa-veículo” neste último sentido acima exposto – pessoa jurídica existente apenas no papel e sem conteúdo de empresa.

143. Enfim, no caso em análise, não se demonstrou outra atividade realizada pela Cosanpar a não ser funcionar como *longa manus* da Cosan S/A na aquisição da Esso. Ademais, como os contratos acima demonstram foi Cosan S/A que efetivamente pagou o preço, inclusive o ágio, e adquiriu a Esso. Nessa linha, ainda que, por hipótese, fosse afastado o rótulo de empresa veículo da Cosanpar, não seria permitido a dedução do ágio, porquanto quem o suportou foi a Cosan S/A.

Motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico

144. A recorrente pontua que parte da doutrina e da jurisprudência administrativa adota limites positivos ao "planejamento tributário", ou seja, a teoria do propósito negocial. Cita, com base na doutrina de Marco Aurélio Greco, como o primeiro desses limites positivos, “*o motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico*”.

145. Assenta que “*o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários. Com efeito, o motivo das partes (o que chamamos de intenção) de obter uma economia tributária não seria suficiente para a realização do negócio, sendo necessário demonstrar que houve outros motivos para sua realização. Além de existir o motivo e a finalidade predominantemente não tributários, seria necessário que eles fossem congruentes entre si*”.

146. Admitindo-se os pressupostos dessa doutrina mais restrita - a título apenas de argumento -, assenta recorrente que:

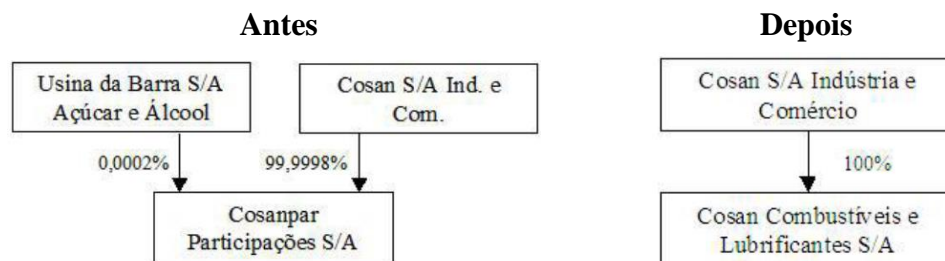
i) todos os atos praticados tiveram por **motivo**: a aquisição de ativos do Grupo Exxonmobil na Holanda e, como consequência, seus investimentos no Brasil;

ii) a **finalidade** da operação foi: a expansão das atividades do Grupo Cosan para o setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, esperando-se, com isso, obter retorno financeiro por meio de rentabilidade futura; e,

iii) todos os atos societários praticados **inserem-se congruentemente neste contexto** da aquisição empresas como forma de investimento: tanto o Contrato de Compra e Venda entre partes independentes, quanto a incorporação da Cosanpar pela Recorrente (com o consequente aproveitamento fiscal do ágio). (Grifo nosso)

147. De fato, as operações realizadas permitiram a aquisição dos ativos do Grupo Exxonmobil (Esso), bem como a expansão das atividades do Grupo Cosan. Todavia, a realidade subjacente ao evento societário demonstra que Cosanpar figurou apenas como uma empresa que permitiu à Cosan S/A, de fato, adquirir o Grupo Exxonmobil (Esso). Afinal, - reitero -, quem de fato pagou o preço, inclusive o ágio, assumiu a posição de devedor principal e ditou todas as regras da operação foi Cosan S/A e não a intitulada “adquirente” Cosanpar.

148. Com efeito, para fins de dedução do ágio, carecem de congruência as operações realizadas pela recorrente, porquanto, o comportamento concludente, bem como os contratos acostados autos demonstram que Cosan S/A é a real adquirente. Basta verificar a *foto* do “antes e depois” dessas operações societárias:



Antes: Cosan S/A é proprietária da Cosanpar.

Depois: Cosanpar “adquire” o Grupo Exxonmobil (Esso) que modifica a razão social para Cosan CL e em seguida incorpora sua “adquirente” (controladora) Cosanpar.

149. Caso Cosan S/A tivesse figurado como adquirente do Grupo Exxonmobil (Esso), sem a participação da Cosanpar não seria possível à Cosan CL deduzir legalmente o ágio, daí o motivo das operações estruturadas.

Coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico

150. A recorrente cita ainda como limite ao planejamento tributário, a “análise da operação no contexto empresarial e na verificação de sua coerência com as estratégias e os planos futuros do empreendimento como um todo”.

151. Mesmo ciente da inaplicabilidade desse limite no ordenamento jurídico brasileiro,

ressalta que a operação ocorrida encontra-se inserida no planejamento estratégico do Grupo Cosan.

152. Os argumentos elencados no tópico anterior aplicam-se também aqui. Acrescento ainda que o planejamento estratégico, no tocante à Cosanpar, cuja constituição de uma empresa seja única e exclusivamente adquirir uma participação societária, funcionando como *longa manus* da real adquirente - Cosan S/A - com vistas a permitir a dedução de ágio, não é oponível ao Fisco. Nesse sentido, sem reparos a decisão recorrida ao afirmar que:

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

Ausência de simulação. Validade dos atos praticados - hipótese de opção legal

153. Aduz a recorrente que a descon sideração dos efeitos fisca is das operações realizadas pelo Grupo Cosan, por simulação, é contraditória em razão de a autoridade fiscal reconhecer que “*todos os atos que compuseram a operação societária efetuada pelo Grupo Cosan estão em conformidade com a legislação*”.

154. Alega não haver como se justificar simulação nas atitudes do Grupo Cosan bem como a subsunção dos fatos em análise ao art. 167 do Código Civil porquanto:

i) *O Grupo Cosan não “aparentou conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem”, ou seja, a criação da COSANPAR cumpriu o seu objetivo que foi administrar em separado um investimento do Grupo. Posteriormente, em razão da falta de acordo para a entrada de um novo investidor no negócio, deliberou-se a incorporação da COSANPAR pela Recorrente.*

ii) *Nenhum dos atos societários publicados pelo Grupo Cosan continham “declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”. Todos os atos, sem nenhuma exceção, foram efetivamente concretizados;*

iii) *E, por fim, não houve qualquer incorreção com relação aos instrumentos celebrados pelo Grupo Cosan.*

155. Ressalta que “*simulação não se presume e não se prova por meio de indícios. Ela deve ser efetivamente comprovada, sob pena de, com isso, infringir-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional*”.

156. Destaca ainda que “*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 pelo Grupo Cosan teria o intuito único e exclusivo de simular uma operação societária sem razão, engendrada tão somente para fruir de um benefício fiscal*”.

157. Pois bem. Os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem

para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessária congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. É nesse contexto que deve ser analisada a questão da simulação.

158. Nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (CF), Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado¹⁸. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

159. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária; significa dizer, portanto, que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado.

160. É dizer, o intérprete da legislação tributária não está adstrito ao conceito de simulação previsto no Código Civil¹⁹. Nesse ponto, oportuno destacar que até mesmo entre os civilistas há divergências ao conceituar simulação, como observa Marciano Seabra de Godoi²⁰ ao tratar do conceito restritivo e amplo (concepção causalista) de simulação:

Segundo sua **visão restritiva**, a simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum fato concreto que se mostra **falso** (por exemplo, declara-se que o preço de venda de um imóvel é de 500 mil Reais mas o vendedor recebe do comprador de fato 1 milhão). Ou, então, se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um *fato* real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria, portanto, uma **questão de fingimento ou manipulação dos fatos praticados, com intuito de lesar terceiros, inclusive o Fisco**.

Em suma: para essa visão restritiva, na simulação **as partes mentem sobre fatos concretos, escondendo-os ou inventando parcialmente, qualitativa ou quantitativamente**.

[...]

Outra característica - nem sempre admitida - dessa concepção restritiva da simulação é a tendência de **considerar de forma isolada e atomizada** os negócios praticados pelas partes **recusando-se a ampliar o foco para avaliar o sentido jurídico global de uma**

¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

¹⁹ ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 96.

²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 459-466.

concatenação de negócios jurídicos - e suas circunstâncias - postos em prática pelos contribuintes.

[...]

Na simulação [conceito amplo] há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, *que disfarça sua verdadeira causa*”.

Os **autores causalistas** ressaltam que na simulação **não há propriamente um vício do consentimento** (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. **O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação.** Por isso diversos autores veem na simulação uma “**divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio**”. [...]

Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restritiva, vista na seção anterior, o negócio simulado é visto como “não verdadeiro”. Mas a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, **na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um fato específico no bojo de cada um dos negócios praticados.**

Aliás, **somente nessa perspectiva causalista se pode explicar por que há simulação no exemplo clássico das doações indiretas ou por interposta pessoa** (a chamada simulação subjetiva). Se a doação de "A" para "C" é vedada pelo ordenamento jurídico; se "A" doa um imóvel a "B" (cumprindo para tanto todas as exigências formais e materiais) e após alguns dias "B" doa o mesmo imóvel a "C" (cumprindo, igualmente, todas as exigências formais e materiais), por que se afirma que há simulação, nos termos do art. 167 § 1º, I, do CC?

[...]

Portanto, só podemos falar, a rigor, em *mentira* ou *falsidade* se analisarmos globalmente toda a concatenação de negócios (algo que a concepção restritiva de simulação reluta muito em aceitar). E a mentira e a falsidade se descobrem muito mais facilmente se buscarmos - ao invés de *fatos* específicos omitidos ou inventados - qual era a *finalidade prática* buscada pelos agentes dos negócios concatenados (transmitir gratuitamente o imóvel de "A" para "C") e a compararmos com a estrutura formal colocada em prática pelas partes. (Grifo nosso)

161. A meu ver, a simulação deve ser analisada no sentido amplo, ou seja, o fato de o negócio jurídico apresentar regularidade formal não significa que seus efeitos sejam legítimos perante o Fisco, embora o sejam perante as partes envolvidas. Nesse cenário, a existência, ou não, da simulação implica analisar a essência do negócio jurídico, sem a lente restritiva do Código Civil. Uma vez verificado a ausência de “congruência” do negócio jurídico em razão de desacordo com o objetivo proposto estar-se-á diante de simulação em sentido amplo.

162. Ao analisar de forma isolada e atomizada os atos e operações praticados pelas partes tudo levaria a crer que a Cosanpar adquiriu a Eppo, porquanto não há irregularidade formal em tais atos, como observou a autoridade fiscal. Todavia, ao ampliar o foco e analisar as minúcias dos atos, as operações, a concatenação dos negócios jurídicos e suas circunstâncias verifica-se que Cosan S/A adquiriu a Eppo e não a Cosanpar.

163. Vê-se, pois, que o negócio jurídico realizado (aquisição formal pela Cosanpar) não reflete a realidade (aquisição de fato pela Cosan S/A). Com base no conceito amplo de

simulação, tem-se no caso em análise a *simulação-elusão*²¹, situação em que há “atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes”, ao contrário da *simulação-evasão*, em que há “evidente intuito de fraude”.

164. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco e permitir o planejamento tributário artificioso, o que seria uma forma injusta e desigual de exigir o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos²².

165. No caso, o Direito não pode ficar preso às amarras da literalidade da lei. Ante o seu dinamismo, modifica-se a norma, é dizer, em razão de nova interpretação do texto legal, extrai-se novo significado que atenda aos anseios dos novos desafios propostos. Afinal, a realidade caminha muito mais rápido do que a norma e mais ainda do que o texto legal. Daí o conceito amplo de simulação.

Laudo de avaliação

166. A indedutibilidade do ágio pelos motivos exposto acima, dispensaria a análise das questões relativas ao laudo de avaliação. Todavia, por constar do TVF, da decisão recorrida e do recurso voluntário, analiso a matéria.

167. A autoridade fiscal entendeu que o Relatório de Avaliação-Econômica Financeira elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda. em 03/06/2009, (e-fls. 167-213), meses após as operações realizadas, para fundamentar o ágio por rentabilidade futura não comprovam “a existência e quantificação do ágio”. Para tanto, utilizou-se dos fundamentos elencados no voto do Acórdão Carf n.º 1401-002.090, nos autos do processo n.º 16682.721208/2012-16, que tratou da mesma matéria referente a este mesmo contribuinte nos anos-calendário 2009 a 2011.

168. Nos termos do §3º do art. 385 do RIR/99, o ágio com fundamento em rentabilidade futura “*deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 3º)*”.

169. Segundo Schoueri²³, “o laudo baseado em rentabilidade futura nada mais faz que projetar com base nas melhores informações disponíveis no **momento da aquisição**, os lucros que a empresa deverá ter no futuro”. Nada mais coerente que o adquirente saiba o valor do negócio no momento da aquisição, afinal essa demonstração é o comprovante do ágio escriturado.

170. Como visto acima, a recorrente afirma que até 2008 o Grupo Cosan e sua holding operacional, Cosan S/A, atuava no segmento de açúcar e etanol no cenário nacional. Com o

²¹ GODOI, Marciano Seabra de. op. cit. p. 469.

²² Sobre o dever fundamental de pagar tributos conferir: GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos em tempos de crise fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Coords.). O dever fundamental de pagar impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 229-264.

²³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 39.

intuito de expandir suas atividades estabeleceu como prioridade em seu planejamento estratégico ingressar no segmento de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, motivo pelo qual surgiu o interesse na aquisição de parte do Grupo Exxonmobil [Esso]; assim, em 19/03/2008, constituiu-se a Cosanpar para adquirir a Esso.

171. Ora, nada mais natural que nas tratativas do negócio a ser realizado um dos pontos seria o preço, inclusive o ágio. Entretanto, o negócio concretizou-se nos dias 21 e 25/11/2008, mas a demonstração da rentabilidade futura somente foi elaborada em 03/06/2009.

172. Como bem pontuou a Conselheira Adriana Gomes Rego no Acórdão n.º 9101-003.008, de 08/08/2017, não há sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a *posteriori*, afinal não há como sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo. Veja-se:

No aspecto temporal, deve a demonstração do ágio por rentabilidade futura ser contemporânea à aquisição da participação societária com ágio, não havendo sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a *posteriori*. A determinação do valor econômico-financeiro da participação societária deve preceder a aquisição com ágio, não podendo se sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo.

173. Na mesma esteira de exigência de contemporaneidade do laudo, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, em declaração de voto proferida no Acórdão n.º 9101-1302-002-011, de 24/01/2017, lembrou que “existem outros fatores econômicos, além da rentabilidade futura que podem justificar o ágio pago e apenas a este último é autorizada legalmente a dedução de sua amortização antes mesmo da sua alienação ou extinção”. Com efeito, um laudo de avaliação elaborado meses ou anos após a realização do investimento não se constitui documento hábil para justificar a dedução do ágio. Veja-se:

Ora, o lançamento contábil deve ser realizado na data dos fatos. Como realizá-lo sem uma demonstração de que a diferença paga decorre de tal expectativa de rentabilidade e não de outro fundamento econômico?

Não se está a exigir que o contribuinte apresente um laudo específico, mas ao menos um documento que demonstre que o valor pago pelo investimento acima que espelha o patrimônio líquido decorre de um projeção de rentabilidade por um dado período, que justifique o pagamento do ágio. É evidente que se o investidor pagou mais do que espelhava o patrimônio líquido da empresa investida deve ter razões econômicas para tê-lo feito. E é intuitivo que este foi o fator determinante para ser pago um sobrepreço.

Ocorre que existem outros fatores econômicos, além da rentabilidade futura que podem justificar o ágio pago e apenas a este último é autorizada legalmente a dedução de sua amortização antes mesmo da sua alienação ou extinção.

Assim, entendo que, à míngua de outros elementos de demonstração, um laudo de avaliação elaborado meses ou anos após a realização do investimento, como no presente caso, não se constitui em documento hábil para justificar o lançamento do ágio, conforme previsto no §3º do art. 385 do RIR/1999.

174. Ressalvo, todavia, que a despeito de me alinhar aos fundamentos acima, entendo que eventual irregularidade no laudo figura como um **elemento adicional** às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, tal qual no caso em análise. É dizer, a situação deve ser analisada no caso concreto.

175. Por fim, relevante acrescentar que o Relatório de Avaliação demonstra que a empresa responsável por todas as operações era a Cosan S/A e não a Cosanpar, conforme trecho a seguir (e-fls. 170):

Contexto

A **Cosan S.A. Indústria e Comércio** ("Cosan") é uma empresa nacional, líder no setor sucroalcooleiro, sendo um dos maiores produtores de açúcar e etanol no mundo.

[...]

Dentro desse contexto, a **Cosan contratou** a KPMG Corporate Finance Ltda. ("KPMG") para efetuar uma avaliação da Esso, com base na rentabilidade futura projetada.

Objetivo

O objetivo dos nossos trabalhos foi efetuar, como avaliadores independentes, a avaliação econômico-financeira da Esso, com base na rentabilidade futura, para servir de referência na análise do **fundamento do ágio pago na aquisição do seu capital social**.

176. Como se vê, o laudo só faz provar que a real adquirente foi a Cosan S/A e não a Cosanpar.

Multa de ofício qualificada de 150%

177. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150% ante a inocorrência de fraude, conluio ou sonegação, aduz que no *"máximo, se trata de uma questão de "erro de interpretação" acerca da licitude das operações societárias, o que afasta, por consequência, o dolo e a má-fé (requisitos necessários à configuração da ilicitude mencionada no TVF e no acórdão recorrido)"*, bem como invoca decisão favorável ao contribuinte nos autos do Processo Administrativo n.º 16682.721208/2012-16.

178. Sustenta que *"(i)prestou informações detalhadas e forneceu todos os documentos solicitados à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; e (ii) registrou, arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes"*.

179. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, *"falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata"*.

180. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual *"nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964."* O novo dispositivo inserto pela Lei n.º 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual *"nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964"*.

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de**

declaração e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de outras penalidades administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

181. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei n.º 4502, de 1964.

Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

182. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco²⁴ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal**.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito.'"

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

183. Cezar Roberto Bitencourt²⁵, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o *dolo* é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do *dolo* exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa *consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação*, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal**. A *vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente*, pelo menos, parcialmente. A *previsão sem vontade* é algo completamente inexpressivo, indiferente ao Direito Penal, e a *vontade sem representação, isto é, sem previsão*, é absolutamente impossível. Para Welzel, a *vontade* é a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

184. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

185. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

186. Como observa Leandro Paulsen²⁶, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)

187. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

188. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa

²⁶ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

189. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

190. Portanto, 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 defesa²⁷.

191. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão da “*simulação realizada, e que resultou em infração pela exclusão indevida dos ágios*”, nos seguintes termos:

No presente caso concreto, **a simulação realizada, e que resultou em infração pela exclusão indevida dos ágios** amortizados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **resultou de vontade livre e consciente e demonstra o evidente intuito de não se pagar os tributos** devidos mediante uma série de operações estruturadas especificamente para tal fim.

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que tanto na redação antiga do art. 44 da Lei nº 9.430/96, como na que foi dada a este dispositivo pela lei nº 11.488/2007, há a previsão de que a multa seja de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, não havendo que se falar em impossibilidade de aplicação da multa por alteração da legislação no tempo. (Grifo nosso)

192. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa por entender que a conduta praticada pela recorrente demonstra evidente de fraude, caracterizado por dolo e não simples aplicação de interpretação da legislação. Veja-se:

A atuada realizou de forma premeditada operações societárias, efetuando incorporação de *holding* recém criada, utilizada como veículo para fruição de dedução de amortização de ágio na aquisição de participação societária, caracterizando a inexistência de propósito negocial extratributário, reduzindo o montante do imposto devido, pela amortização irregular de ágio indedutível, o que demonstra o **evidente intuito de fraude** conforme a definição do art. 72, da Lei nº 4.502/64.

A conduta planejada consubstanciada na incorporação reversa com o único propósito de gerar ágio artificial por meio da utilização de empresa veículo, constituída tão-somente para este fim, opera no sentido de se concluir que existiram atos preparatórios e de execução que analisados objetivamente, compõem percurso notoriamente utilizado para lesar o Erário Público, caracterizando o dolo, e não simplesmente aplicação de interpretação da legislação.

193. Como se vê, o ponto chave para a autoridade fiscal qualificar a multa foi a

simulação praticada pelo contribuinte. Todavia, 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%.

194. Note-se que no acórdão Carf n.º 1402-002.090, de 19/01/2016, nos autos do processo n.º 16682.721208/2012-16, referente ao mesmo contribuinte e à mesma matéria (ágio) nos anos-calendário 2009 a 2011, a Turma, por maioria de votos, conforme voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil, também afastou a multa qualificada por entender não restar caracterizado a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio.

Saliento que não se trata da hipótese de ágio inexistente, como nos casos de “ágio interno”, mas sim de ágio efetivamente pago e de uma interpretação da legislação, ainda que equivocada, aceita, inclusive, por boa parte da doutrina, como bem demonstra o Parecer do Ilustre Dr. Ricardo Mariz de Oliveira.

Nesse cenário, considero **não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio** (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

195. Note-se ainda que a CSRF não conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional em relação a esta matéria.

196. Na mesma linha do racional defendido neste voto, já se posicionou a 1ª Turma da CSRF no acórdão n.º 9101-005.761, de 08/09/2021:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. **Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.**

197. Nestes termos, dou provimento à matéria, para reduzir a multa de ofício para 75%.

198. Deixo de analisar o aspecto confiscatório da multa qualificada de 150% por perda

²⁷ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

de objeto, bem como afastou a alegação de impossibilidade de exigência de multa de ofício de 75% em caso dúvida, em razão de tratar-se de matéria prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e por entender não haver dúvida quanto à infração apurada, conforme razões de decidir elencadas neste voto.

Multa isolada

199. A Autoridade fiscal efetuou o lançamento de multas isoladas, calculadas sobre as diferenças de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, que deixaram de ser declaradas em DCTF, no período de 01/2012 a 12/2012, conforme discriminado nos **Anexos 1 e 2** do Termo de Verificação Fiscal.

200. A decisão recorrida manteve as multas isoladas ao argumento de que “*as estimativas mensais devem incidir sobre a receita bruta, à qual foi indevidamente reduzida por despesas indedutíveis, que deveriam compor estas bases de cálculo estimadas e recolhidas à época*”, todavia, em razão do “*ajuste da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em decorrência da compensação de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição social de períodos anteriores*”, também ajustou os valores dessas multas.

201. A recorrente alega, em síntese, que a multa isolada, “*somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base*”. Assim, como os autos de infração “*foram lavrados após o encerramento do ano-calendário 2012, 12/2017, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada*”, porquanto estaria em desacordo com a Súmula nº 82 do Carf.

202. Aduz ainda tratar-se de “*dupla incidência sobre a mesma materialidade, 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 os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício qualificada sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos*” o que contraria a Súmula Carf nº 105.

203. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

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. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto

nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

204. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

205. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

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

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **cento e cinquenta por cento**, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (Grifo nosso)

206. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

207. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

208. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

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

I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

209. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf n.º 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

210. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964).

211. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

212. Com efeito, não há invocar-se a Súmula Carf n.º 82 cujo enunciado assenta que “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir *estimativas* não recolhidas”, porquanto o que tal súmula impede é o lançamento da estimativa propriamente dita e não da multa isolada.

213. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

214. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

215. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf n.º 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf n.º 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei n.º 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf n.º 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf n.º 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

216. O caso em análise trata de falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário 2012; portanto, são devidas as multas isoladas.

Base de cálculo da CSLL. Despesa com amortização de ágio

217. Segundo a autoridade fiscal para o aproveitamento do ágio “*não se pode engendrar uma cadeia de eventos societários, que analisados isoladamente apresentam licitude de direito, mas que vistos em seu conjunto acabam por demonstrar uma outra realidade, destituída de qualquer propósito negocial, visando tão somente obter uma artificial economia tributária. Conforme relatado, este foi o caso aqui abordado*”. Assim, tal qual para o IRPJ, glosou a despesa com amortização do ágio na apuração da CSLL, com fundamento nos arts. 2º e 3º da Lei n.º 7.689/88, art. 57 da Lei n.º 8.981/95, art. 2º da Lei n.º 9.249/95, art. 1º da Lei n.º 9.316/96, art. 28 da Lei n.º 9.430/96.

218. A recorrente sustenta 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 n.º 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 n.º 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei n.º 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

219. Ao final, assenta ser “*incontroversa, portanto, a argumentação no sentido de que, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo, o que não é o caso dos autos*”.

220. Inicialmente importante destacar que os fatos apurados nestes autos comprovam Cosan S/A como real adquirente do investimento na recorrente; assim, forçoso concluir que a despesa com amortização de ágio é indedutível na apuração do lucro líquido, ponto de partida para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme demonstrado a seguir.

221. O art. 248 da Lei 6.404/76, em sua redação original, estabelece que os investimentos em sociedades coligadas e sociedades controladas devem avaliados pelo

patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial, de acordo com as normas que especifica. (MEP)

222. Em seguida, editou-se o Decreto-lei 1598/77 com vistas a “*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*”, conforme consta em seu preâmbulo.

223. O art. 20 do referido do Decreto-lei, como já visto, dispõe que o custo de aquisição do investimento avaliado pelo MEP deve ser desdobrado em patrimônio líquido e ágio, com o respectivo fundamento.

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

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

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

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

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

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

224. Como observa Schoueri²⁸, “o MEP apenas possibilita que se revele, em cada empresa participante do grupo, um lucro que, afinal, foi auferido uma única vez, no elo inferior da cadeia societária. [...] por esse motivo, que o resultado proveniente da equivalência patrimonial é *neutro para fins tributários*”. A neutralidade fiscal dos ajustes do MEP encontra-se no art. 23 do Decreto-lei:

Art. 23 - **A contrapartida do ajuste** de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real **as** contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País²⁹. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 53-54.

²⁹ Note-se que no período da publicação do Decreto-Lei 1598/77 as pessoas jurídicas estavam submetidas ao princípio da territorialidade; assim, os ganhos ou perdas apurados no exterior não influenciavam a apuração do IRPJ/CSLL.

225. O Decreto-lei também estabelece, nos arts. 25 e 33, a neutralidade fiscal da amortização do ágio/deságio e dispõe que somente haverá efeitos fiscais quando da alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada. Veja-se:

Art. 25 - **As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979)

[...]

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

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

II - **ágio ou deságio** na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979)

226. Como se vê, o MEP e os respectivos registros, que incluem despesas de amortização de ágio, são neutros para fins fiscais; todavia, o ágio e deságio terão efeitos no caso de alienação ou liquidação do investimento.

227. Note-se que o ágio é desdobramento do investimento (art. 20) e sua neutralidade tributária - não amortização, exceto na hipótese de liquidação ou alienação do investimento - é decorrência da neutralidade da avaliação do investimento pelo MEP.

228. Nesse contexto, verifica-se, pois, que a regra geral é não dedução da amortização do ágio em decorrência da neutralidade fiscal, regra que se aplica tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

234. Como se vê, interpretar de forma contrária ao exposto acima, ou seja, de acordo

com a pretensão da recorrente, significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

235. Acrescente ainda que o art. 13, III, da Lei nº 9.249/95, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, veja-se:

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

[...]

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

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

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

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

237. Com base nos mandamentos legais acima, Instrução Normativa SRF nº 390/04, dispõe que se aplicam à CSLL as normas relativas à amortização e que o ágio decorrente de rentabilidade futura - quando apurado corretamente, o que não é o caso dos autos - poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

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

[...]

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no **art. 20 do Decreto-lei 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) **podará 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;

238. Por fim, cumpre registrar que no Acórdão Carf n.º 9101-004-562, de 03/12/2019, nos autos do processo n.º 16682.721208/2012-16, referente ao mesmo contribuinte e à mesma matéria (ágio) nos anos-calendário 2009 a 2011, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, conforme voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa também entendeu pela indedutibilidade da CSLL. Vejamos os seguintes trechos:

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

[...]

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

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

Constatado, aqui, que a interposição de Cosanpar não desqualificou Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, e do titular do correspondente ágio, resta sem substância o ágio reconhecido contabilmente na autuada, de modo, inclusive, a justificar a anulação de sua amortização por meio da realização da provisão exigida pela CVM. Assim, é este lucro contábil, no qual os efeitos da amortização

deveriam ter sido neutralizados pela realização da referida provisão, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostrando-se correto o ajuste procedido pela autoridade lançadora e a conseqüente redução da base negativa originalmente apurada.

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

239. Nestes termos, nego provimento à matéria.

Acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IR/Fonte no preço da operação

240. Por fim, no caso de ser considerado devido o IR/Fonte nos autos do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25, requer a recorrente o *“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”*.

241. Nos autos do processo administrativo n.º 16682.720343/2013-25, a autoridade fiscal imputou à recorrente a seguinte infração: falta de recolhimento de IRRF, na qualidade de responsável tributário, incidente sobre o ganho de capital auferido por sociedades domiciliadas na Holanda (Exxonmobil International e Exxonmobil Brazil) na alienação de participações societárias relativas à sociedade domiciliada no Brasil – Esso Brasileira de Petróleo Ltda., cujo fato gerador ocorreu em 25/11/2008.

242. Não se discute nestes autos o IR-Fonte incidente no ganho de capital apurado, mas eventual impacto desse imposto no custo de aquisição do investimento da recorrente.

243. Todavia, não lhe assiste razão, porquanto nos termos do art. 26 da Lei 10.833/03, o adquirente domiciliado no Brasil é responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil. Veja-se:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica **responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital** a que se refere o art. 18 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.**

Lei n.º 9.249, de 1995

Art. 18. 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.

244. Verifica-se, pois, que a recorrente recolheu o IRRF na condição de responsável tributário e não de contribuinte, uma vez que é devido pelo alienante; logo não compõe o custo de aquisição da participação societária. Nesse sentido, sem reparos a decisão recorrida que assim se pronunciou:

Não sendo a autuada a contribuinte do imposto, mas tão somente a responsável tributária, não há que se falar que o valor eventualmente recolhido a título de IRRF

compõe o custo da aquisição da participação societária da contribuinte. Em verdade caberia a impugnante efetuar a retenção do imposto e efetuar o seu recolhimento, abatendo do valor a ser remetido as alienantes à título do pagamento pela aquisição de suas participações societárias.

Ademais o IRRF não tem como fato gerador a transferência do bem, mas tão somente o ganho de capital eventualmente auferido, razão pela qual não pode ser o seu valor eventualmente retido e pago considerado como um acréscimo, na medida 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 passível o seu aproveitamento, para fins da redução do ágio, tal qual requerido pela impugnante.

245. Nego provimento à matéria.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

246. Sustenta a recorrente, nos termos da legislação de regência, não haver autorização para cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

247. Em relação a esta matéria este Carf consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante n.º 108. Veja-se:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Recurso de ofício

248. Em primeira instância a recorrente alegou que a autoridade fiscal não considerou, para fins do lançamento, o seu saldo acumulado de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, embora tenha destacado que a glosa das despesas relativas à amortização fiscal do ágio aumentou o limite do prejuízo compensável, na medida que aumentou o valor do lucro real relativo ao exercício. Com efeito, requereu o ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com a correspondente compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da

CSLL, originários dos exercícios anteriores, conforme demonstrativos de e-fls. 1.340 e 1.341.

249. Em razão dos mesmos fatos, requereu também a redução do montante das multas isoladas por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ, conforme demonstrativos de e-fls. 1.343.

250. O pleito foi deferido pela decisão recorrida que recorreu de ofício.

251. Em recurso voluntário, a recorrente requereu, inicialmente, desprovemento do recurso de ofício e manutenção a decisão recorrida no tocante aos 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 aos períodos anteriores. Posteriormente, apresentou petição em que desistiu do pedido e requereu o provimento do recurso de ofício.

252. Segundo Fredie Didier Jr³⁰ a “*preclusão* lógica consiste na perda de faculdade/poder processual em razão da prática anterior de ato incompatível com exercício desse poder. Advém, assim, da prática de ato incompatível com o exercício da faculdade/poder processual. [...] É o que ocorre, por exemplo, quando a parte aceita expressa ou tacitamente a decisão, o que é incompatível com o exercício do direito de impugná-la (direito de recorrer). [...] a *preclusão lógica* está intimamente ligada à vedação ao *venire contra factum proprium* (regra que proíbe o comportamento contraditório) inerente à cláusula geral de proteção da boa-fé”.

253. É o caso. A recorrente postulou inicialmente no recurso voluntário o desprovemento do recurso de ofício e mantida a decisão recorrida no tocante aos ajustes nas bases de cálculo dos lançamentos fiscais. Em seguida, desistiu “*de forma expressa e irrevogável*” do pedido em relação essa matéria e requereu o “*provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, e sejam assim restituídos os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL compensados na decisão da DRJ*”.

254. Ora ao desistir expressamente do pedido, operou-se a preclusão lógica em relação à matéria; portanto, não pode a recorrente apresentar novo pedido.

255. Assim, desconsidero o pedido da recorrente em relação à matéria e analiso somente o recurso de ofício.

256. A decisão recorrida, por entender que a recorrente optou na DIPJ/2013 pela redução de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados por compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e também por confirmar em diligência a existência de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL entendeu correto o pleito da recorrente e reduziu o IRPJ e a CSLL. Quanto à multa isolada, por decorrência, efetuou os ajustes somente no valor apurado

³⁰ DIDIER JUNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. Vol. 1. 23. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 552-553.

em relação ao IRPJ haja vista que no cálculo da CSLL a autoridade fiscal havia efetuado a compensação da base de cálculo negativa de CSLL, conforme o demonstrativo de e-fls. 912. Veja-se (e-fls. 2644 e 2648):

A autoridade lançadora afirmou que manteve o mesmo valor de prejuízo fiscal compensado pelo contribuinte em sua DIPJ, tendo em vista que a decisão de compensar ou não eventual saldo de prejuízo fiscal existente é opção do contribuinte, não cabendo ao Fisco exercer de ofício a opção facultada ao contribuinte pelos arts. 509 a 515 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Entendo que a opção pela utilização da redução em 30% do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados por compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL já foi feita quando a autuada incluiu em no campo “compensação de fiscais de períodos de apuração anteriores” de sua declaração o valor de R\$ 11.622.465,27, correspondente a 30% do lucro real por ela apurado no valor de R\$ 38.741.500,90, bem como incluiu no campo “base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores – atividades em geral” o valor de R\$ 11.590.359,64, correspondente a 30% da base de cálculo da CSLL por ela apurada no valor de R\$ 38.634.532,15.

Resta apenas verificar a existência e a quantificação de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na data do presente julgado de modo a admitir a redução requerida, refazendo o cálculo do montante de tributos devidos, bem como ajustar os referidos saldos após a sua utilização.

Em resposta a diligência determinada por essa turma de julgamento, a autoridade lançadora informou a existência dos seguintes saldos:

Data	Saldo de Prejuízo Fiscal Disponível	Saldo de BCN da CSLL Disponível
31/12/2012	R\$ 488.313.984,57	R\$ 488.315.194,35
31/12/2017	R\$ 567.123.978,66	R\$ 566.949.505,70

É inconteste que a impugnante dispunha de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, podendo se aproveitar da compensação requerida no montante de R\$ 44.646.054,12, obtendo-se a redução a base de cálculo de R\$ 148.820.180,39 para R\$ 104.175.126,27.

Desse modo, julgo procedente a impugnação nesse ponto, reduzindo o montante do IRPJ devido para o valor de R\$ 26.043.531,57, e de CSLL para o valor de R\$ 9.375.671,36, conforme demonstrativos de fls. 1.340 e 1.341.

[...]

No entanto, **em decorrência do ajuste da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**, em decorrência da compensação de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição social de períodos anteriores, **deve, também ser ajustados os valores das multas isoladas.**

Acolho nesse ponto os cálculos apresentados pela impugnante, constante dos demonstrativos de fl. 1.343, **reduzindo o montante da multa isolada de IRPJ** para R\$ 13.021.765,79. **Mantenho o lançamento da multa isolada de CSLL, uma vez que a autoridade lançadora já havia feito a compensação da base de cálculo negativa de CSLL**, conforme o demonstrativo de fl. 912. (Grifo nosso)

257. Entendo que a opção pela utilização da redução em 30% do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados por compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL efetivou-se quando a autuada incluiu no campo “compensação de prejuízo fiscais de períodos de

apuração anteriores” de sua declaração o valor de R\$ 11.622.465,27, correspondente a 30% do lucro real por ela apurado no valor de R\$ 38.741.500,90, bem como incluiu no campo “base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores – atividades em geral” o valor de R\$ 11.590.359,64, correspondente a 30% da base de cálculo da CSLL por ela apurada no valor de R\$ 38.634.532,15 (e-fls. 712 e 725).

258. Conforme disposto nos artigos 42, parágrafo único, e 58, da Lei nº 8.981/95, o lucro líquido ajustado, para efeitos da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser reduzido por compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, em no máximo 30%. Uma vez que o contribuinte opta por essa compensação, conforme informado em DIPJ, esse direito, respeitado o limite legal, deve ser observado inclusive no caso de apuração infração que aumente o valor tributável e o contribuinte tenha saldo de prejuízo/base negativa de CSLL suficiente para a compensação adicional.

259. Assim, comprovado que à época do lançamento a recorrente tinha saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que permitiam a compensação requerida, conforme apurado em diligência, tal pleito deve ser deferido. Quanto à multa isolada, trata-se de reflexo do valor devido. Nesse sentido, sem reparos a decisão recorrida.

260. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício da Fazenda Nacional.

Conclusão

261. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75% e nego provimento ao recurso de ofício.

262. É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator