



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720920/2019-74
ACÓRDÃO	1301-007.811 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TESE DO “REAL ADQUIRENTE” COM USO DE “EMPRESA VEÍCULO”. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. DEDUTIBILIDADE.

Somente se aplica a tese do “real adquirente”, com uso de “empresa veículo” na estruturação do negócio realizado, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, quando caracterizada hipótese de simulação, fraude ou conluio. No presente caso, em sentido oposto à pretensão fiscal, a contribuinte demonstrou que não apenas existiam outros propósitos negociais na criação da holding, além da questão meramente fiscal, como também que se tivesse estruturado o negócio sem a criação da nova empresa o resultado fiscal que seria obtido seria o mesmo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Iágaro Jung Martins (Relator) e Rafael Taranto Malheiros, que lhe davam provimento parcial, apenas para reduzir a multa de ofício para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Sala de Sessões, em 29 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Ílágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ílágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Rio de Janeiro, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendário 2014 e 2015, no valor de R\$ 33.085.335,50 e R\$ 11.943.946,57, com imputação de multa ordinária (150%).

2. A mesma operação foi objeto de autuação nos PAF nº 16682.721208/2012-16, 16682.722247/2017-45 e 16682.721044/2018-12. Os fatos que resultaram na exigência fiscal podem ser assim resumidos, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 12.318/12.368):

a) A Recorrente informou ter deduzido R\$ 172.382.076,00 e R\$ 57.598.114,96, nos anos calendário de 2014 e 2015, respectivamente, originou-se da aquisição pela empresa Cosanpar Participações S/A (COSANPAR) de 100% das participações societárias de duas empresas holandesas que detinham os Ativos de Distribuição da então denominada empresa Esso Brasileira de Petróleo Ltda., antes detida pela Exxonmobil Capital N.V. A amortização do ágio se deu após a incorporação da COSANPAR pela autuada.

b) Em 19.03.2008, é constituída a sociedade COSANPAR, sob a forma de sociedade limitada, com capital de R\$ 1.000,00 pelas, integralizado por USINA DA BARRA S.A. AÇÚCAR E ALCOOL (99,9%) e AGRÍCOLA PONTE ALTA S.A. (0,1%).

c) Em 23.04.2008, é celebrado contrato de compra e venda de participação em duas cooperativas, organizadas de acordo com a lei dos Países Baixos, ainda não criadas, que passariam a deter 100% das ações da ESSO, firmado entre EXXONMOBIL INTERNATIONAL E EXXONMOBIL BRAZIL, na qualidade de vendedoras, e COSAN e USINA, na qualidade de compradoras. O contrato foi posteriormente alterado, em 25/11/2008, para a retirada da COSAN S.A., na qualidade de compradora, e inclusão da empresa veículo COSANPAR.

d) Em 03.10.2008, são transferidas 458.848 quotas da ESSO, pertencentes a controladora EXXONMOBIL BRAZIL para EXXONMOBIL INTERNATONAL. Nessa mesma data, as quotas da ESSO são transferidas para as recém-criadas cooperativas holandesas BIH e BHC, que passaram a deter 99,99958% e 0,00042%, respectivamente.

e) Em 06.10.2008, COSANPAR é transformada de sociedade limitada em sociedade anônima, na mesma data, AGRÍCOLA PONTE ALTA S.A. se retira do investimento, quando a sociedade passa a ser controlada por COSAN e tem como minoritária USINA.

f) Em 13 e 14.10.2008, dez dias após a transferência das cotas da ESSO para as cooperativas holandesas, essas são registradas no CNPJ.

g) Em 07.11.2008, os acionistas da COSANPAR deliberam pela aquisição das participações nas cooperativas holandesas, que detinham os ativos de comercialização e distribuição da EXXONMOBIL no Brasil (representados por Esso, atual COSAN LE). Nessa mesma data, COSAN e a PENTÁGONO S.A. DISTRIB. TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS celebram contrato de alienação fiduciária das quotas da ESSO em favor dos titulares das notas promissórias de primeira emissão da COSAN.

h) Em 17.11.2008, é integralizado aumento de capital da COSANPAR no valor de R\$ 1.149.400.000,00, que passou a ser de R\$ 1.706.779.790,00, totalmente integralizado pela COSAN.

i) Em 21.11.2008, a COSANPAR transfere ao Grupo EXXONMOBIL a primeira parte do pagamento (R\$ 520.385.540,64).

j) Em 25.11.2008, é alterado o contrato original firmado em 23.04.2008, entre EXXONMOBIL e COSAN, retirando-se essa e ingressando a empresa veículo COSANPAR, que transferiu o grupo vendedor o restante do pagamento.

k) Em 01.12.2008, são firmados os contratos de transferência de participação nas cooperativas holandesas para a cessionárias USINA e COSANPAR, quando COSANPAR registra um ágio relativo a ESSO no valor de R\$ 1.464.180.873,00

l) Em 04.12.2008, é ratificada a transferência do valor de R\$ 70.885.000,00 e autorizado transferências no valor individual de R\$ 250 milhões da COSANPAR para COSAN, de forma que a adquirente formal passa a devolver os recursos destinados à aquisição

m) Em 08.12.2008, é promovida a alteração do contrato social da ESSO, onde as cooperativas holandesas alienam fiduciariamente as quotas e os direitos decorrentes em favor dos titulares das notas promissórias da COSAN.

n) Em 18.12.2008, é procedida a liquidação das cooperativas holandesas, de tal forma que a participação da ESSO (e o respectivo ágio) passa a ser reconhecido diretamente pela COSANPAR.

o) Em 19.01.2009, ESSO é transformada em sociedade anônima e passa a se chamar COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A. (COSAN CL atual COSAN LE)

p) Em 23.06.2009, COSAN CL incorpora sua controladora, COSANPAR.

q) Em 01.06.2011, efetuada cisão parcial da COSAN CL, com incorporação do acervo cindido à antiga SHELL (atual RAIZEN), quando foi transferido parte do ágio, no valor de R\$ 548.688.506,92, ou seja, parte do ágio passou a ser deduzido também pela RAIZEN.

2.1. Diante do conjunto das operações, concluiu a autoridade fiscal que *o ágio gerado na aquisição da participação societária na ESSO pela COSANPAR, posteriormente incorporada pela COSAN LE, são indedutíveis, pois decorrem de reestruturação societária por meio de criação de empresa veículo, com falta de propósito negocial, e, portanto, de uma simulação e abuso de direito, mediante extrapolação dos limites do fim econômico, da função social e da boa-fé objetiva do contrato de sociedade, com o intuito de fraudar a lei tributária.* Conclui a autoridade que a real adquirente é a COSAN S/A e que o procedimento de aquisição não se deu de forma direta porque não se pretendia a extinção da COSAN S/A e com isso, não seria possível a amortização do ágio.

3. Em impugnação (fls. 12.405/12.504), o sujeito passivo fez considerações sobre a operação, em resumo, que a constituição da COSANPAR tinha o objetivo de segregar a atividade de distribuição de combustíveis e lubrificantes dos demais negócios do grupo Cosan e permitir o ingresso de investidores nesse negócio, que acabou por não se efetivar naquela ocasião, o que motivou o Grupo Cosan a decidir pela incorporação da COSANPAR pela Impugnante alguns meses depois de concluída a operação de compra e venda com o Grupo Exxonmobil; que durante a fase de transição (entre a assinatura do contrato até a conclusão da operação) a COSANPAR se preparou para exercer a atividade de back-office para a Esso brasileira, admitindo cerca de cem empregados, que desempenharam atividades até a incorporação. Com relação ao lançamento, pugnou pela nulidade em razão da sua incompatibilidade com os autos de infração originários no PAF nº 16682.720343/2013-25, onde foi lançado IRRF sobre suposto ganho de capital auferido por sociedade no exterior; que o ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação, exigido no referido PAF; que deve ser observado o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Quanto ao mérito, que houve propósito comercial na aquisição das cooperativas holandesas BIH e BHC; que há erro de premissa pela Fiscalização ao considerar inexistência de propósito para a criação da COSANPAR, que mesmo sem a criação dessa empresa, ainda assim, existiria o ágio; que a COSANPAR não era empresa veículo, mas holding, sem estrutura operacional; que o negócio jurídico possuía motivo e finalidades congruentes; que inexistiu simulação; que inexistiu requisito legal de confusão patrimonial para o aproveitamento do ágio; que descabe a qualificação da multa; que a multa deve ser cancelada em razão do seu efeito confiscatório; que não cabe a cobrança de multa isolada; que não há previsão para adição do ágio à base de cálculo da CSLL; que a compensação de ofício dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL devem ser restabelecidos com o cancelamento do lançamento.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 12.790/12.851). Registrou a autoridade julgadora que a mesma operação, relativa aos anos-calendário 2009 a 2011, PAF nº 16682.721208/2012-16, e em relação à Raizen, PAFs nº. 16682.722929/2016-77, AC 2011 e 2012, e 16682.720863/2017-61, AC 2013. Entendeu por afastar a preliminar de nulidade do lançamento. Quanto ao mérito, fez didática análise sobre as duas formas de aproveitamento fiscal do ágio: a regra geral da integração do ágio ao custo da aquisição para apuração do ganho de capital (art. 391 c/c art. 426 do RIR de 1999), quando da alienação do investimento e a regra subsidiária do

aproveitamento fiscal dos encargos de amortização apropriados mensalmente, dentro dos limites e prazos legais (arts. 385 e 386 do RIR de 1999), onde aparece a figura da “confusão patrimonial”; sobre a operação, concluiu que COSANPAR somente serviu de meio para transportar o ágio pago; que não cabe a majoração do ágio pago em razão do pagamento do IRRF, pois a interessada não é contribuinte do IRRF e o ágio não é passível de dedução; que deve ser adicionado na base de cálculo da CSLL a glosa de ágio. Sobre as multas, que não há dúvida que suscite aplicação do art. 112 do CTN, que não se aplica o art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação às multas; que são devidas de forma concomitante as multas isoladas e de ofício vinculada; que deve ser mantida a multa qualificada. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

