



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.722929/2016-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.701 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ/CSLL - Glosas de amortização de ágio
Recorrente RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO EM RAZÃO DO PROGRAMA DE PRODUTIVIDADE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA. Consoante tese firmada em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas decidido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, *durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão.*

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. A contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança (Súmula CARF nº 116).

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. INCOMPATIBILIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL

COM A EXIGÊNCIA DE IRRF NÃO DIRIGIDA À REAL ADQUIRENTE. Se nos autos da exigência de imposto de renda não retido nos pagamentos correspondentes à aquisição do investimento a decisão proferida não adentra às discussões acerca do real adquirente, não é possível qualquer inferência que se preste a infirmar a acusação veiculada nestes autos para glosa das amortizações de ágio. REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) rejeitar a preliminar de suspensão do julgamento em razão do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária; ii) rejeitar a arguição de decadência do direito de o Fisco examinar repercussões de operação ocorrida em 2008; iii) conhecer da petição apresentada em 3/10/2018, mas rejeitar a alegação de invalidade da presente exigência por contradição com a acusação veiculada no processo administrativo nº 16682.722929/2016-77; iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ, votando pelas conclusões os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberto Gouveia Sampaio; e v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário: vi) relativamente à exigência de CSLL, divergindo os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberto Gouveia Sampaio. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário: vii) relativamente às exigências de multas isoladas, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberto Gouveia Sampaio.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Júnia

Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 27/12/2016, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 178.362.552,18.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em 13/12/2016, foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 178.362.552,18, assim discriminado:

[...]

Auto de infração de IRPJ – fls. 2692/2708

Segundo consta do auto de infração de IRPJ, foram apuradas as duas infrações a seguir descritas:

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

- *Valor excluído indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, referente a amortização de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, conforme termo de verificação fiscal.*
- *Fatos geradores: 31/12/2011; 31/12/2012.*
- *Multa: 75,00%.*
- *Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99.*

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

- *Falta de pagamento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*
- *Fatos geradores: entre 30/06/2011 e 31/12/2012.*
- *Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.*

Auto de infração (reflexo) de CSLL – fls. 2733/2748

O lançamento de CSLL decorre dos mesmos fatos que caracterizaram as infrações descritas no auto de infração de IRPJ.

Termo de verificação fiscal

Do termo lavrado pela autoridade lançadora a fls. 2623/2688, destacam-se as seguintes informações:

- *Nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL contra COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A. (“COSAN LE”), antes denominada COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A. (“COSAN CL”), e mais anteriormente ainda denominada ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA (“ESSO”).*
- *Apurou-se, naqueles autos, redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, em razão da utilização de despesas não dedutíveis relativas à amortização do ágio gerado em operação de aquisição das participações societárias na ESSO pela empresa-veículo COSANPAR PARTICIPAÇÕES S.A (“COSANPAR”), ágio este posteriormente transferido para a COSAN CL (atual COSAN LE) por meio de incorporação reversa.*
- *De acordo com a autuação, ficou caracterizada a simulação, tendo em vista tratar-se de operações estruturadas, que, isoladamente, aparentavam licitude de direito, mas que, vistas em seu conjunto, acabaram por demonstrar uma outra realidade, tendo sido extrapolados os limites da função social e do fim econômico da propriedade e dos contratos, em especial o de sociedade.*
- *A real adquirente das participações societárias da ESSO foi a COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO (“COSAN S.A.”), servindo a COSANPAR apenas como uma “ponte” na concretização dessa operação, ou seja, como empresa-veículo.*
- *O relatório de avaliação econômico-financeira utilizado para servir de fundamentação ao ágio pago na aquisição da ESSO pela COSAN S.A., por meio da empresa-veículo COSANPAR, foi emitido meses após as operações realizadas, apenas confirmando que a avaliação feita pela interessada ocorreu muito tempo após a conclusão dos negócios praticados.*
- *Posteriormente, a COSAN CL (atual COSAN LE) foi cindida parcialmente, vertendo-se parte de seu patrimônio à ora atuada RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (“RAÍZEN”), antes denominada SHELL BRASIL S.A. (“SHELL”), juntamente com parte do saldo do ágio existente naquela data, sendo esse ágio, no valor de R\$ 548.688.505,92, originário da incorporação reversa da COSANPAR pela COSAN CL.*
- *Portanto, parte do ágio considerado indedutível na COSAN LE (antiga COSAN CL) integrou a parcela de seu patrimônio que foi cindido e vertido para a RAÍZEN, que passou a amortizá-lo.*
- *Todavia, nada mais natural que esse ágio seja também indedutível na RAÍZEN, uma vez que, com a transferência efetuada, se mantém a natureza, as características e a origem do ágio.*
- *Ademais, verificou-se, em última análise, que a operação engendrada para transferir o ágio da COSAN CL (atual COSAN LE) para a RAÍZEN buscou, em verdade, permitir que a COSAN S.A., por meio do recebimento de dividendos exclusivos, continuasse a se beneficiar das deduções indevidas das despesas correspondentes à amortização daquele mesmo ágio oriundo da operação ilegal de incorporação reversa envolvendo a COSANPAR (empresa-veículo) e sua controlada COSAN CL, objeto da mencionada autuação anterior.*

- *Tendo em vista que foram efetuadas exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada dos anos-calendário de 2011 e 2012, decorrentes de saldo de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido a amortizar, constante da parcela do patrimônio cindido da COSAN CL (atual COSAN LE) que foi incorporada à RAÍZEN, conforme discriminado em resposta do contribuinte e detalhado nas tabelas a fls. 2681/2682, efetuou-se a glosa de ofício dos referidos valores e, uma vez recalculados os montantes a pagar destes tributos, foram lançados os créditos tributários correspondentes.*
- *Sobre os valores devidos apurados, aplicou-se multa de ofício de 75%.*
- *Efetuiu-se ainda o lançamento das multas isoladas, calculadas sobre as diferenças mensais de IRPJ e CSLL apuradas no procedimento fiscal e não declaradas em DCTF, no período de 06/2011 a 12/2012, conforme discriminado nos anexos a fls. 2689/2690.*
- *Após determinar o novo lucro real e a nova base de cálculo da CSLL, pela glosa das exclusões indevidas, a fiscalização efetuou a compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas de CSLL acumulados em exercícios anteriores, limitados a 30% das novas bases ajustadas, conforme demonstrado em planilhas anexadas aos respectivos autos de infração.*

Ciência dos lançamentos

Em 27/12/2016, o sujeito passivo tomou ciência do lançamento, por meio de sua caixa postal, considerada seu domicílio tributário eletrônico perante a RFB, conforme termo a fls. 2730.

Impugnação

Em 24/01/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 2750, foi apresentada a impugnação a fls. 2751/2844, cujo teor pode ser assim resumido:

Dos Fatos

1- Breve resumo das autuações

- *Apresenta-se um resumo das autuações.*
- *As operações analisadas foram praticadas pelo grupo Cosan em estrita consonância com o ordenamento jurídico vigente à época dos fatos, visando à aquisição de um novo negócio, sem que este se confundisse com as demais atividades desenvolvidas pelo grupo, possibilitando uma maior transparência no investimento e permitindo a entrada de novos investidores neste negócio específico.*

2 - Da efetiva operação realizada

- *As alterações societárias adotadas pela impugnante e por seu grupo, deram-se de forma lícita e adequada para atingir seu objetivo final, qual seja: aumentar seu portfólio de investimentos e seu potencial de competitividade por meio da entrada em um novo segmento econômico, o setor de combustíveis e lubrificantes.*
- *Todas as operações societárias que acarretaram o aproveitamento do ágio foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes holandeses e brasileiros.*

- *As operações que resultaram no aproveitamento do ágio não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista dos atos societários considerados isoladamente, tal como fez o agente fiscal.*
- *A constituição da COSANPAR tinha o objetivo de segregar a atividade de distribuição de combustíveis e lubrificantes dos demais negócios do grupo Cosan.*
- *Objetivava, ainda, permitir o ingresso de investidores nesse negócio. Por eventos negociais subsequentes, a entrada de investidores externos acabou por não se efetivar, pelo menos naquela ocasião, o que motivou o grupo Cosan a decidir pela incorporação da COSANPAR pela COSAN LE alguns meses depois de concluída a operação de compra e venda com o grupo ExxonMobil.*
- *No entanto, durante a fase de transição, que vigorou desde a assinatura do contrato de compra e venda até a data de conclusão da transação, a COSANPAR se preparou para exercer as atividades de back office para a ESSO brasileira, admitindo cerca de 100 empregados que foram treinados e passaram a atuar nas atividades de atendimento a clientes, contas a pagar, contas a receber, informática, controladoria, entre outras. O exercício dessas atividades continuou até a incorporação da COSANPAR pela COSAN LE.*
- *A entrada de investidor externo no segmento de combustíveis acabou acontecendo apenas em 2010, quando COSAN e SHELL decidiram unir suas operações e constituir a RAÍZEN (uma das maiores empresas do segmento de combustíveis do mundo), com início efetivo em 06/2011.*
- *A presente autuação questiona o ágio amortizado pela impugnante (RAÍZEN) na última etapa das operações – ágio vertido da COSAN LE em razão da cisão parcial. Em momento algum se questiona a amortização do ágio pela impugnante em razão da cisão em si mesma, mas tão somente em razão de supostos vícios na sua origem/formação, quando da aquisição realizada pela COSANPAR.*
- *As operações societárias (“várias fotografias”) que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio pela impugnante visavam, desde sempre, à expansão das atividades do grupo em novos setores econômicos no Brasil e posterior simplificação da estrutura societária.*
- *O aproveitamento fiscal da amortização do ágio é uma mera consequência do conjunto de operações analisadas, uma vez que demonstrado o seu efetivo propósito negocial e sua congruência com o planejamento estratégico do grupo Cosan.*

Preliminarmente

3 - Da Medida Provisória nº 765/16 - Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária - Inconstitucionalidade/ilegalidade - Consequência: suspensão do julgamento

- *O “bônus” acima referido será calculado sobre o total arrecadado de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre impostos, taxas e contribuições administradas pela RFB, além de recursos advindos da alienação de bens apreendidos. Ou seja: quanto maior a arrecadação da RFB, maior será a remuneração desses servidores.*
- *O estabelecimento do “bônus” acaba por violar a imparcialidade da administração pública, tal qual disposta no artigo 37 da Constituição Federal, uma vez que os julgadores são diretamente interessados na manutenção das autuações, o*

que revelará a aludida “produtividade” e impactará no aumento do pagamento do “bônus”.

- O “bônus” também viola o artigo 42, II, do Regimento Interno do Carf, o qual estabelece que o conselheiro julgador resta impedido de julgar quando tiver interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; o artigo 18, I, da Lei nº 9.784/99, que determina que “é impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que” “tenha interesse direto ou indireto na matéria”; e o artigo 145, IV, do novo CPC, que prevê que o juiz deve ser considerado suspeito quando estiver “interessado no julgamento do processo em favor de qualquer das partes”.

- O programa de produtividade da RFB e o bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária violam diversos dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro, de modo que se requer à turma julgadora que determine a suspensão do julgamento administrativo nos presentes autos até que o programa e o bônus sejam revogados.

Do Direito

4 - Legitimidade das operações realizadas e posterior aproveitamento fiscal do ágio pela impugnante - Dos limites da lide: cisão não questionada

- Conforme se depreende dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, para que a despesa com amortização do ágio seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o legislador ordinário estabeleceu, apenas e tão somente (i) que ocorresse a aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária adquirida com ágio; (ii) que houvesse a absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida, consoante previsão expressa do artigo 8º); e (iii) que a fundamentação econômica do ágio fosse lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

- 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).

- Foi efetivada a incorporação da COSANPAR pela COSAN LE (antiga COSAN CL).

- 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.

- Após a formação e registro do ágio, a empresa adquirente (COSANPAR) foi incorporada pela sua controlada (COSAN LE), o que transferiu o direito à amortização a essa última empresa.

- Posteriormente, a COSAN LE foi parcialmente cindida, de modo que o ágio ainda não amortizado foi vertido com a cisão, o que gerou o direito à amortização pela impugnante.

- Nos presentes autos, o agente fiscal não questiona o fato de que tal ágio foi vertido à impugnante por meio da cisão parcial. Evidente, portanto, que tal questão não integra a presente lide.

• *E nem poderia, uma vez que a versão do direito ao aproveitamento do ágio em virtude de cisão parcial decorre do quanto disposto no artigo 229 da Lei nº 6.404/76.*

• *Foram atendidos os termos preconizados na legislação de regência que permite a dedutibilidade do ágio, o que, por si só, valida o procedimento adotado pela impugnante.*

5 - Demonstração da validade e do propósito comercial da operação de aquisição das cooperativas holandesas BIH e BHC (detentoras de participação na ESSO)

5.1 - Diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio - falsa premissa do agente fiscal

• *Mesmo que não fosse utilizada a COSANPAR (a qual era necessária dentro da estrutura comercial pretendida para a aquisição das cooperativas holandesas), o resultado fiscal seria o mesmo que se obteve: o ágio acabaria por ser aproveitado fiscalmente pela impugnante. Ou seja, todas as possíveis estruturas para a aquisição das cooperativas BIH e BHC teriam o mesmo resultado fiscal: a amortização do ágio pago.*

Hipótese 1- Aquisição na “forma jurídica original”

• *Hipótese 1: a) aquisição direta das cooperativas BIH e BHC pela Cosan mediante pagamento em dinheiro, com ágio; b) liquidação das cooperativas; c) incorporação da ESSO pela Cosan, com a consequente amortização do ágio.*

• *Caso o grupo Cosan tivesse adotado a estrutura societária demonstrada no presente tópico, obteria inclusive maiores benefícios fiscais do que aqueles alcançados com a criação da COSANPAR e a segregação do investimento.*

• *Isso porque, nos anos anteriores à referida operação, a Cosan acumulava prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, que seriam passíveis de compensação com os lucros gerados pela COSAN LE entre os anos-base 2009 e 2011 caso tivesse sido incorporada diretamente por aquela empresa.*

• *Se a aquisição das cooperativas não se deu de forma direta pela Cosan, outras eram as razões, que não as fiscais, que levaram à reorganização societária tal como praticada.*

• *Embora na esfera tributária não houvesse obstáculos à aquisição das cooperativas diretamente pela Cosan, é certo que na perspectiva comercial verificavam-se maiores dificuldades.*

• *O grupo Cosan atuava, até o ano de 2008, essencialmente no setor sucroenergético e a COSAN LE operava no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo.*

• *A criação da COSANPAR teve como principal objetivo permitir a aquisição e a administração desse novo investimento de forma apartada dos demais ativos do grupo, não impactando os outros negócios desenvolvidos pela Cosan.*

• *Um fator que também foi relevante para que a opção apresentada no presente tópico fosse descartada reside na necessidade que se teria de observar as regras da CVM para tal operação, o que poderia implicar, inclusive, na abertura do capital da ESSO em um momento indesejado pelo grupo.*

-
- *A fiscalização cometeu um equívoco ao se ater, em sua argumentação, a um suposto papel desempenhado pela COSANPAR na organização societária em tela, de permitir a amortização fiscal do ágio.*

Hipótese 2 - Aquisição direta pela Cosan e posterior cisão

- *Hipótese 2: a) aquisição direta das cooperativas BIH e BHC pela Cosan mediante pagamento em dinheiro, com ágio; b) liquidação das cooperativas; c) cisão parcial da Cosan, de modo que a parte referente ao ágio fosse cindida e vertida ao patrimônio da ESSO.*
- *Se a Cosan optasse por comprar diretamente as cooperativas BIH e BHC e posteriormente cindisse a parcela de seu patrimônio correspondente ao investimento, o qual seria incorporado à própria ESSO, ainda haveria o encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária, possibilitando, conseqüentemente, a amortização do ágio pago.*
- *Esse fato, por si só, comprova que a criação da COSANPAR não pode ser entendida como desprovida de propósito negocial, na medida em que dela não decorreu qualquer tratamento fiscal que não ocorreria de outras formas.*

Hipótese 3 - Aquisição direta pela Cosan e aporte do investimento em empresa operacional

- *Hipótese 3: a) aquisição direta das cooperativas BIH e BHC pela Cosan mediante pagamento em dinheiro, com ágio; b) integralização do investimento com ágio em alguma das empresas operacionais já existentes do grupo Cosan; c) liquidação das cooperativas d) incorporação reversa e amortização fiscal do ágio.*
- *O resultado seria a permanência da separação entre as atividades de produção (Cosan e Usina) e distribuição de combustíveis (ESSO), mas com o devido encontro do investimento com o ágio pago pela participação societária, possibilitando a amortização fiscal.*
- *Esta estrutura societária foi amplamente utilizada nas operações de privatizações que ocorreram no Brasil e tem sua validade corroborada por diversas decisões do Carf.*
- *Fica clara a impossibilidade de admitir-se o fundamento de que a COSANPAR teria sido criada com o intuito meramente de viabilizar a amortização do ágio.*

Hipótese 4 - Aquisição por meio de outras empresas operacionais

- *Hipótese 4: a) capitalização de alguma empresa operacional já existente pela Cosan;*
- b) aquisição das cooperativas BIH e BHC pela empresa operacional mediante pagamento em dinheiro, com ágio; c) liquidação das cooperativas d) incorporação reversa e amortização fiscal do ágio.*
- *Nessa configuração, a empresa capitalizada teria registrado ágio na aquisição, o qual poderia ser aproveitado pela COSAN LE (e, posteriormente, pela impugnante em razão da cisão) após a incorporação da controladora.*
- *Assim sendo, mesmo que a participação societária nas cooperativas (i) tivesse sido adquirida diretamente pela Cosan, (ii) tivesse sido adquirida pela Cosan e o investimento aportado em uma empresa operacional, ou (iii) tivesse sido adquirida*

diretamente por sociedade operacional do grupo Cosan já existente à época, o valor do ágio pago poderia ser deduzido, desde que fundamentado em rentabilidade futura e atendidas as condições previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, motivo pelo qual não poderá a turma julgadora acatar o entendimento infundado do agente fiscal.

5.2 - Demonstração do propósito comercial para a constituição da COSANPAR

(i) Da necessidade de se administrar em separado o novo negócio adquirido

- *Considerando-se a magnitude da negociação que estava em curso, a complexa transição que se seguiria e a opção do grupo Cosan em manter os seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo separados do restante das empresas do grupo, verificou-se a necessidade de criar-se uma estrutura administrativa apartada.*
- *Não poderia a COSANPAR ser uma mera empresa sem propósito comercial, como alega a fiscalização, pois esta possuía cerca de 100 funcionários que trabalhavam dando o suporte administrativo para que a empresa investida pudesse exercer suas atividades de forma plena.*
- *A COSANPAR devidamente recolheu aos cofres públicos as contribuições à Previdência Social dos funcionários, conforme exemplo de guia de recolhimento do FGTS a fls. 2789.*
- *A COSANPAR foi criada com o intuito de 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 pró da COSAN LE, como, por exemplo, preparar a sua contabilidade, gerir o seu sistema de informações, administrar o seu pessoal, entre outras atividades.*
- *As supracitadas atividades em momento algum tiveram como beneficiária a Cosan, uma vez que esta já possui um longo histórico de atividade e, conseqüentemente, uma estrutura administrativa própria.*
- *Um fator também relevante é a dívida e as respectivas despesas financeiras vinculadas à COSANPAR, as quais também demonstram que a referida empresa era operacional.*
- *Outro benefício que também foi levado em consideração para que se decidisse pela criação da COSANPAR, foi a maior facilidade com que o negócio poderia ser desfeito caso, no decorrer do processo de aquisição, houvesse algum problema, uma vez que seria mais simples dissolver uma estrutura apartada do que se estivesse dentro da complexa organização do grupo Cosan.*
- *A COSANPAR permaneceu ativa por um ano e três meses, o que de modo algum pode ser considerado um curto espaço de tempo (ou, pior, “vida efêmera”).*
- *Tanto o é que foi devidamente constituída e registrada nos órgãos competentes, inclusive na Receita Federal do Brasil, quando do registro no CNPJ.*
- *O fato de estar localizada no mesmo escritório administrativo da Usina Costa Pinto não é suficiente para descaracterizar a existência da COSANPAR, especialmente porque foi devidamente registrada nos órgãos competentes.*

• *O fato de as empresas (COSANPAR, USINA e AGRICOLA) possuírem os mesmos diretores não é suficiente a infirmar a existência da COSANPAR, pois as operações em comento envolveram a aquisição de participação societária por empresa do grupo Cosan.*

• *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 ExxonMobil e, conseqüentemente, de seus ativos no Brasil.*

(ii) Da necessidade de transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores

• *A Cosan abriu o seu capital em 2005 e, desde então, está listada no segmento especial de listagem denominado Novo Mercado, da BM&F BOVESPA S.A.*

• *As companhias incluídas neste segmento denominado Novo Mercado se comprometem em adotar padrões mais rígidos de transparência e governança corporativa do que aqueles previstos em lei.*

• *Por este motivo o grupo Cosan se empenhou em estruturar a operação de aquisição das cooperativas BIH e BHC da forma mais transparente possível aos seus acionistas, o que significou a criação de uma estrutura separada das demais do grupo.*

• *A criação da COSANPAR, permitiu que todos os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão.*

• *Caso o grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio grupo para consecução de suas atividades, tornando o trabalho de separá-los muito mais difícil e aumentando a probabilidade de imprecisões.*

• *O grupo Cosan, seguindo o princípio de boa prática de governança corporativa, decidiu pela estrutura societária que deu a maior transparência possível à aquisição em questão, de modo a facilitar a informação aos seus investidores, bem como a simplificar a análise da operação por eventuais novos investidores que tivessem a intenção de entrar no negócio.*

(iii) Da possibilidade da entrada de um novo investidor - consequência: criação da impugnante

• *A COSANPAR foi considerada empresa-veículo, pois não adquiriu participação em nenhuma outra sociedade, além da ESSO.*

• *Isso não é suficiente a desqualificar a condição da COSANPAR, pois esta foi inicialmente constituída para receber investimentos de investidores externos com conhecimentos específicos no setor de combustíveis e lubrificantes.*

• *Entre o final do ano de 2008 e o início do ano de 2009, o grupo Cosan chegou a iniciar negociações com possíveis investidores que pudessem trazer sua experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.*

- *O intuito era que este investidor com know how desse setor entrasse na COSANPAR e auxiliasse no desenvolvimento da COSAN LE por intermédio da sua expertise no ramo, sem que esta tivesse influência nos demais negócios do grupo.*
- *Por questões de ordem negocial, não foi possível chegar a nenhum acordo quanto à desejada parceria, motivo pelo qual o grupo Cosan decidiu pela incorporação da COSANPAR pela COSAN LE para simplificação da sua estrutura societária.*
- *Reforça o exposto acima o fato de que, em maio de 2009, isto é, antes da incorporação da COSANPAR pela COSAN LE, o grupo Cosan vendeu a unidade responsável pela distribuição de combustíveis para aviação à SHELL.*
- *O processo de venda de parte do negócio controlado pela COSAN LE foi muito simplificado graças à estrutura criada pelo grupo Cosan que apartou seus investimentos no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo das demais empresas do grupo.*
- *Posteriormente, o grupo Cosan conseguiu entrar em acordo com um investidor externo com conhecimentos no ramo de produtos derivados de petróleo, a própria SHELL, com a qual uniu suas operações (criação da impugnante, em 01/06/2011) e concretizou o planejamento realizado pelo grupo Cosan no ano de 2008 ao criar a COSANPAR.*
- *A ausência de novos investidores imediatamente após a aquisição das cooperativas holandesas se deu por questões de ordem negocial. No entanto, a simples possibilidade de que o acordo pudesse ter ocorrido (como de fato ocorreu em 2010) já era um dos motivos que justificou a constituição da COSANPAR.*
- *A constituição da impugnante decorre do próprio intuito inicial do grupo Cosan (expansão e desenvolvimento de negócios) que levou à constituição da COSANPAR.*
- *Citam-se decisões do Carf.*
- *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.*

5.3 - Ad Argumentandum - Validade da suposta empresa-veículo

- *Em diversas operações, a constituição de uma “sociedade-veículo” é indispensável para que se obtenha o propósito negocial pretendido, exatamente como ocorreu no presente caso, tendo em vista que a COSANPAR foi fundamental para os objetivos estratégicos do grupo Cosan.*
- *Citam-se diversos casos já julgados pelo Carf nos quais se entendeu que a utilização de empresas holding (“empresas-veículo”) não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio.*
- *Ainda que a COSANPAR fosse uma “empresa-veículo”, o que se admite apenas a título argumentativo, a jurisprudência atual da Carf tem reconhecido a validade de operações em que tais sociedades são utilizadas.*

6 - Da ausência de simulação

-
- *A intenção do grupo Cosan ao criar a COSANPAR jamais foi encobrir ou simular uma operação, mas sim viabilizar a aquisição dos ativos detidos pelo grupo ExxonMobil, permitindo que este “novo negócio” fosse administrado em separado dos demais, proporcionando transparência na operação aos investidores e possibilitando a entrada de eventuais novos investidores com experiência específica no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, sem afetar os outros negócios do grupo Cosan.*
 - *Nenhuma das hipóteses previstas pelo artigo 167 do Código Civil foi verificada no caso concreto, motivo pelo qual não poderá prevalecer a afirmação de que as operações realizadas pelo grupo Cosan teriam sido simuladas e, portanto, nulas.*
 - *Todas as operações foram feitas em estrita conformidade com os requisitos legalmente exigidos (contábeis, societários ou fiscais) e foram devidamente divulgadas em suas demonstrações financeiras, bem como levadas ao conhecimento de todos os órgãos competentes, como a Jucesp, Bacen, CVM e a Receita Federal do Brasil.*
 - *A simulação não se presume e não se prova por meio de indícios. Ela deve ser efetivamente comprovada, sob pena de 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.*
 - *No presente caso, entretanto, a fiscalização não logrou êxito em apresentar documentos comprobatórios do negócio jurídico real que se procurou simular, mas apenas partiu de indícios de que haveria simulação nas operações, o que não pode ser admitido.*
 - *O antigo Conselho de Contribuintes também já se posicionou quanto a impossibilidade de presunção da simulação.*
 - *Todos os órgãos competentes tiveram plena ciência dos fatos e o fim econômico do grupo Cosan foi alcançado: expandir sua atuação no mercado brasileiro.*
 - *Tanto é assim que não se lançou multa qualificada nos autos do presente processo, bem como no julgamento que resultou no acórdão nº 1402-002.090, nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16 (COSAN LE), utilizado como fundamento da presente atuação. O voto vencedor foi no sentido de que as operações que originaram o ágio em comento eram legítimas à época dos fatos à luz da jurisprudência do Carf, o que ensejou o cancelamento da multa qualificada.*
 - *A conclusão precipitada a que chegou o agente fiscal não reflete a realidade dos fatos quanto à ocorrência de simulação no presente caso, pois a operação efetivamente realizada e desejada pelo grupo Cosan era a aquisição e administração de investimento de forma apartada dos demais negócios do grupo, como restou já comprovado, não havendo também qualquer intuito de prejudicar terceiros ou ilegalidade na operação realizada.*

6.1 - Validade dos atos praticados - hipótese de “opção legal”

- *O presente caso trata, na realidade, de uma “opção legal” feita pelo grupo Cosan que não teve outro intuito que não a aquisição e administração de investimento de forma apartada dos demais negócios do grupo.*

- *O grupo Cosan praticou uma conduta lícita, levando todos os atos societários ao registro público e competente, demonstrando, com isso, sua boa-fé na referida reestruturação societária.*

7 - Demonstração de fundamento econômico do ágio - laudo de avaliação

- *O documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela COSANPAR na aquisição das cooperativas holandesas, embora produzido em 03/06/2009, reporta-se a informações de novembro/2008 (o fechamento das operações deu-se em 21 e 25/11/2008). Como se não bastasse, em janeiro/2008, estudos internos elaborados pelo Banco Morgan Stanley demonstraram a expectativa de rentabilidade futura.*
- *Além da inexistência, à época dos fatos, de requisitos legais específicos quanto ao momento de produção do documento de avaliação, a jurisprudência administrativa aceita que o referido comprovante não precisa, necessariamente, ser anterior à aquisição, podendo ser elaborado depois desta, desde que tomando por base informações contemporâneas, o que ocorreu no presente caso.*
- *Os requisitos e prazos para apresentação de laudo apenas foram introduzidos no ordenamento jurídico por meio da Medida Provisória nº 627/1322, publicada em 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973/14.*
- *Considerando-se que, à época aqui tratada, a legislação não definia a forma ou o momento em que o demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura deveria ser elaborado, tampouco exigia a existência de um “laudo”, resta evidente que as operações em questão foram devidamente fundamentadas: primeiro pelo estudo interno anterior a toda e qualquer negociação, o que foi, posteriormente, ratificado pelo laudo de rentabilidade futura elaborado pela KPMG.*

8 - Inexistência do requisito legal de “confusão patrimonial”

- *Não existe, na legislação tributária, o conceito de “confusão patrimonial” adotado pelo agente fiscal como requisito necessário à dedutibilidade fiscal do ágio e, ainda que se pudesse aceitá-lo, o que se admite ad argumentandum, esse restou plenamente cumprido no caso concreto, uma vez que a real adquirente (COSANPAR) foi incorporada pelo investimento adquirido (COSAN LE).*

9 - Da impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte - da opção legal - notas explicativas das demonstrações financeiras da impugnante

- *Não pode o fisco pretender adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados na administração da sociedade empresária.*
- *O fato de a impugnante pagar dividendos à Cosan em nada se atrela ao direito à amortização do ágio em comento, que deriva de operações efetivamente realizadas, entre partes independentes, com efetivo pagamento, o que autoriza sua amortização.*
- *Ainda que as operações societárias que deram origem ao ágio não tivessem servido a nenhum fim empresarial, o ordenamento jurídico vigente não traz em nenhum de seus dispositivos o conceito de “propósito comercial”.*
- *O suposto evento infracional (falta de propósito comercial) não se subsume a nenhuma hipótese de incidência tributária em vigor.*

- *A única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação sem substância econômica seria o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.*
- *Todavia, os procedimentos necessários para a aplicação dessa norma dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada.*
- *O pagamento de dividendos à Cosan não vicia o ágio legitimamente gerado.*

10 - Da impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa

- *A multa isolada somente poderia 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.*
- *Como os autos de infração foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2011 e 2012, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada.*
- *Há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, uma vez que os valores adicionados pela fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram exatamente os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.*
- *Segundo a 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.*
- *Recentíssima jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a absoluta impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, inclusive com a redação dada pela Lei nº 11.488/07 (AgRg no REsp 1576289/RS).*

11 - Ad Argumentandum - Da inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

- *Não foi apontada qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição da despesa com ágio à base de cálculo da CSLL, o que macula a validade do presente lançamento, por ofensa ao princípio da legalidade.*
- *Na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.*
- *A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos. A amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível.*

- *A base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97 que permitem sua amortização em algumas hipóteses).*
- *Tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela do ágio ao lucro líquido, não cabe à autoridade fiscal exigir o que a lei não exige.*
- *Portanto, mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, é possível concluir que o lançamento de CSLL não possui fundamento legal.*

12 - Ad Argumentandum - O valor do ágio deverá ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IR/Fonte no preço da operação

- *Requer a impugnante, na remota hipótese de se manter a cobrança do IRRF nos autos do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25, da COSAN LE, o que se alega apenas a título argumentativo, que a turma julgadora permita o respectivo reajuste no valor registrado a título de ágio passível de amortização fiscal, objeto dos presentes autos.*

13 - Da necessidade de restabelecimento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados de ofício pela fiscalização

- *Ao autuar a impugnante, adicionando as parcelas de R\$ 103.805.933,56 (2011) e R\$ 177.953.028,96 (2012) às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o agente fiscal compensou de ofício montantes de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados pela impugnante em períodos anteriores.*
- *Contudo, por todas as razões ora expostas, restou evidente a necessidade do restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL compensados de ofício pela fiscalização com as bases de cálculo autuadas de tais tributos.*

14 - Preclusão/decadência da possibilidade do fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante

- *Embora a amortização do ágio ora questionada tenha ocorrido nos anos de 2011 e 2012, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu no ano-base de 2008.*
- *O fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, em 2016, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2008), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio de 2011 e 2012).*

15 - Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

- *Os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.*
- *Multa não é tributo. Só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa). A cobrança de juros sobre a multa*

desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

Do pedido

- *A impugnante requer, preliminarmente, a suspensão do julgamento do processo em razão de suspeição (artigo 145, IV, do novo CPC), até que o programa de produtividade da RFB e o bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária sejam revogados.*
- *No mais, requer o recebimento, o conhecimento e o provimento da impugnação, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.*
- *Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente, (i) o reconhecimento da impossibilidade de exigência da CSLL sobre a amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal; (ii) que sejam cancelados os juros calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, por inexistência de previsão legal; (iii) o ajuste no valor do ágio na remota hipótese de prevalecer a cobrança do IRRF nos autos do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25.*

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE FISCAL. CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS EM EMPRESA-VEÍCULO PARA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSTERIOR INCORPORAÇÃO DA EMPRESA-VEÍCULO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a sociedade investida e a real sociedade investidora, sendo esta a que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, suportando o ônus do pagamento. Não é possível o aproveitamento do ágio se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá não só o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora, mas também a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Cientificada da decisão de primeira instância em 30/06/2017 (fl. 3254), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 31/07/2017 (fls. 3257/3358), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação e finaliza pleiteando que:

Pelo exposto, a Recorrente requer, preliminarmente, a suspensão do julgamento do processo em razão de suspeição (artigo 145, inciso IV do Novo Código de Processo Civil), até que o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária sejam revogados.

No mais, requer o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, com a reforma da decisão recorrida e a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos, cancelando-se integralmente os autos de infração originários do presente processo administrativo.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente (i) o reconhecimento da impossibilidade de exigência da CSLL sobre a amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal; (ii) que sejam cancelados os juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada, por inexistência de previsão legal; (iii) o ajuste no valor do ágio na remota hipótese de prevalecer a cobrança do IR/Fonte nos autos do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25.

Em petição apresentada em 03/10/2018 a interessada aponta que, por meio do Acórdão nº 2201-002.666, proferido nos autos do processo nº 16682.720343/2013-25, a Autoridade Fiscal e este E. Conselho - em decisão definitiva - qualificaram a Cosanpar como real adquirente do investimento e, portanto, responsável pela retenção na fonte do Imposto de Renda, concluindo existir flagrante contradição entre ambas as acusações. Pleiteia, assim, que, considerando a (i) evidente incongruência do posicionamento da Autoridade Fiscal relatada supra (ii) o fato de este E. CARF já ter reconhecido a Cosanpar como real adquirente do investimento, assegurando, portanto, sua substância, e (iii) que o único fundamento para o lançamento contra o qual se recorre é a suposta ausência de substância da Cosanpar, ratificam-se os argumentos trazidos pela Recorrente em Recurso Voluntário - referentes à validade/propósito da suposta veículo - os quais certamente levarão ao cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Relatora

Da Medida Provisória nº 765/16, ora convertida em Lei – Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária – Inconstitucionalidade/Ilegalidade – Consequência: Suspensão do Julgamento

A autoridade julgadora de 1ª instância assim se pronunciou acerca da suspensão pleiteada em impugnação:

O art. 5º, caput, da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016, instituiu o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

A composição da base de cálculo do valor global do referido bônus foi definida pelo § 4º do referido art. 5º, nos seguintes termos:

§ 4º A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975:

I - arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e

II - recursos advindos da alienação de bens apreendidos a que se refere o inciso I do § 5º do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

No entender da impugnante, os julgadores deste colegiado estariam impedidos de atuar neste e em outros processos, por serem “diretamente interessados na manutenção das autuações, o que revelará a aludida ‘produtividade’ e impactará no aumento do pagamento do ‘bônus’.”

Acerca do impedimento de julgador, a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), assim dispõe:

Art. 18. O julgador está impedido de deliberar nos processos em que:

I - tenha participado da ação fiscal, praticado ato decisório ou proferido parecer no processo;

II - sejam parte seu cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o 3º (terceiro) grau; ou

III - tenha interesse direto ou indireto na matéria.

Ao contrário do que tenta fazer crer a impugnante, a base de cálculo do valor global do bônus não será aumentada pelo simples fato de uma multa vir a ser mantida no julgamento administrativo. Com efeito, só poderão compor a base de cálculo os valores das multas arrecadadas, ou seja, aquelas que forem efetivamente pagas. Ora, em se tratando de multas indevidamente mantidas pelo órgãos administrativos, sempre poderá o sujeito passivo recorrer ao Poder Judiciário para obter o seu cancelamento. Já as multas legítimas devem ser mantidas, não por interesse, mas, evidentemente, por dever de ofício, sob pena de responsabilidade funcional.

Com se vê, não existe nenhum interesse direto ou indireto dos julgadores administrativos na manutenção das autuações, não se configurando, pois, o alegado impedimento por tal hipótese.

A propósito, no âmbito do processo administrativo fiscal, inexistente a figura do sobrestamento do processo, como sugere a impugnante. O princípio da oficialidade obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

Cumpre, pois, rejeitar as alegações preliminares em questão.

A recorrente reafirma que os julgadores são diretamente interessados na manutenção das autuações, o que revelará a aludida "produtividade" e impactará no aumento do pagamento do "bônus", e aponta violação do art. 42, inciso II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, bem como do art. 18 da Lei nº 9.784/99 e do art. 145, inciso IV do Novo Código de Processo Civil. Cita decisão liminar proferida pela Justiça Federal do Distrito Federal que decidiu suspender processo administrativo fiscal até ser proferida decisão final no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0008087-81.2017.4.01.0000/DF, e pede a suspensão do julgamento deste processo como forma de evitar futura nulidade a ser suscitada em decorrência de um julgado realizado sob a suspeita da existência de interesse parcial do julgador ao intentar, com a confirmação da autuação fiscal, cumprir determinadas metas para atingir o referido "bônus".

Ocorre que, para além das justificativas apresentadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, aqui também adotadas como razões de decidir, o referido Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas foi decidido pela 4ª Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos termos da ementa assim apresentada:

PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE SUSPEIÇÃO/IMPEDIMENTO DE CONSELHEIROS/AUDITORES FISCAIS DO CARF. ALTERAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 765/2016 PELA LEI 13.464/2017.

1. Ofende a dignidade humana presumir a má-fé ou a desonestidade das pessoas, especialmente de agentes públicos no exercício de suas funções (Constituição, art. 1º/III). Daí que é incompreensível supor que, no julgamento de recursos no Carf, os auditores/conselheiros mantenham as "multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos" simplesmente movidos pelo sentimento ou interesse de não ver reduzido seu "bônus de eficiência".

2. O Decreto 70.235/1972 (com força de lei), que dispõe sobre o "processo administrativo fiscal" e a Lei 9.784/1999, sobre o "processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal", não preveem a suspeição ou impedimento de auditores/conselheiros por esse motivo.

3. As hipóteses de impedimento/suspeição de membros do Carf, portanto, são somente aquelas previstas no seu Regimento Interno aprovado pela Portaria MF 152/2016. O impedimento de que trata o art. 42/II do Regimento Interno do Carf não se aplica aos conselheiros/auditores-fiscais, senão apenas aos membros representantes dos contribuintes.

4. Na conversão da MP 765/2016 na Lei 13.464 de 20.07.2017, as "multas tributárias e aduaneiras" foram excluídas da base de cálculo do bônus de eficiência. Não mais existe o suposto impedimento/suspeição de auditores-fiscais da Receita Federal de participar do CARF. Todavia, como essa medida provisória tem força de lei e produziu efeitos imediatos após sua publicação (30.12.2016), impõe-se julgar o incidente relativamente às decisões controvertidas proferidas até quando essa medida foi convertida na Lei 13.464 de 10.07.2017.

Tese firmada

5. “Durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão”.

Referido acórdão foi publicado em 23/10/2017 e transitou em julgado em 29/01/2018.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de suspensão do julgamento.

Preclusão/Decadência da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela recorrente.

A recorrente argumenta que, embora o lançamento em debate, formalizado em 27/12/2016, tenha por objeto os anos-calendário de 2011 e 2012, o Fisco não poderia, por meio dele, *ter questionado a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 01/12/2008, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência, pela Recorrente, dos autos de infração em questão (27/12/2016)*. Ou seja, em seu entendimento, *muito embora a amortização do ágio ora questionada tenha ocorrido nos anos de 2011 e 2012, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu no ano-base de 2008*.

Neste ponto cumpre afirmar a necessária aplicação da Súmula CARF nº 116: *Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança*.

Considerando que o lançamento em debate, formalizado em 27/12/2016, prestou-se a glosar amortizações de ágio deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário 2011 e 2012, deve ser REJEITADA a arguição de decadência, vez que não havia transcorrido nem mesmo o prazo decadencial mais estreito, previsto no art. 150, §4º do CTN.

Incongruência entre os lançamentos formalizados neste e no processo administrativo nº 16682.722929/2016-77

Em petição apresentada depois da interposição do recurso voluntário, a interessada inova seus argumentos de defesa que, até então, tinham em conta o lançamento formalizado nos autos do processo administrativo nº 16682.720343/2013-25 como justificativa para majoração do valor de aquisição do investimento sob análise, dado que a exigência do IRRF lá veiculada refletiria *diretamente no preço acordado entre as partes contratantes*, aumentando o ágio passível de amortização.

Analisando a alegação veiculada em impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância expressou que:

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

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

E, por último, a recorrente defende que, na hipótese de ser considerado devido o imposto de renda na fonte sobre a operação autuada, o valor do ágio objeto PAF nº 16682.721208/2012-16 deveria ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRPF no preço da operação.

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

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

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

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

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

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

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

Outrossim, caso se entenda que o IR/Fonte influencia o valor do custo, estar-se-á diante de uma interessante situação: tal como uma espiral crescente e infinita, o aumento do custo de aquisição pelo acréscimo do valor do imposto faria aumentar novamente o imposto, e assim por diante.

Ante o exposto, demonstra-se a impossibilidade do valor do IR/Fonte aumentar o custo de aquisição, e, por fim, eventual ágio a ser amortizado e deduzido pelo contribuinte. Da mesma forma que o recorrente teria um maior ágio a deduzir, ele também teria um maior imposto a reter sobre o ganho. Dessa forma, além de absurda, a hipótese aventada também é economicamente inviável.

De todo modo, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, a pretendida majoração do valor do ágio, isso em nada afetaria a exigência em discussão nestes autos, uma vez que o ágio em questão não preenche os requisitos de dedutibilidade, conforme já visto à exaustão neste voto.

Por conseguinte, não cabe fazer nenhuma alteração nos lançamentos em razão da alegação apreciada neste tópico.

Em recurso voluntário a interessada reiterou os argumentos deduzidos em impugnação e em 3/10/2018, mais de um ano depois de o processo administrativo nº 16682.720343/2013-25 ter sido pautado para julgamento na 2ª Turma da CSRF, e de ter sido impetrado o Mandado de Segurança nº 1002779-32.2017-4.01.3400 para questionar a negativa de seguimento a parte de seu recurso especial, suscita a incongruência entre as acusações fiscais formalizadas nos processos administrativos em referência.

Contudo, por se tratar de complementação de razões de direito em face de matéria previamente controvertida, visto que a definição da adquirente do investimento foi objeto de impugnação, a petição de 3/10/2018 deve ser conhecida e seus argumentos apreciados.

A acusação fiscal veiculada nestes autos, descrita no Termo de Verificação Fiscal às fls. 2623/2688, pauta-se na conclusão de que Cosan S/A Indústria e Comércio (Cosan S/A) seria a real adquirente da participação societária em Esso Brasileira de Petróleo Ltda, posteriormente denominada Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A (antiga COSAN CL e atual Cosan LE). Isto porque Cosanpar Participações S/A (Cosanpar), constituída em 19/03/2008, em 25/11/2008 substituiu Cosan S/A no Contrato de Compra e Venda de Ações com Exxonmobil Internacional Holdings B.V. firmado em 23/04/2008, recebendo aportes de capital para efetivação dos pagamentos decorrentes daquela aquisição entre 21 e 28/11/2008. O fiscal autuante se reporta ao primeiro lançamento de glosa das amortizações, no qual a Cosanpar foi classificada como empresa de passagem, que não foi constituída para empresariar, mas sim para *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).*

O exame do Acórdão nº 2201-002.666, porém, evidencia que não houve qualquer debate, ali, sobre o desqualificação de Cosanpar, à época já incorporada por Cosan

LE, como sujeito passivo do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte à época das remessas promovidas entre 21 e 28/11/2008.

Do relatório de referido julgado extrai-se:

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fl. 751) o lançamento foi decorrente da falta de recolhimento do IRRF devido pela empresa como responsável tributário, incidente sobre o Ganho de Capital auferido por sociedades domiciliadas no exterior na alienação de participações societárias relativas à sociedade domiciliada no Brasil – ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA, tendo o fato gerador ocorrido em 25 de novembro de 2008.

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” (fl. 861) a sociedade teria operado uma reestruturação societária com simulação e ocorrência de ato ilícito por abuso de direito, mediante extrapolação dos limites do fim econômico, da função social e a boa-fé objetiva, bem como pela ocorrência de fraude à lei na utilização de operações estruturadas que isoladamente aparentavam licitude, mas no conjunto dos atos demonstravam outra realidade. A empresa, além da infração corrente, teria deduzido indevidamente despesas relativas à amortização de ágio constituído na aquisição de participação societária com a utilização de empresa veículo. Tal operação, sem qualquer propósito econômico, visava unicamente beneficiar-se, de forma artificial, da previsão legal da dedutibilidade do ágio. E, como haveria evidente intuito de fraude, teria sido aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

A este processo, entretanto, coube unicamente a apuração da infração relacionada à falta de recolhimento, na qualidade de responsável tributário, do IRRF incidente sobre ganho de capital auferido na alienação da participação societária. As outras infrações foram apuradas no processo nº 16682.721208/2012-16.

*A operação, segundo a fiscalização, consistiria na **aquisição pelo Grupo COSAN** das quotas DA ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA., pertencentes às sociedades holandesas EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V. Porém, com o objetivo de fugir da incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF), na qualidade de responsável tributário, bem como para deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com a amortização do ágio constituído na referida aquisição, teriam sido engendradas várias operações, envolvendo reestruturações societárias. Em ambos os casos, **o planejamento tributário teria envolvido “a criação, utilização e extinção de empresas veículos [diferentes para cada uma das infrações], desprovidas de propósito comercial e criadas unicamente com vistas a promover economia tributária.”***

[...]

Cientificada pessoalmente por meio de seus procuradores, a requerente impugnou o lançamento, cujas razões de defesas foram assim resumidas no acórdão recorrido:

*1) as operações mencionadas na autuação foram **praticadas pelo Grupo Cosan** em estrita consonância com o ordenamento jurídico vigente à época dos fatos e com o evidente propósito comercial, qual seja de aumentar seu portfólio de investimentos e seu potencial de competitividade por meio da entrada em um novo segmento econômico: o setor de combustíveis e lubrificantes;*

*2) que em 2008, **o Grupo Cosan negociou e adquiriu ativos do Grupo Exxonmobil no exterior**, o que resultou, posteriormente, no controle da Esso Brasileira de*

Petróleo, antiga denominação da impugnante, operação a qual não se sujeita a retenção do IR/Fonte;

3) que a aquisição indireta do controle acionário da autuada, por meio de criação de duas cooperativas holandesas, foi uma imposição do Grupo Exxonmobil para que o negócio fosse realizado, pois desejavam que o contrato fosse celebrado no exterior, regido pelas leis do Reino Unido, e que fosse eleita uma Câmara de arbitragem internacional para a solução de eventuais conflitos decorrentes da aquisição;

4) a opção pela criação das cooperativas holandesas BIH e BHC, teve como motivação a falta de interesse do Grupo Cosan adquirir uma empresa com mais de 10 anos de existência, o que implicaria em potenciais contingências das quais poderia ser responsabilizada por sucessão, bem como a ausência de grande burocracia para criação desse tipo de sociedade na Holanda, as quais possuíam uma tributação mais favorecida em relação às demais figuras societárias;

*5) o tratamento fiscal atribuído as operações realizadas seria o mesmo caso tivesse sido realizada a venda direta das participações na sociedade holding holandesa Exxonmobil BR, razão pela qual **não poderiam ser consideradas as cooperativas criadas como “empresas veículo” simuladas, conforme indevidamente afirmou a Fiscalização;***

*6) o propósito comercial da constituição das cooperativas BIH e BHC consistiu na desnecessidade de realização de trabalhos de diligência jurídica, financeira e contábil, caso fosse feita a aquisição das holdings Exxonmobil BR e Exxonmobil International, o que **reduziu consideravelmente os custos do Grupo Cosan** e a probabilidade de atrair para si potencial contingência fiscal e principalmente o fato de os vendedores terem imposto a estrutura do negócio por fazerem jus a benefícios societários e fiscais na Holanda com a criação de tais sociedades;*

*7) o curto período de existência das cooperativas teve como único intuito o de **simplificar a estrutura societária do Grupo Cosan** após a aquisição das cooperativas, no entanto tais sociedades efetivamente realizaram todos os registros contábeis exigidos pelas normas societárias e fiscais no breve período de suas existências;*

[...]

*13) afirma que na hipótese de ser considerado devido o IR/Fonte sobre a operação autuada, o valor do ágio objeto do lançamento constante dos autos do **PAF nº 16682.721208/2012-16**, deverá ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IR/Fonte no preço da operação;*

[...]

Por fim, requer que seja recebida, conhecida e provida sua impugnação, para o fim de serem desconstituídos os créditos tributários, e a exigência fiscal cancelada na sua integralidade; e, subsidiariamente, o reconhecimento do erro na apuração da matéria tributária em razão do equívoco na determinação do aspecto temporal do fato gerador, e do erro na determinação do custo de aquisição registrado no Bacen, o indevido reajuste da base de cálculo; a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, a impossibilidade de aplicação da multa agravada, a ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa de ofício lançada, e o ajuste no valor do ágio na hipótese de prevalecer a cobrança do IR/Fonte, objeto do PAF nº 16682.721208/2012-16.

[...]

*Cientificada da decisão em 17 de outubro de 2013, a recorrente interpôs recurso voluntário no dia 13 do mês seguinte, validado pelo sistema de autenticação de arquivos digitais, no qual repete os argumentos apresentados na impugnação e rebate a decisão de primeira instância arguindo que a DRJ adotara, como único fundamento, o entendimento equivocado trazido pela fiscalização de que o **Grupo COSAN teria, desde o início das negociações, a intenção de adquirir a ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO** e, por isso, deveria ter realizado a aquisição direta destes ativos no Brasil, sujeitando-se à incidência de Imposto de Renda na Fonte. Da mesma forma, alega que a decisão recorrida apenas reiterou as conclusões do auditor quanto ao cumprimento pela recorrente dos limites exigidos pela doutrina para a validade do “planejamento”, o qual teria havido, nos termos do recurso, uma nítida observância ao propósito negocial.*

[...] (negrejou-se)

Como se vê, embora o lançamento tenha sido formalizado em face de Cosan LE, as referências ao adquirente indicam, genericamente, o Grupo Cosan e nada neste sentido foi especificamente questionado pela autuada, que também se reportou ao Grupo Cosan como adquirente do investimento. Neste cenário, o voto condutor do acórdão concentra-se na outra ponta do negócio jurídico, concluindo que *os atos praticados pelo Grupo COSAN evidenciam de fato a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas BIH e BHC a partir das seguintes constatações:*

*a) As cooperativas holandesas BIH e BHC sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o **Grupo COSAN**, em 23 de abril de 2008. Elas somente foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, conforme expressamente registrado no contrato de compra e venda. Até 03 de outubro, a EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V. eram as “únicas sócias da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO”, conforme registra a Trigésima Sexta alteração contratual da ESSO (fl. 615 a 623). **Em 25 de novembro a COSAN se retira do negócio, sendo substituída pela COSANPAR, que, assim como as cooperativas, era uma empresa veículo.***

b) O contrato de compra e venda assinado pelas partes não se refere à compra ou venda de uma holding ou das cooperativas, como alega a recorrente. Seu conteúdo está relacionado a uma empresa operacional, no caso a ESSO, verdadeiro objeto do negócio. Isso fica claro no referido contrato em que são citados textualmente, entre outros, aspectos dos contratos de arrendamentos, como “em relação ao arrendamento de determinadas áreas incluídas na propriedade chamada Complexo Ilha do Governador”; na forma manutenção dos contratos; nas questões de garantia relacionadas à “Receita Líquida”; nos veículos laborais, como a garantia de, no mínimo 12 meses, dos benefícios aos funcionários; no aspecto fiscal, inclusive na defesa das “Questões de COFINS”; na propriedade de imóveis da ESSO; nas marcas registradas, pois era permitido no “Contrato de Licenciamento de Marca de Combustíveis e o Contrato Principal de Lubrificantes, o direito de continuar a usar no País coberto por essas Licenças durante um período com término 5 (cinco) anos e 10 (dez) anos, respectivamente, após a Data de Conclusão, as Marcas usadas nos negócios da Sociedade”. Nenhuma dessas obrigações poderia se referir às cooperativas, que foram extintas em 18 de dezembro de 2008.

*c) O curto prazo de existência das cooperativas holandesas, criadas em três de outubro e **transferidas ao Grupo COSAN** em primeiro de dezembro para, em*

seguida, no dia 18 serem liquidadas – ou seja, com um funcionamento de pouco mais de dois meses e liquidadas logo após suas transferências.

[...]

*A aquisição dos ativos da EXXONMOBIL no Brasil foi, à época, amplamente noticiado no Brasil, em jornais, sites e revistas especializadas em função do comunicado ao mercado realizado pelo **Grupo COSAN**.*

*De fato, foi isso que ocorreu. As transcrições reforçam o posicionamento defendido no lançamento, a partir da apuração realizada pela fiscalização, de que **o conjunto de operações societárias praticadas pelo Grupo COSAN** visavam dar uma aparência diferente ao negócio jurídico, quando, na verdade, o objetivo era a aquisição da empresa ESSO, e não das cooperativas holandesas.*

A tentativa de se demonstrar que a operação fora efetuada desta forma para justificar eventuais benefícios auferidos pelo Grupo EXXONMOBIL, ao invés demonstrar o propósito negocial, robustece, ao contrário, o entendimento de que a simulação fora orquestrada entre as partes contratantes para proveitos comuns nas condutas, exclusivamente, fiscais, no Brasil e na Holanda, já que ambas colheriam frutos da situação. (negrejou-se)

Na análise dos questionamentos acerca da inexistência de previsão legal para incidência do imposto e de vício quanto ao aspecto temporal do fato gerador, as referências ao adquirente, novamente, se limitam à citação do Grupo Cosan. Aliás, restou consignado no voto condutor do Acórdão nº 2201-002.666 que:

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

[...]

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

Verifica-se nos autos que o Aditivo de 25 de novembro de 2008 veio para permitir que a COSANPAR substituísse a parte original do negócio, sua controladora COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Naquele momento, houve uma

celebração contratual, substituindo-se o adquirente e mantendo-se a cessão anterior. Esse é o momento de fato da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nesse sentido, considero correto o lançamento.

Nestes termos, o voto condutor do Acórdão nº 2201-002.666 evidencia ao Colegiado que o sujeito passivo autuado substituiu a real adquirente Cosan S/A em razão do aditivo de 25/11/2008 mas, ausente qualquer alegação de indevida indicação da sucessora de Cosanpar como responsável tributário pelo imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte, este aspecto não foi debatido e, por consequência, não foi objeto de decisão pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento.

Mais à frente, abordando as alegações de erro na base de cálculo, bem como os questionamentos acerca da penalidade aplicada, consignou-se no voto condutor do Acórdão nº 2201-002.666 que:

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

[...]

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

[...]

A recorrente alega que não cabe multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão efetuada após o evento sucessório, a teor do que dispõe o art. 132 do CTN, em função do caráter personalíssimo da penalidade aplicada, e que descabe a qualificação da multa devido à inexistência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio, bem como por ter prestado todas as informações e fornecido os documentos requeridos, cujos atos estavam devidamente declarados e registrados. Também, que os procedimentos adotados decorreram de interpretação de lei, o que não pode ser confundido com ato ilícito, importando na inexistência de dolo ou má-fé.

Especificamente, que a multa de ofício não poderia ser exigida da recorrente (anteriormente denominada ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.), na qualidade de sucessora por incorporação da COSANPAR, sociedade que teria supostamente praticado a infração ora combatida.

[...]

A matéria já está pacificada no CARF, por meio da Súmula nº 47, a qual diz que é “Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”

Superada a questão, passa-a a analisar a qualificação desta multa.

Primeiramente cabe esclarecer que não houve agravamento da multa, e sim qualificação em função da artificialidade dos atos praticados pelo Grupo COSAN

para simular os fatos jurídicos que resultaram na aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO, no intuito de afastar a incidência do IRRF sobre o Ganho de Capital, devido pelas sociedades alienantes domiciliadas no exterior, cuja responsabilidade pela retenção era das sociedades adquirentes localizadas no Brasil.

*Como já debatido anteriormente, resta evidente nos autos **que os Grupos EXXONMOBIL e COSAN praticaram atos simulados** com o exclusivo intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo que seria devido caso a simulação não ocorresse.*

*A simulação foi constatada por sucessivos fatos, como o declarado interesse na criação das empresas veículos em função dos incentivos regulatórios e fiscais na Holanda e **benefícios negociais ao Grupo COSAN**. Caso de fato o planejamento tributário fosse única e exclusiva exigência dos vendedores, não haveria razão para o grupo adquirente não adotar os procedimentos legais na retenção do imposto. Porém, ao que se vê, a adquirente agiu de forma no mínimo conivente ao embarcar na tese da aquisição de empresa domiciliada no exterior.*

*Está mais que evidente que **os atos praticados pelo Grupo COSAN**, objetivavam apenas e somente a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas holandesas. Aliás, estas sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN, em 23 de abril de 2008.*

Naquele contrato tais cooperativas eram denominadas de COOPERATIVA 1 e COOPERATIVA 2 (fl. 307). E, quando criadas, tiveram vida efêmera: foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, e liquidadas em pouco mais de dois meses, 17 dias após a transferência de propriedade.

[...]

*Inclusive, a falta de interesse pelas cooperativas foi declarada pela recorrente, nos seguintes termos, “Tendo em vista que a reorganização societária para venda das participações foi efetuada pelos vendedores, não havia mais razão para manter estas sociedades ativas sob **a perspectiva do Grupo COSAN**.”*

Portanto, a suposta aquisição de uma empresa estrangeira é uma simulação, enquadrando-se a conduta na hipótese de qualificação da multa de ofício, na forma prevista no §1º e inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (negrejou-se)

Confirma-se, nestes termos, que na referida decisão, em momento algum, este Conselho teria *reconhecido a Cosanpar como real adquirente do investimento, assegurando, portanto, sua substância*. A substituição de Cosan S/A por Cosanpar é mencionada apenas na definição acerca do momento da ocorrência do fato gerador, e as demais referências ao adquirente sempre citam o Grupo Cosan, impedindo qualquer inferência no sentido de que a validação do lançamento de IRRF formalizado contra a sucessora de Cosanpar se preste a desqualificar a acusação de que Cosan S/A seria a real adquirente do investimento aqui sob análise.

Em verdade, a abordagem das operações expressa no voto condutor do acórdão referido somente permite concluir que, apesar da caracterização de Cosan S/A como real adquirente da participação societária sob exame, as transferências efetivadas por Cosanpar entre 21 e 28/11/2008 permitiram imputar-lhe responsabilidade tributária pelo imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido pelos alienantes do investimento, e que não

foi retido por ocasião daqueles pagamentos. Até porque, se Cosanpar promovesse a retenção do referido imposto ao efetivar os pagamentos em substituição a Cosan S/A, ainda assim restariam outras circunstâncias presentes na acusação fiscal para qualificar esta como real adquirente dos investimentos. Em outras palavras, a definição de quem seria o responsável tributário do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte por ocasião do pagamento aos adquirentes não é determinante de quem seria o real adquirente do investimento.

Acrescente-se, ainda, que a autoridade lançadora também questionou a fundamentação do ágio em rentabilidade futura, e a recorrente contraditou as objeções apresentadas, sendo imprópria sua afirmação, consignada ao final da petição de 03/10/2018, de *que o único fundamento para o lançamento contra o qual se recorre é a suposta ausência de substância da Cosanpar.*

Por tais razões, REJEITA-se a alegação de invalidade da presente exigência por contradição com a acusação veiculada no processo administrativo nº 16682.722929/2016-77.

Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Recorrente

A recorrente discorre sobre a legitimidade das operações que, em seu entendimento, a partir de aquisição de investimento entre partes não relacionadas e mediante efetivo pagamento, teria gerado o direito à amortização fiscal do ágio, vez que cumpridos os requisitos legais nos seguintes termos:

(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);

(ii) Foi efetivada a incorporação COSANPAR pela COSAN LE (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. (destaques do original)

Destaca que *em nenhuma passagem se questiona o fato de que tal ágio foi vertido à Recorrente por meio de cisão parcial, dado que a empresa adquirente (COSANPAR) foi incorporada pela sua controlada (COSAN LE – “incorporação reversa”), o que transferiu o direito à amortização a essa última empresa e, posteriormente, a COSAN LE foi parcialmente cindida, de modo que o ágio ainda não amortizado foi vertido com a cisão, o que gerou o direito à amortização pela COSAN LE.* Menciona a abordagem do tema na decisão de 1ª instância e conclui que *a questão da cisão, especificamente, não integrava a lide.*

Defende que *incorporou a parcela cindida da COSAN LE, na qualidade de sucessora dos bens e direitos desta companhia, e assim passou a fazer jus à amortização fiscal do ágio em apreço nos presentes autos, em razão da absorção de parcela do patrimônio cindido.* Em seu entendimento, *considerando-se a legitimidade do ágio formado da operação de aquisição das cooperativas holandesas (e, indiretamente, a Esso no Brasil) pela*

COSANPAR, tem-se evidente que os mesmos efeitos (direito à amortização) são vertidos à Recorrente – sucessora por cisão do patrimônio da COSAN LE.

Prossegue sob o tópico "Demonstração da Validade e do Propósito Negocial da Operação de Aquisição das Cooperativas Holandesas BIH e BHC" contrapondo-se aos argumentos da acusação fiscal, em especial no que se refere à inexistência de propósito negocial para *criação e utilização da Cosanpar para a aquisição das cooperativas holandesas (controladoras da Esso brasileira - ora Recorrente)*, abordando as *diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio* que lhe trariam a mesma vantagem, quais sejam: 1) *Aquisição na "Forma Jurídica Original"*; 2) *Aquisição Direta pela Cosan e Posterior Cisão*; 3) *Aquisição Direta pela Cosan e Aporte do Investimento em Empresa Operacional*; ou 4) *Aquisição por meio de Outras Empresas Operacionais*.

Discorre sobre o *propósito negocial para a constituição da Cosanpar*, asseverando que sua constituição e participação *nas operações ora em análise não deu ensejo ao surgimento de nenhum ágio que também não seria gerado por meio da operação/investimento "direto"*, e reiterando que *os principais motivos para a criação da COSANPAR foram: (i) permitir a administração do novo negócio separado dos demais, (ii) proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores e (iii) possibilitar a entrada de eventuais novos investidores com experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo sem afetar os outros negócios do Grupos Cosan*. Detalha estes aspectos e confronta as objeções apontadas na acusação fiscal e na decisão de 1ª instância.

Invocando as razões de decidir do *Caso Santander*, expostas no Acórdão nº 1402-00.802, bem como do *Caso Telemar*, objeto do Acórdão nº 1301-000.711, pleiteia o reconhecimento de que:

(i) A COSANPAR de fato possuía propósito negocial, haja vista que ela claramente não foi utilizada exclusivamente para possibilitar o aproveitamento do ágio;

(ii) Qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pela Recorrente, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tiveram por única finalidade a economia fiscal; e

(iii) No presente caso, houve efetivo pagamento correspondente à aquisição da participação societária com ágio, entre partes independentes, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.

Subsidiariamente argumenta que *mesmo que se de fato reconhecida a COSANPAR como empresa veículo, a amortização de ágio cumpriria os ditames legais*, reportando-se a diversos casos já julgados pelo E. CARF nos quais se entendeu que a *utilização de empresas holding ("empresas veículo") não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio*. Ainda, considerando que não restaria configurada a *prática de qualquer ato simulado, como afirmou a Fiscalização e corroborou a Turma Julgadora*, argumenta que a *Fiscalização não logrou êxito em apresentar documentos comprobatórios do negócio jurídico real que se procurou simular, mas apenas partiu de indícios de que haveria simulação nas operações, o que não pode ser admitido, e afasta a fundamentação intentada pela DRJ, pautada nos artigos 113 e 187 do Código Civil*.

Observa que não houve imputação de multa qualificada na presente exigência, que a majoração aplicada no lançamento precedente (processo administrativo nº

16682.721208/2012-16) foi afastada no Acórdão nº 1402-002.090, e prossegue afirmando a validade dos atos praticados porque os contribuintes possuem opção legal *para organizar seus negócios jurídicos da melhor forma*. Conclui que *as operações realizadas pelo Grupo Cosan foram realizadas de forma transparente e pública, não tendo como objetivo a redução de carga tributária mediante simulação, como fez crer o Sr. Agente Fiscal e afirmou a DRJ, mas sim viabilizar a aquisição de ativos do Grupo ExxonMobil na Holanda permitindo que este novo negócio fosse administrado separado dos demais, proporcionando transparência na operação aos investidores e possibilitando a entrada de eventuais novos investidores com experiência específica no setor de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan*.

Questiona, ainda, os vícios apontados na decisão recorrida acerca da extemporaneidade do laudo de avaliação apresentado para comprovação do fundamento econômico do ágio, argumentando que referido documento *embora produzido em 03/06/2009, reporta-se a informações de novembro/2008 (o fechamento das operações deu-se em 21 e 25/11/2008)*, citando estudos internos elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro/2008 e defendendo que a legislação *não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tão pouco exigia a existência de um "laudo" formal*, sobrevivendo tais determinações apenas com a edição da Medida Provisória nº 627/13.

Afirma também que inexistente o requisito legal de "confusão patrimonial" invocado na decisão de 1ª instância, vincula tal referência ao art. 50 do Código Civil, mas observa que *quando a COSANPAR adquiriu, por meio das Cooperativas Holandesas, participação societária na ESSO, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi incorporada pela sua controlada (COSAN LE), ocorreu a absorção do investimento e do ágio pela COSANPAR ("confusão patrimonial")*, possibilitando o início da amortização fiscal do ágio, o que foi vertido quando da cisão relacionada à Recorrente.

Discorre, ainda, sobre a *impossibilidade de ingerência do Fisco na atividade do contribuinte*, dadas as referências da acusação fiscal e da decisão recorrida acerca da previsão de reembolso à recorrente do benefício fiscal gerado na "COSAN LE", apontada em Notas Explicativas de Demonstrações Financeiras de 2013. Menciona que *o fato de a Recorrente pagar dividendos à Cosan em nada se atrela ao direito à amortização do ágio em comento: como já exaustivamente detalhado, o ágio em questão deriva de operações efetivamente realizadas, entre partes independentes, com efetivo pagamento, o que autoriza sua amortização, inclusive para a Recorrente que incorporou parcela cindida da COSAN LE*.

Consoante indicado pela recorrente, o ágio que originou as amortizações aqui glosadas já foi objeto de apreciação por este Colegiado, em razão de lançamento formalizado nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/2012-16, que alcançou as amortizações deduzidas nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011. O lançamento precedente foi formalizado em face de Cosan LE (antiga COSAN CL, antes denominada ESO Brasileira de Petróleo Ltda, adquirida), diversamente do crédito tributário aqui constituído em face de Raízen Combustíveis S/A (Raízen), antiga Shell Brasil S/A (Shell), dada a absorção pela Shell, em 01/06/2011, de parcela cindida do patrimônio de Cosan LE, na qual estava incluída parte do saldo do ágio existente naquela data, no valor de R\$ 548.688.506,00.

Este Colegiado, em antiga composição¹, deu *provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar que votou por negar provimento integralmente ao recurso e o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou por dar provimento integralmente e fará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor em relação à multa de ofício o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No voto condutor do acórdão relativamente à exigência principal afirmou-se evidente que a Cosanpar Participações S/A não exerceu outra função que não seja de servir de meio para transportar o ágio gerado na aquisição da participação da autuada, apontando-se a indicação, pela Fiscalização, de que a real adquirente foi a Cosan S/A, juntamente com a Usina da Barra S/A. Além disso, consignou-se que nem mesmo a existência e quantificação do ágio foram devidamente comprovados, vez que o relatório de avaliação econômico-financeira teria sido elaborado em 03/06/2009, meses após as operações realizadas. A qualificação da penalidade foi afastada no voto vencedor por se tratar 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.*

No presente lançamento, embora ciente da admissibilidade do recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para restabelecimento da qualificação da multa de ofício, e baseando-se nos mesmos termos da acusação anterior, mas com o acréscimo de que a absorção de parte do patrimônio de Cosan LE pela autuada não alterava a condição de Cosan S/A como real adquirente do investimento, mormente tendo em conta o reembolso dos benefícios fiscais escriturado pela autuada em favor de Cosan S/A, a autoridade fiscal promoveu a glosa das exclusões correspondentes à amortização do ágio com a aplicação, apenas, da multa de ofício de 75%, além do lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas apuradas a partir da recomposição de suas bases de cálculo com a reversão da exclusões indevidas.

Em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira tem se manifestado em favor da reprodução, na resposta ao recurso voluntário pendente de julgamento, da apreciação resultante do recurso voluntário interposto no primeiro processo julgado. Contudo, restando vencida na proposta de voto apresentada a este Colegiado, conforme julgamento exarado no Acórdão nº 1402-003.574, esta Conselheira, em respeito ao princípio da colegialidade, deixa de suscitar a preliminar de conexão.

Passando ao mérito da exigência, a autoridade lançadora demonstra delhadamente que, depois de firmado Contrato de Compra e Venda de participações societárias em 23/04/2008 entre Cosan S/A e Usina da Barra S/A, como compradoras, e Exxonmobil International e Exxonmobil Brasil, como fornecedoras, Cosan S/A foi substituída por Cosanpar na referida contratação em 25/11/2008, sendo oportuno destacar que a cessão se deu nos seguintes termos (fls. 753/768):

3. CESSÃO E GARANTIA

3.1 De acordo com a Cláusula 19.1 do Contrato Original, Comprador 1 irrevogavelmente atribui todos os seus direitos e obrigações no âmbito do Contrato Original, esta alteração, assim como todos os outros documentos, cartas e acordos celebrados pelo Comprador 1 a partir da data de assinatura do Contrato Original

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

para COSANPAR, que declaram expressamente e de forma irrevogável que se comprometem a cumprir todos os termos e condições do Contrato Original, conforme abaixo alterado, assim como todos os outros documentos, cartas e contratos firmados pelo Comprador partir da data de assinatura do Contrato original, da mesma maneira que eles haviam sido originalmente realizados por COSANPAR, e todas as referências ao "Comprador 1" no Contrato Original, nesta alteração e, em todos esses documentos, cartas e outros acordos devem, doravante, ser referências para COSANPAR.

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

Em paralelo, Cosan S/A aporta capital em Cosanpar nos montantes de R\$ 557.378.790,00 (06/10/2008) e R\$ 1.149.400.000,00 (17/11/2008), seguindo-se os pagamentos, por Cosanpar ao Grupo Exxonmobil, das parcelas de R\$ 520.385.540,64 e R\$ 1.152.059.665,36, a partir dos quais Cosanpar registra ágio na aquisição de investimento de ESSO (posteriormente denominada Cosan CL e, depois, Cosan LE) no montante de R\$ 1.464.180.873,00, que passa a ser amortizado por Cosan LE (antiga Cosan CL) depois da incorporação de Cosanpar em 23/06/2009. Daquele montante, a parcela de R\$ 548.688.506,92 integra o patrimônio vertido por Cosan LE, em cisão, para Shell (atual Raízen), em 01/06/2011.

Confirma-se, nesta sequência de operações, *que a adquirente (Cosan S/A) 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. A substituição da adquirente original (Cosan S/A) por sociedade recém constituída e que é provida de capital pela adquirente original às vésperas do pagamento das obrigações originalmente assumidas deixam patente que Cosanpar era mera extensão do caixa da real adquirente e que sua interposição destina-se, apenas, à posterior incorporação da ou pela investida, de modo a constituir o cenário que, na dicção dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, permitiria ao Grupo Cosan auferir as vantagens da amortização fiscal do ágio, apesar de o investimento em questão subsistir no patrimônio da real adquirente (Cosan S/A), que não incorporou, nem foi incorporada, pela adquirida, nem mesmo por ocasião da cisão posteriormente ocorrida, que apenas alocou o ágio em questão no patrimônio da autuada (antiga Shell).*

Irrelevante, assim, para a pretendida dedução fiscal, se houve efetiva aquisição e pagamento em dinheiro, bem como se haveria prova do fundamento do ágio em rentabilidade futura. Ao contrário do que defende a interessada, a autoridade lançadora validamente demonstra que após todas as operações realizadas, inclusive depois da cisão que verteu patrimônio à autuada, não se verificou a confusão patrimonial entre a adquirente (Cosan S/A) e a adquirida (ESSO, posteriormente denominada COSAN CL e COSAN LE, parte desta vertida em cisão à autuada). Esta hipótese, aliás, consta dentre aquelas que a recorrente aponta como hábeis a permitir o aproveitamento fiscal do ágio, e assim apenas confirma que o grupo empresarial não observou os requisitos legais para alcançar a vantagem pretendida, estruturando a aquisição de modo a evitar a incorporação entre a real investidora (Cosan S/A) e

a investida, e prosseguir insistindo que não houve criação de novo ágio, além de defender que a constituição da Cosanpar teria propósito negocial, em especial para *ser a estrutura administrativa que daria suporte (back office) às atividades desenvolvidas pela COSAN LE (que, posteriormente, foi parcialmente cindida)*.

Quanto a este último ponto, a recorrente alega que Cosanpar foi destinada a outras atividades, inclusive contratando empregados e permanecendo em atividade por um ano e três meses. Há que se ponderar, porém, que tais circunstâncias, mesmo se concomitantes com a interposição de Cosanpar na aquisição originalmente contratada por Cosan S/A., não infirmam as consequências até aqui expostas, pois não afastam o fato de que Cosan S/A figurou como adquirente no contrato firmado para compra do investimento em Esso, e atuou para suprir financeiramente a sociedade recém criada em tal operação. O mesmo se diga em relação à alegada *necessidade de transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores*, pois a justificativa de que *caso o Grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, como quer exigir a DRJ, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio Grupo para consecução de suas atividades, tornando o trabalho de separá-los muito mais difícil* não se sustenta por parte de uma sociedade submetida a escrituração contábil e sujeita a auditoria independente, ainda mais quando associada à alegação de que a integração à Cosan S/A dos empregados contratados para atuar como *back office* da Cosanpar *causariam confusão de resultados*, vez que estas atividades operacionais da Cosan S/A em nada se relacionam à aquisição em debate e foram suscitadas apenas para retirar de Cosanpar a classificação de empresa-veículo.

Portanto, as justificativas assim apresentadas, assim como as referentes a ocorrências futuras, sujeitas a diversos fatores de mercado e apenas supostamente facilitadas pela existência da Cosanpar, em nada afetam a indedutibilidade fiscal do ágio na forma exposta na acusação fiscal e na decisão recorrida porque resta desatendido o requisito legal da confusão patrimonial entre adquirente e adquirida, cumprindo esclarecer que a inexistência de qualificação da penalidade e o alegado reconhecimento jurisprudencial acerca da validade de *utilização de empresas holding ("empresa veículo")* não impede que se conclua, de modo diverso, pela desconsideração de sociedade interposta no que se refere, especificamente, à aferição dos requisitos legais para dedutibilidade fiscal do ágio.

De fato, importa consignar que a 1ª Turma da CSRF assim se manifestou acerca da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsideração de operações sem substância econômica, nos termos da ementa do Acórdão nº 9101-003.447:

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever

fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a praticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953.

Referida decisão está pautada nas razões do voto da Conselheira Cristiane Silva Costa, assim expressas no Acórdão nº 9101-002.953:

O Código Tributário Nacional, em sua redação original, previa a possibilidade de revisão de ofício do lançamento tributário na hipótese de simulação:

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o parágrafo único ao artigo 116, para assim dispor:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Desde sua edição, a doutrina se divide para tratar da norma do artigo 116, parágrafo único, como eficaz, ou não.

Paulo Ayres Barreto entende que a norma ainda seria ineficaz: "Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática." (Planejamento Tributário Limites Normativos, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2016, p. 256)

De outro lado, como pondera Regina Helena Costa, atual Ministra do Superior Tribunal de Justiça, "o direito positivo já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação" (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 184). Em que pese interprete desta forma, a Ministra ainda leciona que "Além de parecer desnecessária, ante o disposto no art. 149, VII, CTN, abriga a referida norma demasiada generalidade e latitude, demandando, a nosso ver, que outra lei venha a estatuir as hipóteses de sua aplicação, sob pena de conceder-se demasiada liberdade ao administrador fiscal na desconsideração dos atos e negócios jurídicos" (obra citada, p. 185).

Entendo que a norma do artigo 116 é eficaz, legitimando a desconsideração de atos simulados, reforçando a previsão contida no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho também merece menção, admitindo a desconsideração de atos pelo Fisco, quando demonstrada a simulação. Sua doutrina enfrenta a simulação sob o ponto de vista da vontade:

"Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram 'operações simuladas'. Se os verdadeiros motivos dos atos praticados pelas partes não cumprirem com a finalidade imputada a eles por lei, bem como neles estiverem presentes cabalmente notas que indiquem verdadeira hipótese de omissão da real intenção do que faz suporte ao negócio jurídico escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer tratamento tributário de ato dissimulado e seus consequentes efeitos jurídicos. (...)

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes, (ii) divergência entre a real vontade das partes e negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Se tais características, porém, não se apresentarem no caso concreto, será vedado à autoridade administrativa desconsiderar o ato" (*Derivação e Positivização no Direito Tributário*, p. 82)

Esclareço que não comungo do entendimento do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a necessidade de ilicitude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para fins de desconsideração de operações pelo Fisco (na mesma obra, o professor sustenta que "para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas é imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64").

Ora, a conformação dos fatos jurídicos à figura da simulação não depende da identificação destes com os artigos 71 a 73 referidos, basta que se amoldem às prescrições do Código Civil (167) e Código Tributário Nacional (art. 149, VII e 116, parágrafo único). As normas de Direito Tributário, no que concerne à simulação, não alteraram o conceito de simulação tratado pela norma de direito privado, relacionada à vontade do agente, manifestada de forma distinta no ato simulado daquela pretendida pelo ato dissimulado. (Grifos originais)

Sob esta ótica, não se nega ao contribuinte o direito de *organizar seus negócios jurídicos da melhor forma*, nem mesmo se discute a repercussão de as operações terem sido *realizadas de forma transparente e pública*, até porque não houve imputação de multa qualificada. O que se nega, aqui, é a legitimidade deste caminho que a contribuinte vislumbrou como mais vantajoso.

A amortização fiscal do ágio promovida mediante interposição de Cosanpar somente seria alcançada com a incorporação ou fusão promovida entre a autuada ou sua sucedida (COSAN LE) e Cosan S/A, possivelmente afastada por outras motivações empresariais, o que desqualifica a argumentação de que a utilização da "empresa veículo" teria resultado em uma economia tributária que, de outra forma, seria devida.

Neste contexto, desnecessário se mostra discorrer sobre a ocorrência de simulação e enfrentar os argumentos da interessada em sentido contrário. Como visto, a lei autoriza o Fisco a desconsiderar operações sem substância. Logo, reunidas evidências de que Cosanpar não operou, no plano fático, como adquirente da participação societária, na medida em que a aquisição foi contratada e paga por ordem de Cosan S/A, resta evidenciada a inoportunidade da confusão patrimonial exigida pela legislação para aproveitamento fiscal do ágio, em que pese a jurisprudência invocada pela recorrente em sentido contrário.

Isto porque os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23. [...]

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 País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

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 nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). (negrejou-se)

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404/76:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404/76 e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532/97 expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

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.

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532/97 podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

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

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

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.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532/97 a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro real, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Esta abordagem não autoriza a conclusão de que a Lei nº 9.532/97 tenha instituído um benefício fiscal. A regra expressa em seus artigos 7º e 8º, nos termos de sua exposição de motivos, prestou-se, em verdade, a evitar planejamentos tributários que viabilizassem a dedução de ágios, como perda de capital, qualquer que fosse seu fundamento, e as justificativas apresentadas pela Comissão de Finanças e Tributação para negar sua revogação por meio do Projeto de Lei nº 2.922/2000 não alteram a motivação originalmente apresentada para a edição dos dispositivos legais em referência. Impróprio, assim, cogitar que a dedutibilidade fiscal do ágio gerado na aquisição de sociedades teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, tais como as ocorridas em processos de privatização. Se a extinção de Cosan S/A ou da adquirida não integrava as pretensões futuras do grupo empresarial, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem que deveria ser considerada na decisão empresarial.

Neste sentido, inclusive, é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 766):

Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível - haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição da dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que "a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra", segundo o "caput" do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica "na qual detenha participação societária adquirida com

ágio". E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer "em virtude de incorporação, fusão ou cisão".

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra "b", dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada "incorporação para baixo" ou "down stream merger") do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a "incorporação para cima" ou "up stream merger"), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas) pessoas jurídicas, por um dos atos jurídicos previstos nos dois artigos.

Portanto, é insuficiente que a amortização do ágio se verifique em contrapartida à expectativa de lucros a serem gerados, sendo fundamental a absorção de patrimônio envolvendo investidora e investida.

Na sistemática vigente à época, a amortização do ágio realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro real, e somente gera efeitos na alienação ou liquidação do investimento. Já a amortização do ágio realizada após a extinção do investimento não precisa ser adicionada ao lucro real, desde que o ágio esteja fundamentado em rentabilidade futura e a amortização observe o limite temporal mínimo estabelecido pela legislação.

Contudo, é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois Cosan S/A permaneceu detendo as participações da adquirida, ainda que indiretamente, depois da cisão destas à autuada.

Esta distorção, aliás, é reconhecida pela própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001, que alterou a redação da Instrução CVM nº 319/99:

A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

Significa dizer que embora alocado o ágio em empresa veículo, e na seqüência na incorporadora desta, os efeitos econômicos do investimento contabilizado na controladora por ocasião do aporte de caixa na empresa veículo subsistem. Em conseqüência, a

incorporação entre a investida e esta empresa que localizou temporariamente o ágio não atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei nº 9.532/97:

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

[...]

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

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

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

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. A interposição de uma empresa veículo não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (Cosan S/A), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta, à época, no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23. [...]

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 País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

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 nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida. Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.

Diante deste contexto, o autor reputa *incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado) (Op. cit. p. 73)*. E complementa mais à frente: *com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem (Op. cit. p. 74)*.

Entende o referido autor que a partir da incorporação, *os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável (Op. cit. p. 79)*. Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original.

Patente, assim, tanto na legislação, como na jurisprudência, que a confusão patrimonial é requisito para amortização fiscal do ágio, sendo desnecessário cogitar da legislação civil, como faz a recorrente.

A provisão determinada pela Instrução Normativa CVM nº 349/2001 impediria que a equivalência patrimonial refletisse no patrimônio da investidora apenas o valor líquido dos resultados, restabelecendo o reconhecimento bruto dos resultados da investida, sem os efeitos da amortização do ágio na investida, dado que a amortização do ágio se repetiria na

investidora. A diferença está na redução da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Aliás, quanto a este aspecto, valem as ponderações da autoridade julgadora de 1ª instância acerca da transferência de tais vantagens à Cosan S/A:

Dessa forma, cumpre descortinar a aparência emprestada pelo expediente artificioso e desqualificar, para efeitos fiscais, os negócios jurídicos desprovidos de substância econômica, para que se revele a situação encoberta, com toda sua repercussão econômica e tributária, qual seja, a impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio, cujo registro deveria estar na real investidora, que efetivamente o suportou (COSAN S.A.).

Acreça-se a tudo isso que ficou devidamente demonstrado que a operação engendrada para transferir o ágio da COSAN CL (atual COSAN LE) para a RAÍZEN buscou, em verdade, permitir que a COSAN S.A., por meio do recebimento de dividendos exclusivos, continuasse a se beneficiar das deduções indevidas das despesas correspondentes à amortização daquele mesmo ágio oriundo da operação ilegal de incorporação reversa envolvendo a COSANPAR (empresa-veículo) e sua controlada COSAN CL.

A forma em que se deu a referida distribuição de dividendos está devidamente detalhada pela administração da RAÍZEN nos seguintes excertos das notas explicativas às demonstrações financeiras em 31 de março de 2013 (em milhares de reais, exceto quando indicado de outra forma):

9. Partes relacionadas

(...)

(6) Cosan S.A. Indústria e Comércio S.A.

(...)

O montante registrado no passivo não circulante, Controladora e Consolidado, refere-se ao valor de benefícios fiscais a reembolsar a Cosan, quando efetivamente aproveitados pela Companhia, no montante de R\$ 90.756 (Nota 21.a), determinado pelo saldo de benefício fiscal sobre amortização de ágios transferidos para a Companhia quando da reestruturação societária para formação da Companhia.

O pagamento dessa obrigação será realizado anualmente, exceto por reorganizações societárias que venham a ocorrer ao longo do exercício e que gerarem a necessidade de apresentação de Declaração de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (“DIPJ”). Neste caso, o pagamento deve ser feito em até 20 dias úteis após entrega da DIPJ momento esse que se materializou a economia fiscal relacionada a utilização de créditos tributários. A forma de pagamento será por meio da distribuição de dividendos exclusivos aos detentores das ações preferenciais classe B. Atualmente somente a Cosan é detentora de tal classe de ação.

(...)

21. Patrimônio líquido

(a) Capital social

(...)

Em 1º de junho de 2011, em Assembléia Geral Extraordinária, foi deliberado e aprovado pelos acionistas aumento de capital da Companhia no montante de R\$

601.698, ajustado pelo valor de mercado das ações para R\$857.268 (vide nota 9), através de acervo patrimonial líquido contábil com data-base em 30 de abril de 2011, contribuído pela Cosan Combustíveis e Lubrificantes S.A. relacionado às suas atividades de distribuição de combustíveis, conforme laudo de avaliação emitido por empresa especializada independente. Desse montante, R\$ 301.698 foram destinados à conta de capital social e R\$ 555.570 foram destinados à conta de reserva de capital, totalmente subscritos e integralizados mediante a conferência de 589.448.062 ações, sendo 495.799.786 ações ordinárias e 93.648.276 ações preferenciais Classe B. A partir deste momento os benefícios econômicos da Companhia passaram a ser igualmente compartilhados por seus acionistas Shell e Cosan.

(...)

Ações preferenciais a pagar

Os benefícios fiscais oriundos da utilização dos saldos de prejuízos fiscais e da base negativa de contribuição social gerados pela Shell antes da formação da Companhia, assim como os benefícios fiscais oriundos da amortização fiscal de ágios provenientes da contribuição da Cosan, deverão ser restituídos aos respectivos acionistas à medida que a Companhia os utilizar como redução dos saldos de seus tributos a pagar.

Para a realização dessas restituições, foram emitidas ações preferenciais classe B exclusivamente para Cosan e classe C exclusivamente para Shell com o objetivo de remunerá-los por meio do pagamento de dividendos no montante do benefício fiscal utilizado pela Companhia no ano fiscal que segue de janeiro a dezembro, de cada ano.

Dessa forma, em 1º de junho de 2011, a Companhia reconheceu obrigação junto a Shell e Cosan, no montante de R\$ 500.791 e R\$ 196.440, respectivamente, determinada pelas soma dos benefícios fiscais mencionados anteriormente, em contrapartida da rubrica Ações preferenciais, no patrimônio líquido.

Durante o exercício findo em 31 março de 2012, a Companhia utilizou o montante de R\$ 86.566 desses benefícios fiscais, dos quais R\$ 20.818 foram pagos à Cosan, por meio da antecipação de dividendos e o saldo remanescente se encontra provisionado como dividendos a pagar, sendo R\$ 30.454 para a Shell e R\$ 35.294 para a Cosan. Portanto, em 31 de março de 2012, o saldo remanescente das ações preferências a pagar à Shell e Cosan totalizava R\$ 470.337 e R\$ 140.328, respectivamente (Nota 9 (a))

Durante o exercício findo em 31 de março de 2013, a Companhia utilizou o montante de R\$ 143.560 desses benefícios fiscais, sendo R\$ 83.057 para a Shell e R\$ 60.503 para a Cosan. Em função da revisão do saldo inicial de benefício fiscal a ser reembolsado, ocorreram alterações de R\$ 15.783 para a Shell e (R\$ 10.931)

para a Cosan. Portanto, em 31 de março de 2013, o saldo remanescente das ações preferenciais a pagar à Shell e Cosan totalizava R\$ 371.497 e R\$ 90.756, respectivamente.

(grifou-se)

Alega a impugnante, por sua vez, que pagar dividendos à COSAN S.A. em nada se atrela ao direito à amortização do ágio em comento. Mas, conforme acertadamente concluiu o autuante, sendo a COSAN S.A. a detentora de fato do ágio original, ela jamais poderia se beneficiar da amortização do ágio para fins tributários, uma vez que as reorganizações societárias realizadas, como já visto, não se enquadram no benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR de 1999.

O recebimento de tais dividendos exclusivos – permitindo que recursos desembolsados quando do pagamento do ágio voltassem, em momento posterior, a compor o ativo da real adquirente – só vem a corroborar, mais uma vez, a existência de artificialismo nas operações societárias realizadas, ou seja, a forma

jurídica adotada estava em desacordo com sua substância jurídica e econômica, tudo isso com o intento exclusivo de promover a redução de tributos, não existindo nenhuma outra motivação ou vantagem sob o ponto de vista negocial.

Não há como admitir, portanto, a amortização, pela RAÍZEN, de ágio pago pela COSAN S.A. na aquisição (por meio da empresa-veículo COSANPAR) da participação societária na ESSO.

Nestes termos, tais referências se prestam, apenas, a reforçar a inexistência da exigida confusão patrimonial, não se verificando qualquer *ingerência do Fisco na atividade da contribuinte*, mas apenas a constatação de fatos que corroboram a constatação de que não foram atendidos os requisitos legais para a dedução pretendida.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio, o que dispensaria a avaliação dos demais argumentos da recorrente acerca da vinculação do fundamento econômico do ágio a rentabilidade futura. De toda a sorte, na medida em que a acusação fiscal também trouxe ponderações neste sentido, passa-se à apreciação destes aspectos.

A acusação fiscal pautou-se nas referências assim consignadas no voto condutor do Acórdão nº 1402-002.090:

Verifica-se, ainda, que o Relatório de Avaliação-Econômica Financeira da atuada, elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda, de fls. 84 a 129, utilizado para servir de parâmetro na análise da fundamentação no ágio pago na aquisição da atuada 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 foram devidamente comprovados.

Bem andou, nesse ponto, a d.PFN em suas contrarrazões:

"...

d) Da intempestividade do laudo apresentado.

Acerca do laudo trazido pelo contribuinte para atestar o fundamento do ágio pago, destaca-se que tal documento **não serve** para tanto, e, assim, autorizar a dedutibilidade dessa "mais valia". Como o laudo **não foi elaborado à época em que o ágio foi pago**, esse documento não pode ser aceito para a finalidade pretendida pelo contribuinte. **Deve-se considerar que o ágio foi calculado com base em quaisquer outras razões econômicas, mas não na rentabilidade futura da ESSO.**

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

Nesse diapasão, o artigo 386 do RIR/99, mormente o seu inciso III, dispõe que, uma vez uma empresa controladora tendo absorvido o patrimônio de uma controlada, a qual tenha adquirido a participação societária com ágio, essa "mais valia" poderá ter a sua amortização deduzida na apuração do lucro real **se o seu fundamento econômico tiver sido a rentabilidade futura da participação societária adquirida**. Se o ágio tiver sido pago com base em outras razões econômicas (valor de mercado dos bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis, etc), ele terá um tratamento tributário distinto, **e sem a dedução fiscal de sua amortização**.

Por fundamento, razão ou justificativa econômica, que leva ao surgimento de um ágio, por sua vez, deve-se entender o **elemento volitivo que impulsiona uma empresa a adquirir a participação societária de outra**. O fundamento econômico, assim, **não é um simples documento, mas sim a vontade real que fez parte do negócio firmado**. A rentabilidade futura, por exemplo, traduz o interesse da empresa adquirente de auferir no futuro a rentabilidade que será distribuída pelo investimento adquirido.

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

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto - Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

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

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

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

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

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

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

Apresentando, então, verdadeira natureza de norma contábil-tributária, vê-se que o artigo 385 do RIR/99 estabelece que o **lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa**.

Em face do texto do artigo 385, tem-se, então, a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovado em um documento elaborado antes do seu efetivo desembolso.

Por certo, tendo o artigo 385 determinado que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico, e que essa justificativa deve estar arquivada na contabilidade da empresa, **não há como imaginar que o documento que ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após o seu efetivo pagamento**.

Caso o referido documento seja produzido após o pagamento da "mais valia", com certeza, o registro contábil do ágio, que ocorre quando do seu efetivo pagamento, não terá qualquer fundamento a que se referir, haja vista que não haverá

qualquer informação a ser arquivada na contabilidade que demonstre a sua existência.

Outrossim, além do que prevê a norma, a anterioridade do laudo econômico ao pagamento do ágio **também decorre de uma questão de ordem lógica.**

Com efeito, a anterioridade que deve existir do documento que atesta o fundamento econômico do ágio ao seu efetivo pagamento, em que pese não estar expressamente prevista na lei, **decorre de uma estrutura lógica que se impõe à realização dos atos negociais que propiciam o surgimento de um ágio.** Isso porque, sendo o ágio fruto de uma negociação, onde uma parte adquire um bem (participação societária) de outra, **a ordem necessária dos fatos é que a parte adquirente estude o seu interesse no bem antes do negócio ser fechado.** Imaginar o contrário seria admitir que **a parte adquiriu o bem e depois analisou se tinha interesse na compra já realizada.** O ato existiria antes da vontade. Um absurdo!

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

Admitir que, na realização de um negócio, a efetiva circulação de riquezas entre as partes possa anteceder a razão econômica que levou ao estabelecimento do valor que seria recebido/pago, **significa afastar, em última análise, a regra fundamental da Economia da oferta e da demanda.** A demanda não mais influenciará o preço de bens negociáveis, haja vista que ela ocorreria depois do pagamento. Com efeito, os pagamentos seriam feitos sem qualquer razão econômica, sem qualquer interesse. Em momento posterior, as partes iriam analisar as suas reais intenções na persecução do negócio já firmado.

Portanto, a anterioridade do laudo econômico é tanto uma **imposição de ordem contábil**, imposta pela norma, assim como uma **questão de ordem lógica**, pois se assim não for, não há como imaginar a ocorrência dos fatos. Se a lei exige que o lançamento do ágio demonstre a sua justificativa econômica, a qual deve ser demonstrada por documento arquivado na escrituração da empresa, por certo que esse documento deve ser elaborado antes do pagamento do ágio, nunca depois. Se a ordem natural das coisas implica a demanda (interesse) surgir antes da efetiva negociação, não há como imaginar o inverso.

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

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

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

Demonstrada a premissa normativa, parte-se a sua aplicação ao caso concreto.

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

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

Tal como demonstrado acima, essa intempestividade afeta de maneira irrefutável o alegado fundamento econômico da "mais valia" paga. Tendo sido elaborado em data posterior, **não há como o laudo elaborado em 03/06/2009 atestar que o ágio pago em 21 e 25/11/2008 teve como fundamento a rentabilidade futura da participação societária adquirida. A elaboração de um laudo no presente não é hábil a atestar o elemento volitivo das partes em um negócio que se realizou no passado.** Ou o documento foi elaborado à época do pagamento do ágio e, portanto, é possível aferir a justificativa econômica eleita; ou o documento não existe, não sendo possível aferir a razão que levou o pagamento do ágio.

O laudo trazido pelo contribuinte pode até calcular a rentabilidade futura da ESSO a partir de determinada data no passado. Agora, servir como fundamento econômico (justificativa) para um negócio já realizado, é impossível.

Ora, como pode um ágio ter como fundamento uma rentabilidade futura apurada posteriormente ao seu pagamento? Quer dizer, então, que o Grupo COSAN negociou a aquisição da ESSO em 23/04/2008, **pagou o preço nos dias 21 e 25/11/2008, e somente em 03/06/2009 foi apurar o motivo pelo qual arcou com a quantia paga?**

Portanto, não há como admitir que seja dado ao contribuinte tamanho poder de manipulação sobre os fatos tributáveis. Como regra-matriz de julgamento eleita pelo CARF, a verdade material deve sempre ser buscada. No presente caso, **a verdade material só pode ser averiguada pelos documentos produzidos à época do pagamento do ágio.** Aceitar documentos elaborados em data posterior significa: tornar letra morta o disposto no artigo 385 do RIR/99; aceitar como possível uma situação impossível; e admitir que a verdade formal deva prevalecer sobre a verdade material, ou seja, "jogar no lixo" a coerência jurisprudencial que este Conselho tanto almeja.

Demonstra-se, assim, que o contribuinte não logrou demonstrar o fundamento econômico exigido pela lei do ágio pago pelo Grupo COSAN quando da aquisição da empresa ESSO. Não consta dos autos qualquer documento prévio ao seu pagamento que ateste a sua fundamentação na rentabilidade futura da empresa. **Não há no processo qualquer elemento que ateste o elemento volitivo do Grupo COSAN quando da aquisição da ESSO.**

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

Ante todo o exposto, considero procedente a adição à base cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica dos anos calendário de 2009 a 2011 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. (destaques do original)

A recorrente, por sua vez, alega que o laudo elaborado em 03/06/2009 *reporta-se a informações de novembro/2008*, contemporâneas à aquisição, e cita estudos internos elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro/2008. No que se refere ao laudo extemporâneo, devem subsistir os fundamentos acima expressos para sua rejeição. Ressalte-se que apesar de a legislação anterior à edição da Medida Provisória nº 627/2013 não exigir a apresentação de "*laudo*" formal para comprovação do fundamento do ágio pago, já estava prescrito o arquivamento de demonstração, como comprovante da escrituração promovida, a evidenciar que o documento que justifica o pagamento do ágio deve ser contemporânea à aquisição.

Em impugnação a interessada asseverou que as operações realizadas a partir de abril de 2018 tiveram em conta estudo prévio elaborado pelo Banco Morgan Stanley juntado como documento nº 5 (fls. 3106/3136). Porém, o fato de referido documento trazer em sua primeira página a citação "January 18 2008" não permite concluir que ele seja anterior ou contemporâneo à aquisição ou mesmo que se refira a avaliação da investida, vez que, além de redigido em língua estrangeira, inexistente qualquer especificação do que representaria o dito "Project Marlin". Ressalte-se que a interessada não adiciona em suas razões de defesa qualquer esclarecimento acerca do conteúdo do referido documento.

Assim, não só pela incoerência de confusão patrimonial, mas também pela inexistência de prova da fundamentação do ágio pago em rentabilidade futura, devem ser mantidas as glosas no âmbito da apuração do IRPJ.

Mais à frente, a recorrente ainda defende que o valor do ágio seja *majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IR/Fonte no preço da operação*. Argumenta que *na remota hipótese de ser considerado devido o IR/Fonte sobre a operação autuada, objeto do Processo Administrativo nº 16682.720343/2013-25, em nome da COSAN LE, é evidente que esta cobrança gerará reflexos diretos no valor do ágio registrado e amortizado pela Recorrente, dado que o valor da operação realizada entre o Grupo Exxonmobil será majorado com a inclusão do valor deste tributo no preço da aquisição, e o valor do ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição das participações societárias e o patrimônio líquido da sociedade investida*.

Todavia, as glosas de amortização de ágio estão sendo mantidas porque não verificada a necessária confusão patrimonial envolvendo a real adquirente do investimento (Cosan S/A) e por falta de prova do fundamento do ágio pago em rentabilidade futura. Irrelevante, assim, se o ágio poderia representar um valor maior que o escriturado, porque a indedutibilidade das amortizações subsistiria pelas razões indicadas.

E, mantidos os ajustes promovidos pela autoridade lançadora, resta indeferido o pedido de restabelecimento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados de ofício pela Fiscalização.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao IRPJ exigido.

Da impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

Demonstrando que na sistemática atual *o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos*, a recorrente defende que a multa isolada em questão somente pode ser exigida se verificada a falta de recolhimento *antes do término do ano-base*. De outro lado, argumenta que, ainda assim, *não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade*, consoante firmado na Súmula CARF nº 105 e em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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;

[...]

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

[...]

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;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a

quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Em razão dos efeitos desta alteração, a 1ª Turma da CSRF aprovou a Súmula nº 105 com o seguinte enunciado: *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.* Restou pacificado nesta 1ª Seção de Julgamento que até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, que alterou a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 e deslocou o fundamento legal da penalidade em comento para o inciso I, letra “b” daquele art. 44, não é possível a exigência concomitante das duas penalidades.

Todavia, as infrações aqui punidas ocorreram a partir do ano-calendário de 2011 e está evidenciado nos autos que a contribuinte, relativamente ao pagamento mensal esperado naqueles períodos, deixou de efetuar-lo integralmente, descumprindo esta obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis. A multa proporcional, por sua vez, foi aplicada em razão da falta de recolhimento dos tributos devidos ao final do período.

Quanto ao entendimento em contrário firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, importa observar que, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, é vedado a membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo na hipótese, no caso de manifestações do Superior Tribunal de Justiça, de decisão definitiva em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou do arts. 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Não sendo este o caso, a exigência da multa isolada deve ser mantida, ainda que concomitante com a multa de ofício, bem como após a concretização do fato gerador anual, na linha da jurisprudência dominante na 1ª Turma da CSRF:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

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

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

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 nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 9101-003.597 - Sessão de 10 de maio de 2018).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.611 - Sessão de 5 de junho de 2018).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

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

A recorrente afirma a absoluta ausência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização, e discorre sobre a evolução legislativa referente à possibilidade de amortização do ágio para concluir que (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes

expressamente previstos; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Inicialmente cabe registrar 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.

A Lei nº 7.689/88, ao instituir a CSLL, não cogitou especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598/77 disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei nº 9.532/97 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como aqui já demonstrado.

E, também como já visto, ao cuidar da qualidade das demonstrações financeiras das companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) já havia identificado a distorção promovida por operações como as aqui verificadas, ao final das quais o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. Por sua vez, a solução encontrada para corrigir esta divergência foi, justamente, a constituição de uma provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido, a qual se presta a neutralizar os efeitos do ativo contabilizado em razão da transferência do ágio, exceto em relação ao *benefício fiscal decorrente da sua amortização*, consoante expresso no texto consolidado da Instrução Normativa CVM nº 319/99, alterada pela Instrução Normativa CVM nº 349/2001:

Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

I. nas contas representativas dos bens que lhes deram origem – quando o fundamento econômico tiver sido a diferença entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 1º);

II. em conta específica do ativo imobilizado (ágio) – quando o fundamento econômico tiver sido a aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 2º, alínea b); e

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 2º, alínea a).

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporada, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

§ 2º A reserva referida no parágrafo anterior somente poderá ser incorporada ao capital social, na medida da amortização do ágio que lhe deu origem, em proveito de todos os acionistas, excetuado o disposto no art. 7º desta Instrução.

§ 3º Após a incorporação, o ágio ou o deságio continuará sendo amortizado observando-se, no que couber, as disposições das Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996, e nº 285, de 31 de julho de 1998. (negrejou-se)

Não se trata, aqui, de determinar incidência tributária a partir de ato normativo da CVM, cuja competência, sabe-se, não afeta este campo interpretativo. Trata-se, apenas, de argumento de reforço à conclusão, já antes expressa, de que a transferência do ágio promovida mediante empresa veículo acaba por duplicar seu valor no patrimônio da investida e da investidora, e exige procedimentos contábeis para neutralização deste efeito indesejado.

A escolha feita pela CVM confirma que o registro sem substância econômica corresponde ao ágio que surge no patrimônio da empresa veículo e, depois, no patrimônio da incorporadora (investida), entendimento que se alinha à conclusão antes expressa acerca da repercussão desta operação no âmbito da apuração do IRPJ, a qual concentra na investidora os efeitos da amortização do ágio por ela originalmente pago.

Diante deste contexto, a neutralização dos efeitos contábeis da amortização do ágio na investida, mediante realização da provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido, justifica a incidência da CSLL sobre os valores amortizados (ou, como no presente caso, de redução da base negativa originalmente apurada). Em outras palavras, o lucro líquido, base de cálculo daquela contribuição, deve ser aquele apurado contabilmente, tendo em conta não só a dedução da amortização, como também a neutralização de seus efeitos pela realização de provisão criada em razão da ausência de substância econômica do ágio transferido.

Veja-se que a CVM admite o reconhecimento, no resultado, do benefício fiscal que decorreria da amortização do ágio transferido, mediante constituição de uma provisão inferior ao montante do ágio transferido. Mas, como dito, aquela instituição não tem competência para fixar critérios interpretativos de incidência tributária, de modo que evidenciada a indedutibilidade da amortização do ágio transferido, resta sem substância econômica a totalidade deste valor, o que justifica a exigência da CSLL sobre as mesmas bases de cálculo adotadas para o IRPJ.

Demais disso, embora à primeira vista a Lei nº 9.532/97 aparente surtir efeitos apenas ***nos balanços correspondentes à apuração de lucro real***, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390/2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

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

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

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

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

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

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

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

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

II - o inciso II do caput:

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

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

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

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

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

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

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

Assim, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532/97 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente restaria indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento, caso reconhecida sua existência no patrimônio da atuada após a reorganização societária debatida nestes autos.

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

Constatado, aqui, que a interposição de Cosanpar não desqualificou Cosan S/A como real adquirente do investimento na atuada, e do titular do correspondente ágio, resta sem substância o ágio reconhecido contabilmente na atuada, 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 consequente redução da base negativa originalmente apurada.

Portanto, considerando estas justificativas e as demais razões expostas no âmbito da exigência de IRPJ, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário também no que se refere às exigências de CSLL.

Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

A recorrente argumenta que *a demora do processo administrativo em ser concluído não pode ser imputada ao contribuinte, e é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.* Todavia, a matéria em questão já se encontra pacificada no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 108

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

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de:

- REJEITAR a preliminar de suspensão do julgamento em razão do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária;
- REJEITAR a arguição de decadência do direito de o Fisco examinar repercussões de operação ocorrida em 2008;
- CONHECER da petição apresentada em 3/10/2018, mas REJEITAR a alegação de invalidade da presente exigência por contradição com a acusação veiculada no processo administrativo nº 16682.722929/2016-77; e
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ, CSLL, multa isolada e no que concerne à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Relatora