Da falta de adição de “Multas - Parcelas Não Dedutíveis” no cálculo da CSLL. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A conduta que tenha a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo-se como resultado, a redução ou a supressão de tributo, está sujeita à multa qualificada aplicada sobre a totalidade ou diferença do tributo omitido.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 12.866/12.986), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, apresenta sumário sobre a sequência das operações e empresas envolvidas. Em **preliminar** pugna pela nulidade do lançamento (i) em razão da sua incompatibilidade com o auto de infração originário no PAF nº 16682.720343/2013-25, onde foi lançado IRRF sobre suposto ganho de capital auferido e que o ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação, exigido no referido PAF (ii) que deve ser observado o art. 24 da LINDB; e (iii) pela nulidade da decisão recorrida por preterição do direito de defesa, que está eivada de vício de fundamentação, visto que o voto é fruto de transcrição de cópia da decisão proferida no PAF nº 16682.721044/2018-12, mas que neste processo a Recorrente trouxe argumentos e documentos de defesa diferentes daquele caso, além da existência de ilações sobre matérias que não objeto de discussão na atuação originária da

lide, tais como “falta de adição de multas – parcelas não dedutíveis no cálculo da CSLL”, além disso, não há fundamentação sobre o fato de o CARF ter cancelado a qualificação da multa no processo de lançamento original (PAF nº 16.682.721208/2012-16) e documentos que comprovariam que Cosanpar não era empresa veículo. Quanto ao **mérito**, que existem diversas estruturas possíveis para o aproveitamento do ágio, que a Fiscalização não demonstra a impossibilidade de aproveitamento do ágio caso a aquisição tivesse sido realizada da “forma jurídica original”; que não é verdade a afirmação de que a aquisição de fora direta da Esso pela Cosan não ensejaria o aproveitamento fiscal do ágio e essa hipótese não foi tratado no acórdão recorrido; que poderia ter ocorrido a aquisição direta pela Cosan e posterior cisão relativa a participação adquirida ou mediante aporte do investimento em Esso e terceira empresa operacional ou ainda, pelo aporte de recursos em terceira empresa operacional par aquisição do investimento; faz consideração sobre a Solução de Consulta Cosit nº 39, de 2020, que analisou a possibilidade de aproveitamento do ágio por sociedade que adquiriu investimento mediante recebimento de recursos da sua controlada; que há propósito negocial para constituição da COSANPAR, pois se destinava a (i) permitir a administração do novo negócio com independência dos demais, (ii) proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investimentos e (iii) possibilitar a entrada de eventuais novos investidores com experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan; que houve propósito negocial, mais especificamente que há motivo, finalidade e a congruência do negócio jurídico com o planejamento estratégico do Grupo Cosan; que os atos praticados são válidos e se encontram dentro de opção legal; que houve efetivo encontro entre os patrimônios das sociedades investidora e investida e que a CSRF admite o aproveitamento do ágio pela sociedade que detém o investimento, mesmo não sendo o adquirente original (Acórdão nº 9101-003.609), que quando a COSANPAR adquiriu as cooperativas holandesas, que detinham a participação na Esso, com pagamento de ágio com expectativa de rentabilidade futura, e posteriormente foi incorporada pela sua controlada, ocorreu a absorção do investimento com ágio (confusão patrimonial); aduz subsidiariamente a validade da suposta empresa veículo pelo CARF; que o laudo de rentabilidade futura preenche as formalidades exigidas pela legislação de regência à época dos fatos; que inexistente simulação e que, portanto, descabe a qualificação da multa; que é vedado o confisco e que o Supremo Tribunal Federal ratificou entendimento de que as multas que superam o valor do tributo são confiscatórias (ADI-MC nº 1.075 e ADI nº 551 e RE nº 582.461); que

inexiste previsão legal para adição do ágio na base de cálculo da CSLL; que descabe a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas; que descabe a cobrança de multa em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN; que o ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF, cobrado no PAF nº 16682.720343/2013-25; que devem ser canceladas as compensações de ofício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa em razão da improcedência das autuações. Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário.

6. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 02.07.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 12.863) e interpôs Recurso Voluntário em 30.07.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 12.865). Assim, por ser tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar nulidade do lançamento por incompatibilidade com o auto de infração no PAF nº 16682.720343/2013-25

8. A Recorrente defende que o lançamento é nulo em razão da sua incompatibilidade com o auto de infração originário no PAF nº 16682.720343/2013-25, onde foi lançado IRRF sobre suposto ganho de capital auferido e que o ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação, exigido no referido PAF.

9. Registre-se que o referido PAF versa sobre auto de infração do IRRF, lançado em desfavor da Recorrente, na condição de responsável tributário de residente no exterior. O imposto decorre de ganho de capital auferido por sociedade estrangeira, integrante do grupo ExxonMobil, por ocasião das alienações das participações detidas nas cooperativas holandesas, que, em um

passo anterior à operação de alienação objeto de análise nesse processo, receberam a participação do investimento em Esso. A referida exigência se deu com base no art. 685¹ do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

10. A retenção do IRRF, pela sua natureza, faz com que o beneficiário do pagamento receba os recursos líquidos da tributação, todavia, ainda que a responsabilidade tenha sido da Recorrente, o ônus econômico é sempre do contribuinte. No caso de não residente, ainda que não se revista da condição de contribuinte pela legislação brasileira, é deste o ônus, isto é, no caso concreto, compete à alienante estrangeira computar o valor bruto da operação como receita e compensar o IRRF, de acordo com os acordos internacionais.

11. Em resumo, o IRRF não é ônus da Recorrente, mas do alienante. Em outras palavras ele não é custo adicional de aquisição, mas parcela do valor bruto da alienação, que é ônus do alienante que inclusive pode compensá-lo com o imposto devido ao Fisco estrangeiro.

12. Como referido na r. Decisão, idêntica pretensão da Recorrente foi rechaçada pelo CARF, PAF nº 16682.720343/2013-25 e nº 16682.721208/2012-16, destaca-se excerto do julgado nesse último processo:

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

¹ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

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

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

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

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

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

Ademais o IRRF não tem como fato gerador a transferência do bem, mas tão somente o ganho de capital eventualmente auferido, razão pela qual não pode ser o seu valor eventualmente retido e pago considerado como um acréscimo, na medida que o valor a ser pago ao alienante deveria ser abatido do imposto retido, não integrando, portanto, o custo de aquisição do bem, e por isso não passível o seu aproveitamento, para fins da redução do ágio, tal qual requerido pela impugnante.

(Acórdão nº 1402-002.090, Relator Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, sessão em 19.01.2016)

13. Diante do exposto, deve ser afastada a preliminar de nulidade de erro no lançamento.

Preliminar nulidade do lançamento em razão da não aplicação da LINDB

14. A Recorrente pugna pela nulidade do lançamento que não observou o art. 24 da LINDB², pois entende que no período em que os fatos ocorreram os precedentes deste CARF autorizariam a formação do ágio passável de amortização, inclusive com a utilização de empresa veículo.

15. O tema não demanda maiores digressões com a edição da Súmula CARF nº 169, com eficácia vinculante, que firmou entendimento de que aquele dispositivo “não se aplica ao processo administrativo fiscal”.

16. Assim, rejeita-se a preliminar arguida.

Preliminar nulidade da r. Decisão por cerceamento do direito de defesa

17. Aduz a Recorrente ser a r. decisão nula por preterição do direito de defesa. Afirma haver vício de fundamentação, visto que o voto é fruto de transcrição de cópia da decisão

² Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

proferida no PAF nº 16682.721044/2018-12, mas que neste processo a Recorrente trouxe argumentos e documentos de defesa diferentes daquele caso, além da existência de ilações sobre matérias que não objeto de discussão na atuação originária da lide, tais como “falta de adição de multas – parcelas não dedutíveis no cálculo da CSLL”, além disso, não há fundamentação sobre o fato de o CARF ter cancelado a qualificação da multa no processo de lançamento original (PAF nº 16.682.721208/2012-16) e documentos que comprovariam que COSANPAR não era empresa veículo.

18. Fato comum em processos que versam sobre litígio é a apresentação de diversos argumentos pelas partes, muitas vezes de caráter marginal ou que não têm relação direta e específica com os fatos que motivaram o lançamento, em outras palavras, a extensão da peça de impugnação (ou recursal) não determina o tamanho do ato decisório, que deve ser motivado com o único objetivo de resolver o litígio.

19. O julgador não se omitiu no caso concreto, e mais do que isso, não está vinculado a abordar cada um dos argumentos trazidos pela parte se ato decisório aborda a questão relevante para por termo a lide. Em outras palavras, não é a quantidade de argumentos ou o tamanho da petição que determina lide, mas o lançamento, que determinou a matéria tributável (art. 142 do CTN) e a reclamação do sujeito passivo que contra ele se insurge.

20. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas oportunidades se manifestou que não se caracteriza omissão quando a decisão adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, ainda que não tenha examinado individualmente cada um dos argumentos apresentados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO DO JULGADO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA POR ÍNDICE QUE REFLITA A DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DO PEDIDO PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS COM BASE EM LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. OBSERVÂNCIA DO ART. 462 DO CPC. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO ULTRA PETITA.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta.

2. A contradição que dá ensejo a embargos de declaração (inciso I do art. 535 do CPC) é a que se estabelece no âmbito interno do julgado embargado, ou seja, a contradição do julgado consigo mesmo, como quando, por exemplo, o dispositivo não decorre logicamente da fundamentação.

[...]

(REsp 665683/MG, Min. Teori Albino Zavascki, DJe 10.03.2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. ARREMATAÇÃO. PREÇO VIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

[...]

2. Não há violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o acórdão recorrido, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo embargante, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não acolhendo a tese defendida pelo recorrente.

[...]

(AgInt no REsp 1343655/SC, Min. Gurgel Faria, DJe 03.12.2020)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA DE ATOS ADMINISTRATIVOS. AUTOS DE INFRAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. ACÓRDÃO EMBASADO EM NORMA DE DIREITO LOCAL. LEIS MUNICIPAIS N. 13.614/2003 E 15.244/2010 E DECRETO MUNICIPAL N. 46.921/2006. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 280/STF.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REALIZAÇÃO DE OBRAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

II - A fundamentação adotada no acórdão é suficiente para respaldar a conclusão alcançada, pelo que ausente pressuposto a ensejar a oposição de embargos de declaração, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.

[...]

(AgInt no REsp 1713200/SP, Min. Regina Helena, DJe 23.05.2018)

21. O CARF tem adotado o entendimento semelhante em seus julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

OMISSÃO. O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumento apresentado como hábil a isoladamente afastar a exigência, ou ao menos parte dela, enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõe a declaração de nulidade da decisão recorrida.

(Acórdão nº 1101-001.038, Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão em 12.02.2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ausente fundamentação robusta capaz de demonstrar que o ato decisório prolatado na instância a quo de alguma forma concorreu para o cerceamento do direito de defesa, descabe falar em decretação da sua nulidade.

[...]

(Acórdão nº 1301-001.774, Relator Wilson Fernandes Guimaraes, sessão em 03.03.2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que as decisões estão devidamente fundamentadas; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

[...]

(Acórdão nº 1002-002.718, Relatora Miriam Costa Faccin, sessão em 10.03.2023)

22. O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, ainda que subsidiários ao deslinde da lide, mas considerados não relevantes pela autoridade julgadora não são causa de nulidade.

23. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, que, todavia, não se reveste de requisito de validade para o ato decisório.

24. Embora não haja vício algum quando a autoridade julgadora utiliza os mesmos fundamentos de terceira decisão que analisou os mesmos fatos, que resultaram em nova exigência fiscal, o aspecto relevante é de que a r. Decisão efetivamente analisou os fatos e os argumentos relevantes que a Recorrente trouxe no sentido de infirmar a motivação do lançamento.

25. Os argumentos exemplificados pela Recorrente como diferentes no PAF nº 16682.721044/2018-12 se referem a “falta de adição de multas – parcelas não dedutíveis no cálculo da CSLL”. Como se observa, essa infração não tem qualquer relação com o cerne da acusação fiscal, isto é, o fato de haver infração adicional no processo que serviu de paradigma para o julgador em nada impede de que este utilize fundamentação específica à matéria sob análise de terceiro processo.

26. Outro aspecto trazido pela Recorrente para justificar o alegado cerceamento do direito de defesa é o fato o CARF ter cancelado a qualificação da multa no processo de lançamento original (PAF nº 16.682.721208/2012-16) e documentos que comprovariam que COSANPAR não era empresa veículo.

27. Nesse aspecto, não se vislumbra vício da r. Decisão pelo fato desta entender, e motivar, diferente da conclusão do CARF em terceiro processo, quanto à manutenção da multa qualificada e a qualificação sobre o papel da COSANPAR na operação sob análise.

28. O art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972³, Processo Administrativo-Fiscal (PAF) é expresso ao qualificar como nulo o ato praticado com preterição ao direito de defesa, tal situação não se verifica na r. decisão, razão pela qual se afasta a alegação de nulidade de omissão da decisão de primeira instância.

Mérito

³ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

29. Repisa-se as principais etapas da operação sob análise:

a) Em 19.03.2008, é constituída a sociedade COSANPAR, sob a forma de sociedade limitada, com capital de R\$ 1.000,00 pelas, integralizado por USINA DA BARRA S.A. AÇÚCAR E ALCOOL (99,9%) e AGRÍCOLA PONTE ALTA S.A. (0,1%).

b) Em 23.04.2008, é celebrado contrato de compra e venda de participação em duas cooperativas, organizadas de acordo com a lei dos Países Baixos, ainda não criadas, que passariam a deter 100% das ações da ESSO, firmado entre EXXONMOBIL INTERNATIONAL E EXXONMOBIL BRAZIL, na qualidade de vendedoras, e COSAN e USINA, na qualidade de compradoras. O contrato foi posteriormente alterado, em 25/11/2008, para a retirada da COSAN S.A., na qualidade de compradora, e inclusão da empresa veículo COSANPAR.

c) Em 03.10.2008, são transferidas 458.848 quotas da ESSO, pertencentes a controladora EXXONMOBIL BRAZIL para EXXONMOBIL INTERNATONAL. Nessa mesma data, as quotas da ESSO são transferidas para as recém-criadas cooperativas holandesas BIH e BHC, que passaram a deter 99,99958% e 0,00042%, respectivamente.

d) Em 06.10.2008, COSANPAR é transformada de sociedade limitada em sociedade anônima, na mesma data, AGRÍCOLA PONTE ALTA S.A. se retira do investimento, quando a sociedade passa a ser controlada por COSAN e tem como minoritária USINA.

e) Em 13 e 14.10.2008, dez dias após a transferência das cotas da ESSO para as cooperativas holandesas, essas são registradas no CNPJ.

f) Em 07.11.2008, os acionistas da COSANPAR deliberam pela aquisição das participações nas cooperativas holandesas, que detinham os ativos de comercialização e distribuição da EXXONMOBIL no Brasil (representados por Esso, atual COSAN LE). Nessa mesma data, COSAN e a PENTÁGONO S.A. DISTRIB. TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS celebram contrato de alienação fiduciária das quotas da ESSO em favor dos titulares das notas promissórias de primeira emissão da COSAN.

g) Em 17.11.2008, é integralizado aumento de capital da COSANPAR no valor de R\$ 1.149.400.000,00, que passou a ser de R\$ 1.706.779.790,00, totalmente integralizado pela COSAN.

h) Em 21.11.2008, a COSANPAR transfere ao Grupo EXXONMOBIL a primeira parte do pagamento (R\$ 520.385.540,64).

i) Em 25.11.2008, é alterado o contrato original firmado em 23.04.2008, entre EXXONMOBIL e COSAN, retirando-se essa e ingressando a empresa veículo COSANPAR, que transferiu o grupo vendedor o restante do pagamento.

j) Em 01.12.2008, são firmados os contratos de transferência de participação nas cooperativas holandesas para a cessionárias USINA e COSANPAR, quando COSANPAR registra um ágio relativo a ESSO no valor de R\$ 1.464.180.873,00

k) Em 04.12.2008, é ratificada a transferência do valor de R\$ 70.885.000,00 e autorizado transferências no valor individual de R\$ 250 milhões da COSANPAR para COSAN, de forma que a adquirente formal passa a devolver os recursos destinados à aquisição

l) Em 08.12.2008, é promovida a alteração do contrato social da ESSO, onde as cooperativas holandesas alienam fiduciariamente as quotas e os direitos decorrentes em favor dos titulares das notas promissórias da COSAN.

m) Em 18.12.2008, é procedida a liquidação das cooperativas holandesas, de tal forma que a participação da ESSO (e o respectivo ágio) passa a ser reconhecido diretamente pela COSANPAR.

n) Em 19.01.2009, ESSO é transformada em sociedade anônima e passa a se chamar COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A. (COSAN CL atual COSAN LE)

o) Em 23.06.2009, COSAN CL incorpora sua controladora, COSANPAR.

p) Em 01.06.2011, efetuada cisão parcial da COSAN CL, com incorporação do acervo cindido à antiga SHELL (atual RAIZEN), quando foi transferido parte do ágio, no valor de R\$ 548.688.506,92, ou seja, parte do ágio passou a ser deduzido também pela RAIZEN.

30. A mesma operação foi objeto de análise de mérito neste CARF, conforme tabela abaixo:

PAF	Ano-calendário	Acórdão	Resultado sobre mérito
16682.721208/2012-16	2009, 2010, 2011	1) 1402-002.090	1) Glosa mantida por unanimidade e por maioria redução da multa para o

		2) 9101-004.562 3) 9101-006.367	percentual de 75% 2) Glosa mantida por maioria por considerar Cosanpar empresa veículo 3) Embargos sem efeitos infringentes
16682.722247/2017-45	2012	1) 1201-005.577 2) 9101-007.244	1) Glosa mantida por unanimidade para IRPJ e por maioria de votos para CSLL por considerar Cosanpar empresa veículo 2) CSRF deu provimento por maioria para admitir amortização ágio, sessão em 04.12.2024
16682.721044/2018-12	2013	1) 1402-007.106	1) Glosa mantida por maioria de votos.

a) Empresa Veículo

31. A Recorrente defende que existem diversas estruturas possíveis para o aproveitamento do ágio e que a Fiscalização não demonstra a impossibilidade de aproveitamento do ágio caso a aquisição tivesse sido realizada da “forma jurídica original”, que não é verdade a afirmação de que a aquisição de fora direta da Esso pela Cosan não ensejaria o aproveitamento fiscal do ágio e essa hipótese não foi tratado no acórdão recorrido.

32. Informa que poderia ter ocorrido a aquisição direta pela Cosan e posterior cisão relativa a participação adquirida ou mediante aporte do investimento em Esso e terceira empresa operacional ou ainda, pelo aporte de recursos em terceira empresa operacional par aquisição do investimento; faz consideração sobre a Solução de Consulta Cosit nº 39, de 2020, que analisou a possibilidade de aproveitamento do ágio por sociedade que adquiriu investimento mediante recebimento de recursos da sua controlada.

33. A r. decisão entendeu que a ilicitude no aproveitamento do ágio decorre do fato de a aquisição ter sido efetuada pela empresa veículo COSANPAR, destaca-se o seguinte trecho da decisão proferida pela DRJ:

Como se vê, estas operações foram efetivadas com o fim de aproveitamento fiscal do ágio. A COSAN SA podia simplesmente comprar a ESSO, porém, prefere constituir uma nova empresa, a COSANPAR, e transferiu para esta os recursos necessários à aquisição de ESSO, cerca de R\$ 1.672.445.205,96, posto que, a não possuía tais recursos para fazer a referida compra.

Na verdade, a COSANPAR, apesar de atuar na área de participações não adquiriu participação em nenhuma outra sociedade até a compra da ESSO. A COSANPAR, que somente atuou na compra da ESSO, fato que não é negado na impugnação. Foi aberta uma empresa com o único objetivo de realizar tal compra para, posteriormente ocorrer a incorporação reversa.

Destaque-se que a COSANPAR, não tinha sede própria, utilizava a passando a sala 22 do Escritório Administrativo da Usina Costa Pinto, sem número, no Bairro Costa Pinto, em Piracicaba-SP (fl. 481), sendo que sua outra controladora, a USINA, tinha sede na sala 20 deste mesmo escritório administrativo.

Aliás, a própria interessada informa tal fato na sua defesa ao afirmar que a COSANPAR foi criada com o objetivo de ser a estrutura administrativa que daria suporte às atividades desenvolvidas pela Impugnante. Observe-se que a COSANPAR foi uma empresa que nasceu já se sabendo que seria extinta em pouco tempo.

Alega também que no período que compreendeu a assinatura do contrato com o Grupo Exxonmobil e a conclusão da transação, a Cosanpar realizou a contratação de cerca de 100 empregados e recolheu aos cofres públicos as Contribuições à Previdência Social dos funcionários.

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

34. A Recorrente alega ainda haver propósito comercial para constituição da COSANPAR, pois se destinava a (i) permitir a administração do novo negócio com independência dos demais, (ii) proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investimentos e (iii) possibilitar a entrada de eventuais novos investidores com experiência no setor de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo sem afetar os outros negócios do Grupo Cosan; que houve propósito comercial, mais especificamente que há motivo, finalidade e a congruência do negócio jurídico com o planejamento estratégico do Grupo Cosan.

35. Sobre o alegado propósito negocial, por concordar com as razões da autoridade julgadora de primeira instância, adoto-as para fins de fundamentação do presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

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

Outro motivo alegado pela interessada é que a criação da Cosanpar permitiu que todos os valores despendidos na aquisição pudessem ser mensurados com exatidão, e que, caso o Grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio Grupo, tornando a segregação muito mais difícil e morosa e, ainda, aumentando a probabilidade de imprecisões.

Não vejo sentido em tal afirmação, a aquisição direta é mais precisa e bem mais simples do que abrir e fechar empresas, efetuar incorporação reversa. Não há nenhuma comprovação de que a segregação dos gastos seria mais difícil e morosa. São alegações vagas, sem qualquer comprovação. (g.n.)

36. Por fim, sobre a operação, alega a Recorrente que houve efetivo encontro entre os patrimônios das sociedades investidora e investida e que a CSRF admite o aproveitamento do ágio pela sociedade que detém o investimento, mesmo não sendo o adquirente original (Acórdão nº 9101-003.609), que quando a COSANPAR adquiriu as cooperativas holandesas, que detinham a participação na Esso, com pagamento de ágio com expectativa de rentabilidade futura, e posteriormente foi incorporada pela sua controlada, ocorreu a absorção do investimento com ágio (confusão patrimonial); aduz subsidiariamente a validade da suposta empresa veículo pelo CARF; que o laudo de rentabilidade futura preenche as formalidades exigidas pela legislação de regência à época dos fatos.

37. Como referido, o lançamento teve como motivação o fato de a empresa Cosanpar não ser a real adquirente, mas Cosan S/A Ind e Com (99,9998%) e Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool (0,0002%), razão pela qual não se verifica no caso concreto as condições previstas no art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

38. De fato, não se verifica o aspecto pessoal do requisito legal para amortização do ágio, que está adstrito à investida e à investidora real, que assume o risco do investimento e efetivamente desembolsa a mais valia calculada com base em expectativa de rentabilidade futura.

39. Transcreve-se os dispositivos da Lei nº 9.532, de 1997, que regula o efeito fiscal de recuperação do ágio na aquisição de investimento quando esse investimento é extinto via incorporação:

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.

§ 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.

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. (g.n.)

40. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Essas três condições devem ser praticadas, isto é, ter como identidade, a mesma pessoa jurídica que irá aproveitar o benefício de aproveitamento do ativo fiscal. Em outras palavras, o ágio fiscal passível de amortização deve ser: (i) fundado em rentabilidade futura; (ii) decorrente de aquisição, razão pela qual não se admite ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirida e da adquirente efetiva devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que o ativo

diferido tenha identidade com a reserva patrimonial, ainda que isso decorra de operação de incorporação reversa (art. 8º).

41. Nunca é demais lembrar que ágio pago por rentabilidade futura (*goodwill*), previsto no art. 20, III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, até a entrada em vigor dos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, tinha como única forma de aproveitamento, o cômputo dessa parcela como custo para fins de apuração do ganho de capital (art. 33 do DL nº 1.598, de 1977), situação em que o investimento permanece no ativo não circulante da real investidora até o momento da alienação.

42. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, instituiu nova hipótese de amortização de ágio, verdadeiro benefício fiscal ao permitir sua dedução da base de incidência do tributo sem que ocorra a alienação do investimento, desde que o real detentor do investimento incorpore a empresa objeto, registrada como investimento no seu ativo não circulante.

43. Jamais o novo disciplinamento para aproveitamento do ágio autorizou a amortização por aquele que não é o real adquirente, isto é, por aquele que nunca tencionou deter a participação acionária no seu ativo circulante, pois a dimensão subjetiva para dedução do ágio, seja como custo (art. 23 do DL nº 1.598, de 1977) ou como amortização (art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997), permanece inalterada.

44. É fato incontroverso que a COSANPAR, constituída em 19.03.2008, durante sua curta existência: (i) não possuía sede própria; (ii) não realizou qualquer tipo de operação financeira com terceiros, mas apenas com a Cosan S/A (Doc. 30); (iii) não adquiriu participação em nenhuma outra sociedade, nem mesmo na Esso, visto que no contrato de aquisição original constam como adquirentes Cosan S/A e Usina da Barra S/A; não obstante, ter sido constituída com a declarada finalidade de investir em outras sociedades, e (iv) as eventuais compras tiveram como beneficiários a própria Cosan S/A, que passou a ser a controladora direta da Recorrente.

45. É possível identificar em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a diferença entre empresa veículo ou *conduit compagnie*, cuja característica é ser tão-somente um CNPJ sem capacidade operacional, que figura formalmente como adquirente, na qual o real adquirente aporta os recursos financeiros destinados a liquidar investimento para, no passo seguinte, ser incorporada pela empresa objeto, que passa a ser controlada pelo real adquirente, ainda que de forma indireta, isto é, não essas pessoas jurídicas não se confundem com o real adquirente, pois, para dar aparência de subsunção à hipótese legal de amortização do ágio,

buscam, por servirem de canal de passagem dos recursos apresentarem perante ao Fisco, e apenas a essa, como adquirente.

46. Nessa linha, cita-se os seguintes julgados da CSRF em que ficou evidenciado que a adquirente nada mais era do que uma *conduit companie*, destinada, de forma artificial, a criar hipótese para fruição do ágio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidas.

(Acórdão nº 9101-002.213, relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão de 03.02.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável.

(Acórdão nº 9101-002.304, relator André Mendes Moura, sessão de 06.04.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão nº 9101002.428, relator Rafael Vidal de Araújo, sessão de 18.08.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão nº 9101-002.962, relatora Adriana Gomes Rego, sessão de 04.07.2017)

47. O pronto comum desses julgados é a existência apenas formal da empresa adquirente, não raras vezes, sem capacidade operacional, ainda que pudesse se revestir de uma *holding*, que exigiria ao menos o registro contábil de algumas operações típicas dessas sociedades, em alguns casos a efemeridade. O ponto comum, no entanto, é a ausência de recursos e sua inexistência efetiva antes e depois da operação que gerou o ágio.

48. Em que pese o ordenamento jurídico reconhecer a existência da *holding* (art. 31 da Lei nº 11.727, de 2008) e o tempo de existência, ainda que efêmera de uma *holding* para realização de um ou mais negócios jurídicos tem aspecto secundário a partir da edição do art. 981 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002).

49. Ocorre que não se está diante de uma genuína *holding*, pois a COSANPAR não passou de um CNPJ vazio e de um simples canal de passagem dos recursos para aquisição dos ativos operacionais da ESSO. Registre-se, mais uma vez, que se está diante de verdadeiro ato falho jurídico, pois, no contrato celebrado em 23.04.2008, a adquirente original era Cosan S/A e apenas em 25.11.2008, sete meses depois, a verdadeira adquirente foi substituída pela adquirente formal, COSANPAR.

50. Sobre essa diferenciação, em especial sobre a impossibilidade de a empresa veículo se revestir da condição de real adquirente e, por conseguinte, haver subsunção à hipótese do art.

7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, pois inexistente o requisito subjetivo da lei, que é a confusão entre os patrimônios entre a investidora e investida, transcreve-se excerto do voto do Acórdão CSRF nº 9101-002.962:

Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CSRF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

(...)

No presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no TVF (item VII, "Análise das Operações Efetuadas pelo Grupo Carrefour") apontam nesse sentido, como se vê a seguir.

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de ATACADÃO por KORCULA vieram da controladora do Grupo sediada no exterior (CARREFOUR BV). Parte através de integralização em aumento de capital em duas etapas (de CARREFOUR BV para BREPA e de BREPA para KORCULA, como mostra o descritivo ao início do voto) e parte em empréstimo de CARREFOUR BV diretamente para KORCULA, empréstimo para o qual não foram cobrados juros. Confira-se:

(...)

Mas há também outros elementos indicativos da artificialidade da amortização pretendida.

Tome-se, por exemplo, o curto espaço de tempo entre a passagem da KORCULA pelo Grupo Carrefour e a efetuação da aquisição do ATACADÃO, bem como a inexistência de estrutura operativa nessa empresa, consideradas a magnitude e a complexidade do negócio, que envolvia avaliação de ativos e ágio por rentabilidade futura. Veja-se:

(...)

A destacar também a rapidez com que os recursos chegaram a KORCULA e passaram para os alienantes de ATACADÃO e a existência efêmera da KORCULA:

(...)

E ainda a inconsistência e a incapacidade de a Fiscalizada justificar a existência da KORCULA:

(...)

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arropio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

Se a aquisição pelo Grupo Carrefour de ATACADÃO da maneira pretendida (mantendo a holding BREPA como controladora no país das empresas operacionais, inclusive ATACADÃO) não iria conformar situação que permitisse a dedução da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos. O acórdão recorrido, aliás, enfrentou com muita propriedade esse aspecto, não assistindo razão à ora Recorrente quando tenta contrapor tais argumentos. Confira-se:

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a RECORRENTE diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

51. Por fim, não merece acolhida o argumento de que CSRF, Acórdão nº 9101-003.609, admite o aproveitamento do ágio pela sociedade que detém o investimento, mesmo não sendo o adquirente original.

52. Naquele julgado a situação fática não guarda qualquer similitude fática com o presente caso, pois a constituição de empresa específica para figurar como adquirente decorria de imposição regulatória, conforme se depreende do referido voto:

Destaco, ainda, trecho do voto vencedor no acórdão recorrido, do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, cujas razões adoto para decidir:

Um planejamento tributário não inclui atos ilícitos, simulações, fraudes ou abusos de qualquer natureza. Trata-se, em verdade, de um conjunto de condutas lícitas e economicamente consistentes, praticadas por sujeitos passivos de obrigações tributárias com o objetivo de eliminar, reduzir ou mesmo postergar economicamente sua carga tributária, e que o faz antes da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, a fiscalizada ao tentar seguir as formalidades da lei tributária para a amortização do ágio, encontrou empecilhos impositivos, sendo que o da maior relevância, para mim, foi o estabelecido pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, a qual exigiu a forma efetivamente adotada pelo Recorrente, autorizando e homologando a operação societária perpetrada pela contribuinte, que sim, vai na contramão da legislação fiscal, ao menos sob o aspecto formal.

Todavia, acertadamente, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente cita o ensinamento de Marco Aurélio Greco, ao destacar que ao se analisar um

planejamento tributário é necessário analisar o filme todo e não apenas fotogramas isoladamente considerados (fl. 2.094).

Pois bem. O caso em pauta, se analisado por completo, permite a conclusão de que embora a amortização tenha, de fato, se dado através de uma empresa veículo, assim procedeu a Recorrente, por dois imperativos, um de ordem societária, outro de ordem regulatória. (...)

Ademais, como já me manifestei previamente no capítulo denominado "Planejamento Tributário e a Verdade Material em Juízo", parte integrante do livro "Tributação: Democracia e Liberdade (em homenagem a Ministra Denise Martins Arruda)", agir de forma ilícita significa que a hipótese de incidência ocorre e o contribuinte se utiliza de meios fraudulentos para esconder do fisco a sua ocorrência, ou mesmo que a declare, o faz de forma a subtrair do fisco a completa realidade dos fatos ocorridos, sendo que tal embaraço prejudica o correto lançamento fiscal. No caso concreto, ressalte-se o caráter da publicidade garantido em todos os atos praticados pela Recorrente, demonstrando que em momento algum a intenção/dolo da fiscalizada foi o de burlar o Fisco, o que daria ensejo a uma possível simulação, fraude ou conluio.

Assim, neste ponto relativo ao mérito da questão, tendo a Recorrente comprovado todo o alegado, não merece prosperar a glosa de despesa de ágio.

(Acórdão nº 9101-003.609, Relatora conselheira Cristiane Silva Costa, sessão em 05.06.2018) -

53. Por fim, a arguição de que o laudo de rentabilidade futura preenche as formalidades exigidas pela legislação de regência à época dos fatos, em especial sobre não ser contemporâneo à operação, perde qualquer relevância em face da impossibilidade de amortização do ágio no caso concreto.

54. Diante das provas trazidas nos autos, resta evidente que a CONSAPAR nada mais é do que um CNPJ vazio, que teve como finalidade não apenas permitir a subsunção artificial da norma que permite amortização do ágio, mas a de evitar que ocorresse a fusão de patrimônios da investida (Cosan LE - ESSO) e sua real investidora (Cosan S/A).

55. Conforme relatado, todos os julgados precedentes deste CARF sobre a mesma operação foram todos no sentido de considerar o ágio como não passível de dedução por COSANPAR não ser a real adquirente da ESSO:

a) PAF nº 16682.721208/2012-16:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma, e sem o trânsito de recursos financeiros entre as empresas envolvidas não tem fundamento econômico.

MULTA DE OFÍCIO. CONDUTA ACATADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que o procedimento adotado pelo contribuinte, à época dos fatos geradores, era referendado pelas decisões do CARF, não se pode falar em dolo, e, conseqüentemente, em fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

(Acórdão nº 1402-002.090, relator Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, redator designado Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 19.01.2016)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF. Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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

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

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

(Acórdão nº 9101-004.562, relatora Conselheira Livia De Carli Germano, redatora designada Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão em 03.12.2019)

b) PAF nº 16682.722247/2017-45

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

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

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

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

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

NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA.

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

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

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

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

Ano-calendário: 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA.

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

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

Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de

“passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

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

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

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

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

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é conseqüência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da

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

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

(Acórdão nº 1201-005.577, relator Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, sessão em 21.09.2022)

56. Sobre a afirmação da Recorrente, de que a Solução de Consulta Cosit nº 39, de 2020, permite o aproveitamento do ágio por sociedade que adquiriu investimento mediante recebimento de recursos da sua controlada, destaca-se que, igualmente, a situação abstrata tratada na consulta difere do caso concreto, pois naquele ato interpretativo, é analisada hipótese de *“aquisição de participação societária decorrente de operação regular de aquisição patrimonial, com substância econômica, real, com ausência de dolo, fraude ou simulação, realizada em estrita observância à legislação societária e que proporciona poder de influência significativa ou controle”*.

57. Não restando atendida a condição subjetiva prevista em lei, de que a real adquirente teve seu patrimônio fusionado com a investida, não é possível a amortização do ágio a partir da aquisição da empresa veículo COSANPAR.

b) Argumentos subsidiários sobre a glosa da despesa com amortização de ágio

58. A Recorrente alega que a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária distinta daquela que ocorreria se a aquisição das ações da Recorrente fosse realizada diretamente.

59. Como tratado no tópico anterior, a glosa da despesa com amortização de ágio decorre da não subsunção da hipótese legal, posto que não houve confusão patrimonial entre os patrimônios da investida e da real adquirente (Cosan S/A).

60. Dessa feita, tem aspecto de menor relevância o argumento de não se buscou economia tributária distinta caso a aquisição formal tivesse ocorrido de outra forma, pois o resultado que se buscou foi o de evitar a fusão dos patrimônios do real adquirente (Cosan S/A) e a investida (Esso), mas enquadrar-se, artificialmente, na hipótese legal para fruição do benefício fiscal de amortização do ágio.

61. Não restam dúvidas de que é vedado ao Fisco ingerir na liberdade e autonomia do contribuinte em se auto organizar e de não ser possível a desconsideração de negócios praticados, pois não há regulamentação do art. 116 do CTN.

62. Não se trata aqui de juízo de valor ou ingerência na liberdade e autonomia do contribuinte ao escolher determinada estratégia para aquisição da Esso (que restou evidenciada para evitar a confusão patrimonial com a Cosan S/A), mas da oponibilidade dessa estrutura perante a terceiros, entre os quais o Fisco, ou seja, a essência é de determinar se essa opção negocial, com efeito direto no resultado pode ser aceita, trata-se de efeitos eminentemente tributários, jamais de desconsiderar os negócios jurídicos praticados, que permanecem existente e válidos.

63. Os casos de planejamento tributário abusivo são caracterizados pela existência de duas premissas. A primeira pela existência de alguma patologia de direito (ato ilícito), como por exemplo a simulação e o abuso de direito e a segunda a inexistência de um propósito negocial, uma razão extratributária ou, para aqueles que pugnam que essa expressão não se encontra positivada no ordenamento jurídica, que o negócio seja compatível sobre a perspectiva da causa que motivou a celebração do negócio.

64. A importante doutrina desenvolvida pelo Prof. Marco Aurélio Grego, estabelece uma segregação didática sobre três fases para análise do planejamento tributário. Após a edição do Código Civil e dos princípios aplicados ao direito civil, como boa-fé, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça, o referido doutrinador define essa segunda fase do planejamento tributário, como liberdade relativa. Destaca-se esse novo enfoque de análise:

Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado⁴.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

65. Nessa segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Prof. Marco Aurélio Greco, explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil, “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”⁵.

66. Nessas situações, o ato abusivo sempre será inoponível ao Fisco.

67. Depois da edição do atual Código Civil em 2002, o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito e a sua existência faz desaparecer um dos requisitos do planejamento tributário, o de estar sustentado em atos lícitos, nesses casos, não se está mais diante de um caso de elisão, mas de evasão.

68. Nessa fase do planejamento tributário, a causa do negócio é fator preponderante, isto é, o negócio deve-se apoiar em situações reais e não exclusivamente fiscais. Se a causa for exclusivamente pagar menos tributos, será abusiva.

(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato⁶.

69. Importante destacar que a **requalificação dos atos ou negócios não pode ser efetuada pelo Fisco sob o argumento exclusivo da abusividade, caberá ao Fisco o ônus de provar que a finalidade do negócio foi exclusivamente fiscal para que se justifique a requalificação.**

70. Pois bem, na maioria das vezes as duas perspectivas (inexistência de patologia e existência de propósito negocial ou causa) estão entrelaçadas para fins de análise da abusividade e oponibilidade.

71. No caso presente, resta demonstrado que a Cosan S/A é a real adquirente, que inclusive figurou como adquirente formal no contrato original, mas sete meses depois foi substituída por COSANPAR porque não interessava ao grupo que os patrimônios da Cosan S/A e da Eso fossem fusionados.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

c) Multa qualificada

72. Alega a Recorrente que descabe a qualificação da multa; que é vedado o confisco e que o Supremo Tribunal Federal ratificou entendimento de que as multas que superam o valor do tributo são confiscatórias (ADI-MC nº 1.075 e ADI nº 551 e RE nº 582.461).

73. Sobre o aspecto confiscatório da multa e a impossibilidade de a multa ultrapassar o valor do tributo devido, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

74. Sobre esse ponto, ressalte-se, não compete ao julgador administrativo afastar texto expresso de lei, visto que as leis têm como atributo presunção de constitucionalidade e que, afastar seus efeitos é competência exclusiva do Poder Judiciário.

75. Além disso, como referido, a aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal e, conforme Súmula CARF nº 2⁷, bem como do art. 26-A⁸ do Decreto nº 70.235, de 1972, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

⁷ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

⁸ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

76. Todavia, esse fato, de a multa ultrapassar o valor do imposto lançado, perde objeto diante da situação sob análise nos presentes autos, diante do afastamento do dolo, por observação de interpretação admitida pelo CARF à época dos fatos.

77. Com relação à qualificação, adota-se as razões de decidir do Acórdão nº 1402-002.090, sessão de 19.01.2016, consubstanciadas no voto vencedor, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que analisou a mesma operação, que ensejou glosa do ágio em relação aos AC 2009 a 2011:

Com a devida vênia, discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator quanto à manutenção da multa qualificada.

Segundo a autoridade fiscal lançadora, houve sonegação e fraude em razão da participação simulada da COSANPAR na aquisição de ESSO. Para o ilustre Conselheiro Relator, não obstante COSANPAR conste dos contratos, ela jamais teria adquirido a empresa ESSO. Quem o teria feito seria COSAN S/A, a qual, após o tempo programado, acabou sendo a efetiva detentora da empresa adquirida, fazendo jus, de forma artificial, à amortização de ágio.

Dirirjo de tal entendimento. À época em que os atos contestados foram praticados a jurisprudência do CARF agasalhava o procedimento adotado pela RECORRENTE.

Esta própria turma julgadora, ainda que em composição bem distinta da atual, em situações idênticas ao presente caso, não só não mantinha a multa qualificada como considerava legítimas operações como as perpetradas pela RECORRENTE, cancelando integralmente os respectivos créditos tributários (por exemplo, Acórdão 1402-00.802 – Caso Santander).

Conforme já abordado em meu voto, somente no julgamento do Caso Bunge – Acórdão 1402-001.460, realizado na sessão de 08/10/2013, esta turma passou a incluir nova premissa para amortização do ágio (necessidade de extinção do investimento), não aceitando a interposição de “empresa veículo” para aquisição do investimento e posterior incorporação reversa a fim, de que, de modo artificial, se pudesse deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio efetivamente pago em razão de rentabilidade futura.

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

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

78. Diante disso, afastada a condição para qualificação da multa, esse deve ser reduzida para percentual de 75%.

d) Adição da despesa com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL

79. A Recorrente pugna, *ad argumentandum*, não haver previsão legal para adição da despesa com ágio na base de cálculo da CSLL, pois o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo MEP.

80. Há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

81. Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

82. A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

83. Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.
CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão nº 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

84. De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

85. Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

86. O DL nº 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

87. Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

88. Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988: 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;

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.

[...]

89. Além disso, ressalte-se o posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL:

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

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

(Acórdão nº 1302001.170, sessão 11.09.2013, relator Alberto Pinto Souza Junior)

90. Não se cogita, no caso sob análise, que se houvessem sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não pudessem reduzir a base de cálculo da CSLL.

91. Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ, devem também compor a base de cálculo da CSLL.

e) Multa de ofício sobre estimativa

92. A Recorrente defende não ser aplicável multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, nos termos da Súmula CARF nº 105⁹.

93. A Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

94. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁹ 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.

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

95. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

96. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

97. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

98. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

99. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que

ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

100. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2

f) Aplicação do art.112 do CTN

101. Alega a Recorrente que descabe a cobrança de multa em caso de dúvida, nos termos do art. 112¹⁰ do CTN.

¹⁰ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

102. Importante frisar que no presente processo, ainda que venha ocorrer manutenção pelo voto de qualidade ou o cancelamento da exação por maioria não se estaria diante de dúvida, mas diante de divergência de entendimento, portanto, inaplicável o art. 112 do CTN.

g) Majoração do ágio em razão da cobrança do IRRF no PAF nº 16682.720343/2013-25

103. Pugna ainda a Recorrente que o ágio deve ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF, cobrado no PAF nº 16682.720343/2013-25.

104. Esse pedido resta prejudicado visto que o próprio ágio não é passível de amortização em razão de impossibilidade subjetiva, conforme tratado em tópico específico deste voto.

105. Não obstante, como tratado anteriormente, por ocasião da rejeição da preliminar de nulidade do lançamento, aquele PAF versa sobre auto de infração do IRRF, lançado em desfavor da Recorrente, na condição de responsável tributário de residente no exterior. A referida exigência se deu com base no art. 685¹¹ do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

¹¹ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

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

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

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

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

106. Para não ser repetitivo, registre-se apenas que o IRRF não é ônus da Recorrente, mas do alienante. Em outras palavras ele não é custo adicional de aquisição, mas parcela do valor bruto da alienação, que é ônus do alienante que inclusive pode compensá-lo com o imposto devido ao Fisco estrangeiro.

107. Como referido anteriormente, idêntica pretensão da Recorrente foi rechaçada pelo CARF, (Acórdão nº 1402-002.090).

h) Cancelamento das compensações de ofício

108. Por fim, a Recorrente pleiteia sejam canceladas as compensações de ofício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa em razão da improcedência das autuações.

109. Tal pedido resta prejudicado em razão da manutenção da exigência em relação aos tributos (valor principal). Ressalte-se, contudo, que na eventualidade de o lançamento (qualquer lançamento) ser cancelado no contencioso administrativo, por ser consectário da exigência fiscal, as compensações de ofício são canceladas, com a respectiva recomposição do saldo.

Conclusão

110. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício para o percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Eduardo de Oliveira Santos**, redator designado.

Em que pesem os respeitáveis fundamentos esposados no voto do Ilustre Relator, com sua usual clareza e objetividade, peço vênias para dele discordar, nos termos a seguir apresentados

O ponto fulcral do dissídio reside na verificação da dedutibilidade do ágio registrado pela COSANPAR, na aquisição da participação societária na ESSO, posteriormente denominada COSAN CL e, atualmente, COSAN LE; em decorrência de cisão parcial, com transferência do ágio.

De acordo com a acusação fiscal, a COSANPAR teria sido uma “empresa veículo”, um CNPJ vazio, que teve como finalidade não apenas permitir a subsunção artificial da norma que permite amortização do ágio, mas a de evitar que ocorresse a fusão de patrimônios da investida (COSAN LE – ESSO) e sua real investidora (Cosan S/A). O lançamento teve, como motivação, o fato de a empresa Cosanpar não ser a real adquirente, mas Cosan S/A Ind. e Com. (99,9998%) e Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool (0,0002%), razão pela qual não teriam sido verificadas, no caso concreto, as condições previstas no art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

O Ilustre Relator, concordando com a acusação fiscal, entendeu que, de fato, não teria se verificado o aspecto pessoal do requisito legal para amortização do ágio, que estaria adstrito à investida e à investidora real, que assume o risco do investimento e efetivamente desembolsa a mais valia calculada com base em expectativa de rentabilidade futura. Para ele, o ágio fiscal para ser passível de amortização necessita atender a três requisitos: (i) estar fundado em rentabilidade futura; (ii) ser decorrente de aquisição, razão pela qual não se admitiriam ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirida e da adquirente efetiva transformarem-se em um único patrimônio, de tal forma que o ativo diferido tenha identidade com a reserva patrimonial.

Concordo plenamente quanto ao primeiro requisito para amortização do ágio, com efeito, o ágio deve estar fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. Quanto ao segundo requisito, que o ágio não tenha sido gerado dentro do mesmo grupo econômico, concordo em parte, pois somente a partir do advento da Lei nº 12.973, de 2014, é que essa condição foi expressamente exigida em lei. Todavia, esses dois requisitos não se encontram em discussão no presente caso, mas sim o terceiro, qual seja, a necessidade de confusão patrimonial. A seguir, discuto esse ponto.

Sendo o ágio parte integrante do custo de aquisição, como regra, sua amortização era indedutível, somente sendo possível a dedução de seu valor quando da alienação do investimento. Porém, havia uma exceção para essa indedutibilidade, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Tratava-se da situação em que a investidora, detendo participação adquirida

com ágio, absorvia o patrimônio da investida, por incorporação, fusão ou cisão, conforme art. 7º, ou vice-versa, quando, nos termos do art. 8º, a investida absorvia o patrimônio da investidora. Nesses casos, era permitida a dedutibilidade da amortização do ágio à razão de 1/60 no máximo (o que equivale a cinco anos).

Em cotejo ao texto legal, verifica-se que não foi estabelecida nenhuma outra condição que não a absorção do patrimônio, por fusão, cisão ou incorporação, para ensejar a dedutibilidade da amortização do ágio. A título de esclarecimento, entendo oportuno trazer a este voto o que Hiromi Higushi, em 2017, no seu livro Imposto de Renda das Empresas, fala especificamente sobre esses dispositivos (fls. 485 a 486):

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, deveria simplesmente ser revogado e não alterado como querem alguns. Essa brecha para sonegação fiscal não cabe remendo, tendo surgido na época em que o Secretário da Receita Federal não era funcionário da carreira. A Fazenda Nacional já perdeu bilhões de reais com a brecha.

...

Não há vedação legal para a controlada incorporar a controladora porque na operação de incorporação não há necessidade de participação societária por qualquer das partes envolvidas.

...

O art. 8º da Lei nº 9.532/97, ao alterar o registro do valor do ágio ou deságio na incorporação, fusão ou cisão de sociedades, diz que aplica-se, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Com isso, a legislação fiscal reconheceu a validade do ato em que a controlada incorpora a controladora.

Registre-se que o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não refere conceitos como confusão patrimonial, real adquirente ou impossibilidade de alienação do investimento por pessoa jurídica pertencente ao grupo econômico. Refere, tão somente, a absorção do patrimônio, por incorporação, fusão ou cisão. Adicionalmente, entendo que, pelo fato de a pessoa jurídica ser uma ficção, decorrente de um conjunto de vontades expresso em um contrato plurilateral, sempre, o real adquirente de qualquer participação societária será uma pessoa física ou um conjunto de pessoas físicas. Saliente-se que não é possível sequer conceber a confusão patrimonial entre uma pessoa jurídica e uma pessoa física, por incorporação, fusão ou cisão.

O Ilustre Relator entende que, no caso, a COSANPAR teria sido uma empresa veículo, destituída de substância econômica, pelos seguintes motivos:

É fato incontroverso que a COSANPAR, constituída em 19.03.2008, durante sua curta existência: (i) não possuía sede própria; (ii) não realizou qualquer tipo de operação financeira com terceiros, mas apenas com a Cosan S/A (Doc. 30); (iii) não adquiriu participação em nenhuma outra sociedade, nem mesmo na Esso,

visto que no contrato de aquisição original constam como adquirentes Cosan S/A e Usina da Barra S/A; não obstante, ter sido constituída com a declarada finalidade de investir em outras sociedades, e (iv) as eventuais compras tiveram como beneficiários a própria Cosan S/A, que passou a ser a controladora direta da Recorrente.

A identificação imediata, como “empresa veículo”, de uma empresa que recebe dinheiro, em aumento de capital, para aquisição de participação societária, ou mesmo recebe participação societária em aumento de capital, e participa de operações societárias, pode levar à conclusão apressada de que qualquer Holding poderia ser considerada como “empresa veículo”, permitindo a desconsideração dos efeitos de operações societárias, como simuladas.

Todavia, a existência de Holding é expressamente prevista no art. 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 1976), tendo como objeto a mera participação societária em outras sociedades, inclusive para se beneficiar de incentivos fiscais:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

...

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Entendo que uma pessoa jurídica, para ser considerada como uma empresa veículo necessitaria de condições adicionais à de não ser uma empresa operacional, afinal a Holding, por definição, não é operacional, e tem por objeto – tão somente – a participação em outras sociedades.

Portanto, uma pessoa jurídica, para ser considerada como uma empresa veículo, necessitaria de, estando formalmente constituída, não ter condições efetivas de realizar as operações que registra ter realizado, ou que se propõe a realizar. Esse seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica constituída em um paraíso fiscal que registra compras e vendas de mercadorias, sem ter capacidade de pessoal e de logística para adquirir, manter ou despachar as mercadorias. Também seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica que registra a fabricação de certo produto, com incentivo fiscal, sem ter condições materiais para sua industrialização, quais sejam, local apropriado, pessoal treinado, instalações fabris, capital etc.

Portanto, para verificação dos requisitos acima apresentados, a análise deve se dar caso a caso, com apreciação detalhada do arcabouço probatório trazido aos autos.

Neste ponto, é importante referir que, recentemente, na sessão de 01/12/2024, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se debruçou sobre caso idêntico ao que se discute no presente processo, relativo ao mesmo contribuinte e à mesma operação, apenas em período de apuração diverso, e, naquela oportunidade, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 9101-007.244, entendeu que o ágio seria dedutível. A seguir, encontra-se reproduzido excerto da

declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, no referido acórdão, cujos fundamentos adoto como razão de decidir, no presente voto.

Em que pese a autoridade fiscal tenha apontado a inexistência de fato da empresa-veículo ressaltando sua motivação estritamente fiscal na sua interposição no negócio, a recorrente demonstrou, a meu ver, que a empresa constituída teve utilidade negocial, entre eles: (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. Aponta, também, que a empresa teve cerca de 100 funcionários contratados ao longo do período de sua existência, o que, por si só, já seria suficiente para afastar a acusação de inexistência de fato.

Mas além disso, a recorrente demonstrou que poderia ter estruturado o negócio de várias formas com a obtenção do mesmo resultado fiscal ou até superior, segundo alega.

De fato, sem validar todas as alternativas apresentadas pela recorrente, a primeira hipótese de que a aquisição direta das investidas pela própria Cosan permitiria igualmente a dedutibilidade do ágio pago denota que a alegação de que o grupo Cosan tinha de fato outros aspectos negociais de seu interesse na estruturação do negócio, notadamente o interesse na manutenção da segregação das atividades dos ramos de negócio, possibilitando a entrada de eventuais novos investidores sem afetar os outros negócios do grupo.

Me parece que a estrutura de negócio adotada, no presente caso, se insere na esfera de liberdade que o contribuinte goza para a organização de seus negócios e atividades, sem que tenha causado qualquer prejuízo ao Fisco nesta estruturação.

Em situações como esta tenho me posicionado no sentido de validar a amortização do ágio pago, salvo a existência de simulação, que não vislumbro de forma alguma no presente caso.

Nesse sentido já me posicionei neste colegiado quando foi proferido o Acórdão nº 9101-006.486, na sessão de 07 de março de 2023, conforme se extrai da declaração de voto apresentada naquele julgado, verbis:

[...]

Entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo ou a maior vantagem tributária.

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico ou com vícios de simulação.

No presente caso, entendo que as operações examinadas se amoldam à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe em cada uma delas um valor efetivamente pago a terceiros que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, as adquirentes foram absorvidas por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo colegiado recorrido, o meu entendimento é o de que a utilização de empresa holding para a aquisição dos investimentos encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tinha para realizar os negócios concretizados.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

Ora, ao lado dos motivos regulatórios e negociais apresentados pela recorrente quanto a utilização das empresas holdings nos negócios, o objetivo de aproveitar o benefício fiscal do ágio, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (arts. 385 e 386 do RIR/1999), me parece legítimo neste caso e é parte da própria estruturação do negócio realizado, levando em conta o ordenamento societário e fiscal.

[...]

A possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. Inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Assim dispõe o art. 386 do RIR/1999:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha

participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E, no caso, concreto, as pessoas jurídicas que detinham os investimentos eram, indubitavelmente, as empresas holdings que foram efetivamente as responsáveis pela aquisição das participações societárias no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, declaradamente, de empresas situadas no exterior mediante inversão no capital social das adquirentes.

Portanto, apesar de os reais detentores do investimento no Brasil serem, ao fim e ao cabo, as empresas do grupo situadas no exterior, as adquirentes são as empresas holding brasileiras criadas para investir na aquisição das companhias.

Ao contrário do que sustenta a fiscalização e o i. relator do voto vencedor do acórdão recorrido, a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

A figura da companhia holding encontra-se prevista no art. 2º, § 3º da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), verbis:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades;

ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Da mesma forma os institutos da incorporação, fusão e cisão, estão previstos em diversos dispositivos da Lei nº 6.404/1976, em especial os seguintes:

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

[...]

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

[...]

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

Com efeito, todos estes institutos estão expressamente previstos na lei comercial, não podendo ter a sua definição, conteúdo e alcance serem interpretados de forma diversa para definição de seus efeitos tributários, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

A referência, pela Lei das S/A, às companhias e sociedades que detêm participações em outras companhias e às operações societárias (incorporação, fusão e cisão), acima descritas, remetem à relação imediata de umas com as outras sociedades, independente do seu controle direto ou indireto por outras pessoas jurídicas.

Dito de outro modo.

A lei regula, por meio dos dispositivos citados, institutos que disciplinam o objeto das sociedades mercantis e suas transformações em caráter individual, como entidades autônomas, não importando sua condição dentro de um grupo econômico ou quem detenha o seu controle.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7ª e 8ª da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos, previstos na lei comercial, para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo, a meu ver, espaço para interpretá-los de forma diversa.

[...]

Assim, inexistindo no caso concreto qualquer indício de simulação nas operações realizadas e considerando o contexto negocial das operações, entendo plenamente aplicáveis os dispositivos legais que autorizavam à contribuinte a deduzir fiscalmente o ágio pago nas operações.

[...]

Oportuno acrescentar que apesar das mudanças introduzidas no instituto do reconhecimento e amortização do ágio, por meio da Lei nº 12.973/2014, em que algumas situações ensejadoras de litígio entre o Fisco e os contribuintes foram melhor aclaradas na lei, como a exigência de laudo de avaliação e respectivo prazo para sua elaboração e a vedação expressa à amortização de ágio entre partes relacionadas, a legislação se manteve incólume quanto aos requisitos que permitiriam o reconhecimento e amortização do ágio nas demais situações.

Note-se que seria razoável que a lei estabelecesse que o ágio somente fosse dedutível por quem efetivamente suportasse o custo do investimento (real adquirente) impedindo a interposição de outra empresa na aquisição, como pretende o Fisco. Mas é certo que nem a Lei nº 9.532/1997, nem a Lei nº 12.973/2014, que alterou por último o regramento, assim dispôs.

Desta feita, a figura do real adquirente sustentada pela fiscalização no lançamento e refletida em parte da jurisprudência desse Conselho somente seria sustentável se descaracterizada a real existência da empresa-veículo que ao fim e ao cabo realizou o investimento e foi, posteriormente, incorporada pela empresa adquirida.

A jurisprudência judicial sobre esta matéria começa a ganhar corpo junto aos tribunais superiores, sendo digno de registro o recente julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp nº 2.026.473-SC, que analisa a possibilidade de utilização de empresa-veículo, por uma empresa estrangeira, na estruturação do negócio que ensejou o reconhecimento do ágio, no qual o tribunal destaca que a utilização de empresa-veículo, por si só, não o invalida, competindo ao Fisco demonstrar a artificialidade na sua interposição na relação jurídica, verbis:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO.

MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.

2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de “inedutibilidade” não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregue a prestação jurisdicional nos limites da lide.

3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de “empresa-veículo”.

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da ineditibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a

participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando “se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a “plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos” (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o “propósito negocial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de “empresa-veículo” já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

Transcrevo os excertos do voto em que o relator analisa a questão da utilização da empresa-veículo cujos fundamentos, de certo modo, estão alinhados ao posicionamento que venho adotando neste tribunal administrativo, verbis:

[...]

Por isso, em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

Como a interpretação a ser dada aos supracitados artigos figura como fio condutor desta decisão, transcrevo os dispositivos integralmente, com a redação vigente ao tempo dos fatos:

[...]

Com base na leitura dos artigos destacados, verifica-se que a lei admitiu a dedução fiscal do ágio (da base de cálculo do lucro real) na hipótese de absorção patrimonial de pessoa jurídica da qual se detenha participação societária. Em especial, a norma (em seu inciso III) estabeleceu a possibilidade de o ágio gerado na aquisição de participação societária, cujo fundamento econômico tiver sido a expectativa de rentabilidade futura (art. 20, § 2º, "b", do Decreto-Lei n. 1.598/1977), ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de, no máximo, um sessenta avos para cada mês do período de apuração.

Nesses casos, portanto, assiste razão ao contribuinte quando afirma que, em resumo, os requisitos exigidos para a dedução são: (i) que o ágio seja justificado pela rentabilidade futura do investimento; (ii) que, após a aquisição, haja incorporação da controlada pela controladora, ou vice-versa; e (iii) que seja respeitado o limite de amortização de 1/60 por mês.

[...]

A Fazenda defende, portanto – inclusive no recurso em exame –, que a análise da possibilidade de dedução do ágio não deve ser realizada à luz dos aspectos meramente formais da norma, mas também sob a ótica dos eventos reais e econômicos atrelados à operação que ensejou o ágio.

Justifica, aliás, que a interpretação histórica da norma (extraída da sua exposição de motivos) deixa evidente que a disposição legal trouxe

verdadeira blindagem ao aproveitamento do ágio fictício; a interpretação teleológica evidencia que a fruição de um ganho tributário pressupõe que seja demonstrada a existência de propósito negocial/substância econômica, cabendo ao Fisco a desconsideração do abuso das formas em detrimento da constatação dos fatos tributáveis (arts. 118, I, 142 e 149, VII, do CTN).

Até aqui, as premissas da recorrente não estariam de todo equivocadas. Pelo contrário, de fato:

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse intuito 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 fossem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012).

Além disso, o Código Tributário Nacional realmente autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando “se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (art. 149, VII).

E, ainda, a norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), de constitucionalidade indiscutível (ADI 2446), também poderia, em última análise, até justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a “plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos” (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

Em suma, a preocupação da Fazenda quanto às operações exclusivamente artificiais é relevante e encontra abrigo na legislação e na interpretação que a esta deve ser dada.

O que, a meu ver, mostra-se seguramente incorreta é a conclusão adotada pelo Fisco após expor as premissas adiantadas nas linhas acima.

Não pode a Receita, alegando buscar extrair o “propósito negocial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”. Ou seja, não é dado presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações societárias são desprovidos de fundamento material/econômico.

[...]

A empresa-veículo, por sua vez, seria aquela constituída com a "função específica de transferir participação societária entre controladora e

controlada" (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; SILVA JÚNIOR, Ademir Bernardo. Da dedutibilidade do ágio para fins fiscais: análise do precedente da Columbian Chemicals Brasil LTDA [Acórdão n. 1102-000.875] In: Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira (coord). São Paulo: MP Editora, 2016).

Embora não haja consenso sobre o conceito de "empresa-veículo", algumas características dessa entidade podem ser destacadas:

A "empresa-veículo" geralmente é constituída pela própria pessoa jurídica adquirente com o aporte do investimento na sociedade adquirida ("empresa-alvo"), justamente para efetuar a transferência do ágio de rentabilidade futura;

A "empresa-veículo" tem duração efêmera;

A "empresa-veículo" é criada sem outro propósito econômico, além de facilitar o aproveitamento fiscal do ágio de rentabilidade futura;

A "empresa-veículo" é utilizada como instrumento para aquisição da participação societária na "empresa-alvo" ou como sociedade para a qual ocorre a transferência do ágio;

A "empresa-veículo" é controladora da pessoa jurídica sucessora, que continua a existir após o evento societário, na qual o ativo diferido (regime anterior) ou o ativo intangível (regime atual) relativo ao ágio de rentabilidade futura passa a produzir efeitos fiscais;

A "empresa-veículo" é extinta no evento societário de fusão, cisão ou incorporação;

A "empresa-veículo" possibilita que a sociedade investida por meio da incorporação reversa, amortize o ágio de rentabilidade futura.

(SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022).

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Segundo, porque se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que a só existência de ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria abusiva.

Sobre o emprego da "empresa-veículo", a sua rejeição apriorística contraria o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976 (o qual faculta a criação de holding "como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais").

Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como "veículo" para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ("propósito negocial") para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).

A propósito, quando a investidora é empresa estrangeira, é ainda mais justificável a constituição de uma "empresa-veículo", por algumas razões práticas: confere mais segurança quanto à possibilidade de se valer da norma interna de dedução do ágio (o que não aconteceria se a incorporação fosse internacional); permite a negociação com base na moeda local; pode facilitar a realização de operações locais (por exemplo, dispensar garantias que seriam exigidas do investidor internacional) etc.

Assim, filio-me à orientação de que:

A Lei nº 9.532/1997 e a Lei nº 12.973/2014 apenas exigem a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que detém participação societária e a sociedade adquirida, não fazendo qualquer alusão, ainda que implícita, ao suposto "real adquirente", que segundo a tese do Fisco, teria fornecido os recursos financeiros ou ofertado garantia para aquisição do investimento. (SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022)

Em resumo, compreendo que a existência do ágio interno (ao menos até 2014) ou a constituição de sociedade-veículo não podem, por si sós, configurar impedimento para a dedução do ágio.

O mais importante, nessas situações, é investigar se: Houve efetiva aquisição de participação societária? Há efetivo custo (sacrifício) de aquisição? Resta demonstrado que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento está

fundamentado na expectativa de rentabilidade futura? Houve absorção do patrimônio da investida ou da investidora por meio de incorporação, fusão ou cisão?

[...]

Há efetiva aquisição/alienação de participação societária?

(DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresaveículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária In: Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira (coord). São Paulo: MP Editora, 2016)

No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, entendo não ter sido demonstrado que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social.

[...]

Como já referido, no presente caso, a recorrente destaca, ainda, que o grupo Cosan poderia ter efetuado a aquisição direta das empresas investidas pela própria Cosan e o resultado fiscal seria o mesmo, o que denota, como já observado, a verossimilhança da alegação de que a constituição da nova empresa teve um efetivo propósito negocial na estrutura do grupo empresarial, para além da mera dedutibilidade fiscal do ágio pago, e se situa dentro da esfera de liberdade do contribuinte para organizar seus negócios.

[...]

Pelo exposto, acompanho o voto do relator pelas conclusões quanto a dedutibilidade do ágio ...

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para considerar dedutível o ágio, reformando o acórdão recorrido e cancelando o lançamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos