ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720171/2016-17

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

Processo nº	16561.720171/2016-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-003.857 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de abril de 2019
Matéria	ÁGIO
Recorrente	RAIZEN ENERGIA S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos: i.i) rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Edeli Pereira Bessa; ii) por unanimidade de votos: ii.i) rejeitar a arguição de decadência do direito do Fisco questionar a legitimidade do ágio; ii.ii) rejeitar a aplicação do art. 24 da LINDB, votando pelas conclusões os Conselheiros

Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio; ii.iii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao ágio na aquisição da "NDPAR" através da permuta pela "AGUAPAR", votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio; ii.iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos ágios decorrentes da subscrição de capital da "CORONA" efetuado por "MANDIÇUNUNGA/DABARRA" e da subscrição de capital da "MUNDIAL" pela "COSAN 50", votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira; ii.v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL, votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa, cujas razões serão incorporadas ao voto do Relator; ii.vi) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação do artigo 112 do CTN; ii.vii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa; e iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Manifestaram interessem em apresentar declaração de voto as Conselheiras Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCO ROGÉRIO BORGES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 15ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE, integralmente, a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação:

Trata o presente processo de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2011 e de 2012.

A Fiscalização apurou, no curso do procedimento fiscal, as seguintes infrações:

1. Despesas não comprovadas;

2. Falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada.

As presentes autuações fiscais são uma extensão da ação fiscal referente ao período de apuração de 2006 a 2009, processo administrativo fiscal nº 16561.720093/2011-38, onde foram detectadas as infrações *"amortização de ágio"* e *"compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores"*. A amortização de ágio foi gerado a partir de operações societárias de incorporações sucessivas

Em decorrência das infrações, foram apurados os seguintes valores de crédito tributário constituído:

	Imposto/Cont.	Juros	Multa (75%)	Total
IRPJ	29.181.372,08	13.787.502,84	21.886.029,06	64.854.903,98
CSLL	10.522.573,95	4.971.671,00	7.891.930,46	23.386.175,41
Sub-Total	39.703.946,03	18.759.173,84	29.777.958,77	88.241.079,39
Multa Isol. - IRPJ	3.639.730,52	-	-	-
Multa Isol. - CSLL	1.282.942,00	-	-	-
Total	84.330.564,58	37.518.347,68	59.555.917,54	181.404.829,8

Valores em R$ 1,00 - juros corrigidos até dezembro/2016.

Por bem retratar a descrição dos eventos que motivaram a autuação fiscal, transcrevo a parte concernente no relatório da decisão *a quo*:

> Trata o presente processo da exigência fiscal formulada contra à interessada acima identificada, por meio de lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), em valores respectivamente iguais a R$ 29.181.372,08 e R$ 10.522.573,95, acrescidos de juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic, e de multa de ofício, determinada à razão de 75%.
>
> Houve, também, exigência de multa isolada, referentes ao IRPJ e a CSLL, de R$ 3.639.730,52 e R$ 1.282.942,00, respectivamente.
>
> O lançamento refere-se aos anos-calendário 2011 e 2012.
>
> Autos de infração às fls. 6.151 e ss.
>
> No período, a interessada era tributada pelo regime do lucro real.

O enquadramento legal empregado pela fiscalização consta dos autos de infração.

Fora consignado no termo de verificação e constatação fiscal (fls. 6.065 e ss), em síntese, o seguinte:

- que a presente autuação é fruto da extensão da ação fiscal referente ao período de apuração de 2006 a 2009, PAF nº 16561.720093/2011-38, onde foram detectadas as infrações *"amortização de ágio"* e *"compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores"*;

- que estes autos versam sobre *"amortização de ágio"*, gerado a partir de operações societárias de incorporações sucessivas;

- que, além da interessada, relacionam-se ao caso as seguintes pessoas jurídicas ou grupos de pessoas jurídicas:

    1. Usina da Barra S.A – Açúcar e Álcool (doravante, BARRA 44). Até agosto de 2002, seus sócios eram Cosan Indústria e Comércio S.A (doravante COSAN 50) e Adm de Participações Aguassanta Ltda (doravante AGUASSANTA-P), com 45,4% e 54,6% de participação, respectivamente. Após, a COSAN 50 passou a titularizar a integralidade das ações.

    2. Agrícola Diamantina S.A (doravante DIAMANTINA). Sócios: Edda Corona Ugolini (doravante EDDA), Sérgio Roberto Ugolini (doravante SÉRGIO), Maria Eloisa Ugolini (doravante ELOÍSA) e Maria Regina Ugolini Chamma (doravante REGINA), com as respectivas participações no capital social iguais a 0,5%, 0,5%, 33% e 33%.

    3. Monte Alto Agropecuária Ltda (doravante MONTE ALTO). Sócios: Sócrates Nasser (doravante SÓCRATES) e Vivian Antonieta Corona Nasser (doravante VIVIAN), cada um com 50% da sociedade.

    4. Novadec Participações Ltda (doravante NOVADEC). Sócios: SÓCRATES e VIVIAN, respectivamente, detentores de 37,5% e 62,5% das quotas.

    5. Grupo Cosan. Em 2001, a Aguassanta Comercial, Importadora e Exportadora S.A (doravante AGUASSANTA-C) foi constituída pela AGUASSANTA-P, que detinha 100% de seu capital. Até 2004 ficou inativa, ocasião em que adotou a razão social Cosan Comercial Exportadora e Importadora Ltda. Na DIPJ/2006, seu representante informado era Rubens Ometto Silveira Mello (doravante RUBENS).

    6. ND Par Participações Ltda (doravante ND-PAR). Constituída em maio de 2005, tendo como sócios DIAMANTINA (99,99%) e SÉRGIO (0,01%). A DIAMANTINA subscreveu e integralizou capital com ações da Açucareira Corona S.A (doravante CORONA), primeira denominação da interessada.

    7. Agrícola Mandiçununga S.A (doravante MANDIÇUNUNGA). Constituída em dezembro de 2004, com a denominação EPC Administração e Participações Ltda (doravante EPC), pelos sócios Belga Empreendimentos e Participações Ltda (doravante BELGA) e

RUBENS, este também seu administrador. Inativa até fevereiro de 2006. Inicialmente, seu capital social era de R$ 1.174.174,00, sendo R$ 1.000,00 subscrito e integralizado por RUBENS. Em 07/12/2005, o capital social foi retificado para R$ 1.100,00 e RUBENS manteve sua participação de R$ 1.000,00, cedendo, na mesma ocasião, suas quotas à Gratia Administração e Participações S.A (doravante GRATIA), representada pelo próprio RUBNES e por Pedro Isamu Mizutani (doravante PEDRO). A transformação da EPC em MANDIÇUNUNGA se deu após esta cessão.

8. Aguapar Participações e Investimentos Ltda (doravante AGUAPAR). Constituída em 31/01/2006, tendo como sócios COSAN 50 (99,999%) e RUBENS (0,001%). Em 02/02/2006, COSAN 50 e RUBENS cederam todas as suas quotas para a MANDIÇUNUNGA, ato que lhe serviu para o aumento do capital social. Nesta mesma data, o capital social da AGUAPAR também foi aumentado em R$ 133.359.504,00, mediante emissão de quotas de valor unitário R$ 1,00 que foram subscritas e integralizadas pela MANDIÇUNINGA (R$ 113.357.104,00) e CORONA (R$ 20.002.400,00). Em 16/02/2006, a CORONA cedeu a totalidade de suas quotas à MANDIÇUNUNGA. Em 21/02/2006, foi formalizada a *"permuta"* da AGUAPAR pela ND PAR, com a saída da sociedade da MANDIÇUNUNGA, para assunção do controle pela família Ugolini, controladora da ND PAR e da DIAMANTINA. Em 28/09/2007, ocorreu a cisão parcial da AGUAPAR, com parte de seu patrimônio transferido à DIAMANTINA.

9. FBA – Franco Brasileira S.A Açúcar e Álcool (doravante FBA). Constituída em novembro de 2000, resultante de uma *joint venture* da COSAN 50 com as sociedades Union SDA da Barra Ltda (doravante USDA-B) e Sucden Investimentos S.A (doravante SUCDEN-I). Em 17/02/2000, USDA Participações S.A (doravante USDA-P) e Sucden Participações S.A (doravante SUCDEN-P) aumentaram o capital da FBA, gerando um ágio de R$ 22.991.609,16. Em 28/02/2001, a FBA incorporou USDA-B e SUCDEN-I, com isso seu capital social passou de R$ 52.393.573,00 para R$ 123.779.781,96. Em 10/04/2001, a FBA adquiriu 99,96% da Univalem S.A Açúcar e Ácool (doravante UNIVALEM) e 50% da Gasa – Guanabara Industrial S.A (doravante GASA), gerando um ágio de R$ 24.117.658,24. Em 28/08/2001, a FBA foi incorporada pela UNIVALEM. EM 24/05/2002, a FBA adquiriu da sócia Grandene os 50% restantes da GASA. Em 27/01/2003, a GASA incorporou sua controladora FBA e adotou esta como sua nova razão social. Em 19/11/2004, a FBA constituiu a Nova FBA Industria e Comércio Ltda (NFBA). Em 21/01/2005, a NFBA adquiriu 98,34% da Destivale – Destilaria Vale do Tietê (doravante DESTIVALE) e em 13/04/2005 adquiriu a parcela remanescente, ao custo total de R$ 78.057,00. Em 27/04/2005, a DESTIVALE incorpora sua controladora NFBA. Em 10/05/2005, ocorreu a redistribuição do capital com a NFBA, que era sócia majoritária da DESTIVALE, da Destilaria Agropecuária Ltda (doravante DESTILARIA) e do Auto Posto Destivale (doravante DESTIVALE-AP). Em 31/05/2005, a COSAN recebe 52,5% do capital da FBA, passando a deter 99,9% e tendo o seu capital social alterado para R$ 376.722.025,59. Em 29/07/2005, a COSAN incorporou sua controladora Cosan S.A Refinadora de Açúcar (COSAN-R). Em

09/05/2006, a FBA foi incorporada pela Usina da Barra 48 (doravante BARRA 48).

10. Danco Participações S.A (doravante DANCO). Constituída em 16/11/2000, com capital social de R$ 1.000,00, por RUBENS – com participação de R$ 10,00 – e Usina Santa Helena S.A Açúcar e Álcool (doravante SANTA HELENA) – com participação de R$ 990,00. Manteve-se em situação de inatividade até fevereiro de 2007.

- - que a interessada utilizou, nesta ordem, as seguintes denominações: CORONA, BARRA 48, Usina da Barra 08 (doravante BARRA 08) e Raizen Energia S.A (atual);

- que, até setembro de 2005, o quadro societário da Corona era composto por: DIAMANTINA, MONTE ALTO e NOVADEC, cada uma com 33,33% de participação;

- que, em 30/09/2005: (i) SÓCRATES subscreveu ações da interessada (então, CORONA), no valor de R$ 96.680.456,16, integralizadas por meio de notas promissórias *pro-soluto* que totalizaram R$ 104.990.225,80, dos quais R$ 76.678.056,16 serviram para aumentar o capital social e R$ 28.312.169,66 foram destinados à conta *"reserva de ágio"*; e (ii) DIAMANTINA subscreveu ações da interessada, no valor de R$ 20.002.400,00, integralmente vertido para o capital social. Dessa forma, o capital social da CORONA passou de R$ 37.895.000,00 para R$ 134.574.919,45 *[embora R$ 37.895.000,00 + R$ 76.678.056,16 + R$ 20.002.400,00 seja igual a R$ 134.575.456,16]*;

- que, fruto das sobreditas subscrições, a participação acionária na CORONA passou a ser de 34,99% para a NOVADEC, 34,99% para a MONTE ALTO e 30,02% para a DIAMANTINA;

- que, em 13 de outubro de 2005, MONTE ALTO e NOVADEC venderam suas participações na CORONA – bem como nas subsidiárias Açucareira Nova Tamoio S.A (doravante TAMOIO) e Bonfim Nova Tamoio BNT Agrícola Ltda (doravante BNT) – para a empresa Fluxo Comércio e Assessoria Internacional S.A (doravante FLUXO), que cedeu metade dessa participação para a AGUASSANTA-C, que passou, então, a deter 34,99% do capital social da CORONA;

- que, também em 13/10/2005, o capital social da NDPAR foi aumentado para R$ 160.037.401,00, fruto de integralização de capital feita pela DIAMANTINA mediante entrega de ações da CORONA – as mesmas ações que a DIAMANTINA havia subscrito em 30/09/2005. Ao final desta operação, o capital da CORONA estava dividido entre o grupo Cosan, a FLUXO – cada uma com 34,99% - e a NDPAR, com 30,02%;

- que, em 01/02/2006, a COSAN 50 adquiriu a parte da FLUXO na CORONA, aumentando sua posição para 69,98% e pagando nessa aquisição o equivalente a R$ 154 milhões. Na mesma data, BELGA e GRATIA cederam gratuitamente suas ações da MANDIÇUNUNGA para a COSAN 50;

- que, em 08/02/2006, ELOÍSA, REGINA, ROBERTO, EDDA e SÉRGIO (sócios na DIAMANTINA) firmaram com a MANDIÇUNUNGA e a

CORONA (quotistas da AGUAPAR, em formação) instrumento de permuta de quotas da NDPAR por quotas da AGUAPAR;

- que, em 09/02/2006, a NDPAR foi transferida pela DIAMANTINA à ELOÍSA, à REGINA e ao ROBERTO;

- que, em 16/02/2006, a CORONA cedeu à MANDIÇUNUNGA a totalidade das quotas que detinha da AGUAPAR;

- que, em 28/02/2006, a COSAN 50 subscreveu e integralizou novas ações emitidas pela MANDIÇUNUNGA. Na mesma data, a denominação social da MANDIÇUNUNGA foi alterada para Dabarra Participações S.A (doravante DABARRA) e foi convertida em subsidiária integral da COSAN 50. Também na mesma data, a CORONA aumentou seu capital social em R$ 480.365.561,00, montante totalmente subscrito e integralizado pela DABARRA, com os mesmos ativos que havia aumentado seu próprio capital na mesma data, horas antes. Ainda em 28/12/2006, a COSAN 50 adquiriu 99% e a BARRA 48 adquiriu 1% da DANCO;

- que, em 31/03/2006, a CORONA incorporou a BARRA 44, alterando sua denominação para BARRA 48 e o endereço de sua sede para o da antiga sede da BARRA 44;

- que, em 31/03/2006, a BARRA 48 deliberou pela incorporação (além da BARRA 44), da FBA, da DESTIVALE, da DESTIAGRO, da NDPAR, da DABARRA e da TAMOIO. Na mesma data, a Munidal Açúcar e Álcool S.A (doravante MUNDIAL) aumentou seu capital social em R$ 60.876.070,00, totalmente subscrito e integralizado pela COSAN 50;

- que, em 28/02/2007, a DANCO – empresa inativa até então e com capital social de R$ 1.000,00 – incorporou a BARRA 48 – empresa com capital de R$ 660.518.604,29 e ativa desde 1956, passando a adotar a denominação BARRA 08;

- que, em 10/12/2009, a BARRA 08 alterou sua razão social para Cosan Açúcar e Álcool S.A (doravante COSAN 08);

- que, em 01/06/2011, a COSAN 08 alterou sua razão social para Raízen Energia S.A;

- que, destas operações relacionadas, três dizem respeito a ação fiscal destes autos: (i) ágio na aquisição da NDPAR pela MANDIÇUNUNGA; (ii) ágio na subscrição de capital da CORONA pela MANDIÇUNUNGA; e (iii) ágio na subscrição de capital da MUNDIAL;

- que o valor total dos ágios apurados na subscrição de capital da CORONA e na aquisição da NDPAR foi de R$ 618.489.620,16. Entretanto, na CORONA, o ágio obtido pela incorporação da DABARRA e da NDPAR foi contabilizado por R$ 551.010.000,00, com taxa de amortização de 10% ao ano;

- que, com a Lei nº 11.638/07 e a MP nº 449/08, foi alterada a forma de contabilização de ágios em aquisições de controladas e coligadas avaliadas pela equivalência patrimonial, de forma que a utilização da via de constituição de empresas veículo com o único objetivo de contornar a restrição legal à amortização do ágio, apenas para pagar menos tributos,

como fez a interessada, tornam indedutíveis as despesas de amortização, por se tratar de ágio inexistente;

- que, dessa forma, os valores glosados foram os seguintes: (i) referente a 2011, R$ 57.979.055,56; e (ii) em 2012, R$ 58.938.432,81. Em ambos os períodos, trata-se ágio das sociedades DABARRA, NDPAR e MUNDIAL, conforme discriminado no item 7.1.1 do relatório fiscal;

- que os valores acima mencionados foram obtidos: (i) nos demonstrativos de composição dos valores declarados na ficha 36A das DIPJ; (ii) nos demonstrativos apresentados pela interessada no curso da ação fiscal; e (iii) no Lalur do período auditado, com base nos valores lá excluídos;

- que, ante a insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e de CSLL, pela recomposição das bases de cálculos em razão das glosas, foi aplicada multa isolada;

- que, com base nos artigos 129 e 132 do CTN, bem assim no atigo 207, III, do RIR/99 cabe a imputação de responsabilidade tributária à interessada, inclusive quanto às multas, em razão da sua qualidade de incorporadora;

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveito a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

> Cientificada (i) do termo de constatação e verificação fiscal e dos autos de infração (e anexos) em 12/12/2016 (fls. 6.185) e (ii) do termo de ciência de lançamento e encerramento em 21/12/2016 (fls. 6.193 e 6.199), a interessada interpôs, em 09/01/2017 (fls. 6.200), a impugnação de fls. 6.201 e ss, alegando, em síntese:
>
> - que decaiu a possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem aos ágios, uma vez que decorreram de operações societárias efetivadas entre 02/2006 e 03/2006 – aquisição da NDPAR e aumento de capital da CORONA – e entre 03/2006 e 10/2006 – aumento de capital na MUNDIAL. Ou seja, muito embora os ágios tenham sido amortizados nos anos-base 2011 e 2012, o fato contábil-societário, que deu origem aos referidos ágios, ocorreu em 2006, e, assim, "os 'fatos geradores' do IRPJ e da CSLL correspondem, em síntese, à obtenção de resultados que provocam acréscimo patrimonial, a contagem do prazo decadencial em relação aos referidos tributos deve ter início a partir do momento em que os fatos jurídicos tributários formadores deste acréscimo patrimonial forem reconhecidos, ou seja, no presente caso, a partir do fato jurídico impugnado (origem dos ágios em 2006), e não a partir da sua amortização, em 2011";
>
> - que os argumentos fiscais para a desconsideração do ágio da NDPAR não possuem qualquer fundamentação legal, ao passo que "as operações em foco atenderam a todos os requisitos legais para registro e amortização do ágio" e "todos os atos societários que acarretaram o aproveitamento do ágio pela Impugnante deram-se de forma lícita e adequada para atingir os objetivos de todas as partes, bem como com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos". "Da análise do 'filme' das operações efetivamente ocorridas, constata-se que as operações societárias ('várias fotografias') que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio pela Impugnante

visavam, desde sempre, a aquisição da NDPAR, detentora da participação societária na Corona, pela Mandiçununga. Dessa forma, verifica-se desde já que a dedutibilidade fiscal do ágio é uma mera consequência do conjunto das operações analisadas, com o efetivo propósito negocial". Tal aquisição foi conseguida pela realização da permuta ND-PAR x AGUAPAR, realizada entre a Família Ugolini e a MANDIÇUNUNGA; num contexto que "envolve processo de reestruturação e crescimento do Grupo Cosan, com investimento em novos negócios e mercados, o que, inclusive, se verifica na própria operação de aquisição do controle acionário da Açucareira Corona", já que "o evidente abismo financeiro em que se encontrava a Corona (...) ensejou a principal dissidência entre os sócios da Corona, após a entrada da Fluxo e da Cosan no negócio, (...) mesmo após os diversos esforços conduzidos pelos novos acionistas, aliados à atuação da acionista remanescente, ND-PAR, para reerguer financeiramente a Corona, esta ainda permanecia em situação de grave endividamento, principalmente com fornecedores, o que, por óbvio, não era interessante para o desenvolvimento de suas atividades e, por consequência, realização do investimento pelos acionistas. Neste contexto, a solução encontrada foi a realização de novo aporte de capital na Corona, com o objetivo de evitar a falência do negócio. No entanto, a Fluxo e ND-PAR não possuíam recursos suficientes para assim prosseguir, de forma que, caso o aumento fosse realizado inteiramente ou principalmente pelo Grupo Cosan, ocorreria a diluição de suas participações societárias e perda do controle na tomada de decisões, situação que não era de interesse daquelas sociedades, levando-as a optarem por se desfazer do negócio, alienando-o ao Grupo Cosan";

- que "é evidente, de plano, o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao se manifestar acerca da suposta inexistência de laudo para justificar o preço (e o ágio) pagos na aquisição da ND-PAR, pois além de a legislação de regência não trazer um rigor formal, exigindo a apresentação de um 'laudo' na forma como descrita no TVF, o laudo em questão foi, de fato, elaborado por empresa de auditoria independente (Deloitte), datado de 31/01/2006 (doc. 04, já citado), ou seja, antecipadamente à operação de permuta, a fim de se aferir corretamente o valor das ações da Corona, único ativo da ND-PAR (...) o referido laudo de avaliação reflete uma análise econômica da Corona, tendo em vista que, conforme já mencionado e reconhecido no próprio TVF, a ND-PAR possuía, como único ativo, a participação detida naquela sociedade. Ou seja, a análise da expectativa de rentabilidade futura da Corona reflete a expectativa quanto à ND-PAR. Assim, resta evidente pela análise da conclusão do Laudo de Avaliação dos auditores independentes, elaborado nos termos da Lei, que o valor do ágio decorrente da aquisição, pela Mandiçununga, da ND-PAR estava, sim, amparado no fundamento econômico da rentabilidade futura, o que desqualifica, portanto, a afirmação feita pela Autoridade Fiscal";

- que "o ágio ou deságio gerado em operações como as ocorridas no presente caso decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 248, da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76)12. No presente caso concreto, a aquisição deu-se entre partes independentes, quais sejam, as pessoas físicas acionistas da ND-PAR e a Mandiçununga (Dabarra), controladora da Aguapar, mediante permuta da participação societária detida pelas partes nas sociedades mencionadas";

- que, quanto ao ágio na DABARRA, os argumentos fiscais não possuem qualquer fundamentação legal. A crise financeira enfrentada pela CORONA, inclusive com elevado passivo fiscal, motivou o grupo Cosan a efetuar o aumento do seu capital,

"integralizado diretamente pela Mandiçununga (Dabarra)". Assim, "a operação em foco teve, sim, um claro propósito negocial, consubstanciado na intenção do Grupo Cosan em despender dos meios necessários para ver a continuação das atividades desenvolvidas pela Corona, em estrita relação com o plano de negócios traçado pelo Grupo no desenvolvimento e expansão de suas atividades, além do atingimento de novos mercados". Ademais, "o registro do referido ágio tem como suporte o mesmo laudo de avaliação econômica da Corona elaborado pela Deloitte para fins da operação de aquisição da ND-PAR por permuta (...) considerando-se que as duas operações (i.e. a aquisição da ND-PAR por meio de permuta e o aumento de capital na Corona) são contemporâneas, efetivadas ao final do mês de fevereiro de 2006, o laudo de avaliação da Corona datado de 31/01/2006 é plenamente suficiente para suportar os dois ágios". Acrescentou a defesa que "ao fundamentar a glosa da despesa com o ágio em foco, a Autoridade Fiscal questiona, ainda, a validade do ágio gerado no aporte de capital feito pela Cosan 50 na Usina da Barra 44, transferido à Corona na integralização do aumento de capital na Corona (...) Contudo, o entendimento fiscal neste tocante também não merece prosperar, tendo em vista, primeiramente, que o referido ágio da Usina da Barra 44 sequer ensejou qualquer despesa com amortização nos anos-base do presente lançamento". Mas que "na remota hipótese da desconsideração do ágio da Usina da Barra 44 na capitalização da Corona, (i) o efeito no presente caso seria apenas a glosa parcial do 'Ágio Dabarra' (exclusão do montante de R$ 22.894.988,00 da composição de tal ágio), mas jamais a desconsideração integral desse ativo, ou, ao menos, (ii) o presente processo deverá ser sobrestado até o encerramento definitivo do processo administrativo nº 16561.720093/2011-38 que trata sobre esse ágio, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal";

- que "a figura do ágio decorrente de operação dentro do mesmo grupo econômico, conhecida como ágio intragrupo ou, ainda, ágio interno, não pode ser desconsiderada pela Autoridade Fiscal. Isso porque, a própria ciência contábil não veda o ágio decorrente de operação realizada em um mesmo grupo econômico. O que não se aceita é, na verdade, o ágio gerado dentro de uma mesma entidade considerada de forma individual";

- que "o aumento de capital na Usina da Barra 44 se deu por meio de cessão de créditos no valor de R$ 70.000.000,00, em conta corrente que a Cosan 50 detinha com a Usina da Barra 44. Veja-se, aqui, que não se trata de ausência de pagamento, como busca caracterizar a Autoridade Fiscal. De fato, o que se tem é a cessão de um crédito, de forma que a Cosan 50 passa a possuir um débito futuro com a Usina da Barra 44, em troca de participação societária em seu capital (por conseguinte, uma aquisição)";

- que "com relação ao questionamento fiscal quanto ao laudo de avaliação para aferição do valor justo de mercado das ações da Usina da Barra 44, deve se ter em conta que, tratando-se de avaliação de empresa em operação ou de ações de empresa em operação, o artigo 170, § 1º, da Lei das S/A estabelece que o preço de emissão das ações em processos de aumentos de capital deverá ser fixado, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: (...) I – a perspectiva de rentabilidade da companhia; II – o valor do patrimônio líquido da ação; III – a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições de mercado. (...) Portanto, diferentemente do alegado pela Autoridade Fiscal, o fato das informações e dados que basearam o laudo de avaliação terem sido fornecidas pela Cosan 50 em nada desqualificam o efetivo aumento de capital que se processou na Usina da Barra 44";

- que "os argumentos fiscais para justificar a suposta invalidade do ágio decorrente do aumento de capital na Mundial encontram grande semelhança com as questões suscitadas pela Autoridade Fiscal na análise do ágio no aumento de capital na Corona, já analisados e devidamente rebatidos" e que "seguindo em linha com o processo de ampliação de suas atividades e atingimento de novos mercados, o Grupo Cosan efetuou a aquisição da Mundial, ao passo que, após esta negociação, passou a uma capacidade conjunta de produção de 32,8 milhões de toneladas de cana-de-açúcar. (...) a partir da aquisição em foco e competente adequação dos critérios contábeis adotados pela Mundial aos padrões estabelecidos pelo Grupo Cosan, verificou-se a existência de vultoso passivo a descoberto que, necessariamente, deveria ser suprido";

- que, quanto ao entendimento da fiscalização de terem sido utilizadas "empresas veículo" no caso em tela, "a interpretação da Autoridade Fiscal não merece guarida. Isso porque, conforme demonstrado por todo o até aqui exposto, as decisões de constituição e manutenção da Mandiçununga, bem como das demais sociedades que participaram das operações em análise, obviamente não foram respaldadas só em razão do seu efeito no campo tributário, mas também em diversos fatores de natureza estritamente negocial. Inicialmente, frise-se que o E. CARF vem entendendo que o instituto do 'propósito negocial' não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em corrente doutrinária, que foi refletida em parte da jurisprudência. Logo, deve ser afastada a aplicação do supracitado instituto em razão do princípio da legalidade, o qual deve ser respeitado pelo Fisco". Ainda que devesse ser observado o interesse econômico na geração dos ágios amortizados, "a operação em foco teve, sim, um claro propósito negocial, consubstanciado na intenção do Grupo Cosan em dispender dos meios necessários para ver a continuação das atividades desenvolvidas pela Corona, em estrita relação com o planejamento traçado pelo Grupo no desenvolvimento e expansão de suas atividades";

- que, "ainda que as empresas Mandiçununga, ND-PAR e Aguapar fossem meras 'sociedades veículo' utilizada para permitir o aproveitamento de ágio, o que se alega apenas a título argumentativo, deve-se destacar que não há vedação legal para a sua utilização nas reestruturas societárias (...) não sendo a utilização da empresa veículo proibida por lei, sua utilização não pode ser tolhida pelo Fisco. Em linhas gerais, empresas holding, sem estrutura operacional, utilizadas dentro de estruturas societárias que envolvam o registro de ágio e que, normalmente, são extintas no decorrer de tal processo, em razão de incorporação, são comumente conhecidas como 'sociedades veículo' (...) deve-se observar que, em diversas operações, a constituição de uma 'sociedade veículo' é indispensável para que se obtenha o propósito negocial pretendido";

- que "muito embora a Impugnante tenha realizado as operações em questão por razões extra tributárias, vale salientar que não pode o Fisco pretender adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados na administração da sociedade empresária, como pretendeu a Autoridade Fiscal nos presentes autos. Deveras, a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais. O mais importante deles, o princípio da legalidade, é basilar em nosso ordenamento jurídico, estando previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, dada sua cabal importância, adotado específica e expressamente para fins tributários no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma (...) Efetivamente, não havendo norma que proíba a pessoa jurídica de realizar a operação de determinada maneira, não se pode pretender impedir o contribuinte de realizá-la, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em

fins arrecadatórios, sob pena de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais";

- que "o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixou, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não cabe à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige";

- que "caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão ocorra pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que haverá empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, não podendo subsistir as multas aplicadas na lavratura dos autos de infração ora combatidos";

- que "para o E. CARF sequer é admitida, após o encerramento do ano-calendário, a exigência do IRPJ e da CSLL sobre estimativas não recolhidas, com muito mais razão não poderá haver a exigência da multa sobre os tributos não recolhidos por estimativa, uma vez que o lançamento da multa de ofício cumpre esse papel, assim como ocorre nos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL, na hipótese de saldo devedor no ajuste do exercício. Desta feita, não poderia a Autoridade Fiscal, no presente caso, apurar o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa para aplicação dessa penalidade (...) Outrossim, deve-se ter em conta que, ainda que fosse possível lançar, após o encerramento do ano-base, multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade. (...) Insta ressaltar que o E. CARF aprovou o enunciado da Súmula nº 105, onde restou firmado o entendimento 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' o qual vem, inclusive, sendo aplicado pela C. CSRF";

- que "ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal".

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ATOS NORMATIVOS. ENTENDIMENTO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. VINCULAÇÃO DRJ.

As Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN), às normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei 8.112/1990), às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda e com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portaria - MF nº 383/2010) e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011).

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo a tributo cuja exigência se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação decai em cinco anos, contados: (a) da data da ocorrência do fato gerador, se houve pagamento espontâneo, ou (b) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na ausência de pagamento prévio.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO".

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu em lapso temporal próximo.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos normativos regularmente insertos no ordenamento jurídico.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPONIBILIDADE AO FISCO. ABUSO DO DIREITO. PROPÓSITO NEGOCIAL.

Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores. Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

CSLL. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.CABIMENTO.

> Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto normativo que lhe comina.
>
> MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA.
>
> Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.
>
> JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.
>
> A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/1996.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado pela unanimidade do colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- afastou a decadência pleiteada pois o momento da infração é quando o tributo deixou de ser pago, e a mesma não é atingida pelos arts. 150,§4º e 173,inc. I do CTN;

- *A análise da licitude desses ganhos já fora desenvolvida, com proficiência, nos autos do processo nº 16561.720093/2011-38. Lá, tratou-se dos ágios na aquisição da NDPAR pela MANDIÇUNUNGA e na subscrição de capital da DABARRA, também pela MANDIÇUNUNGA. No entanto, a subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50, matéria objeto do p.p. não autuada naquele, guarda total relação com os fatos já julgados no citado PAF. Como bem disse a interessada, o "ágio decorrente do aumento de capital na Mundial encontram grande semelhança com as questões suscitadas pela Autoridade Fiscal na análise do ágio no aumento de capital na Corona, já analisados e devidamente rebatidos".*

- para tanto, traz excertos do voto anterior, proferido no processo retromencionado, em que se analisa a legislação aplicável aos casos de ágio;

- nestes excertos, a conclusão foi o seguinte:

> Portanto, no presente caso, a amortização do ágio decorrente de operações societárias, não pode ser reconhecido pelos seguintes motivos:
>
> 1. A autuada não apresentou justificativas plausíveis, os quais justificassem a operação de constituição da empresa Mandiçununga, destacando os benefícios esperados e os resultados alcançados bem como sobre os motivos pelos quais a

permuta pela NDPar e o aumento de capital efetuado na Corona não foram realizados diretamente pela Cosan 50;

2. As operações societárias envolvendo a empresa Corona foram realizadas através de empresas efêmeras e sem existência real (Mandiçununga e ND-Par e Aguapar), que foram utilizadas apenas para possibilitar a obtenção do benefício da amortização do ágio, com vistas a melhorar as condições financeiras da aquisição feita;

3. As empresas foram constituídas tendo com único objetivo a transferência de ativos (empresas veículos) nas aquisições de outras empresas;

4. O tempo decorrido entre as operações, muito curta, denota o propósito apenas de viabilizar a constituição do ágio e seu posterior aproveitamento pela incorporadora (o trânsito pela Dabarra do aumento de capital com ativos que saíram da Cosan 50 no dia 28/02/2006, às 9 horas, e às 18 horas do mesmo dia foram entregues para a Corona);

5. A pessoa jurídica foi, de fato, constituída para fins específicos, ou seja, utilizada apenas para abrigar determinadas operações e evitar a incidência de tributos;

6. A utilização de "empresa veículo ou de passagem", que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso;

7. A criação "sociedade efêmera" ou empresa de curta duração que nasce para morrer ou para ser extinta tão logo cumpra seu papel em determinada operação. Foi o que ocorreu no planejamento em que uma sociedade é criada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio; feito isto a empresa pode desaparecer. Foi o que ocorreu com as empresas NDPar e Dabarra (antiga Mandiçununga), as quais desapareceram;

8. A reorganização societária com a finalidade única de pagar menos tributos configura abuso de direito, situação inaceitável no âmbito tributário;

9. O ativo intangível correspondente ao ágio por expectativa de rentabilidade futura só pode ser reconhecido se adquirido de terceiros e nunca pode ser reconhecido aquele gerado pela própria empresa ou dentro do conjunto de empresas sob controle comum. Por não ser esse tipo de ágio passível de reconhecimento contábil, não se pode admitir que a sua amortização seja dedutível tributariamente, pois, do contrário, estar-se-ia a admitir a dedutibilidade de uma despesa inexistente.

- ao final, conclui que *de todo o exposto, fica patente a ausência de fundamento econômico nas operações societárias levadas a efeito pela interessada. A defesa pugna pela observação do conjunto dessas operações, e não por cada uma de per si. E é exatamente a observação teleológica do caso que aponta, com clareza hialina, para a realização de um planejamento tributário abusivo. Isoladamente e do ponto de vista formal, as operações ostentam legalidade, transparência e publicidade, que, no entanto, não lhes garantiu a necessária legitimidade, posto que ausente o propósito negocial: a única finalidade foi a economia de tributos;*

- no caso concreto, houve abuso de direito, nos termos do art. 187 do Código Civil;

- manteve a multa isolada aplicada, por respeito à literalidade da lei aplicada;

- aplica-se à multa de ofício o mesmo tratamento do crédito tributário, no que tange a cobrança de juros.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com o a decisão, apresentou recurso voluntário em que expõe os seguintes elementos e argumentos, repisando praticamente os mesmos elementos suscitados na sua peça impugnatória, e rebatendo alguns pontos suscitados no v. acórdão recorrido.

Em síntese:

- preliminar - da nulidade da decisão recorrida em razão da falta de fundamentação - alegação que houve substancial transcrição da acórdão de primeiro grau proferido nos autos do processo administrativo 16561.720093/2011-38, não apreciando os argumentos expostos na sua impugnação. Entende que houve omissão de *diversos pontos essenciais da defesa*, o que afastaria o exercício do contraditório e da ampla defesa;

- do direito - decadência / preclusão do direito de o fisco questionar a legitimidade do crédito compensado, considerando o momento em que ocorreram as reorganizações societárias e o momento da autuação fiscal;

- da subsistência das operações que culminaram na apuração dos ágios - possibilidade de seu aproveitamento fiscal:

a) ágio ND-PAR

- infundadas questões suscitadas pela fiscalização e turma julgadora a respeito do cumprimento da norma tributária concernente ao ágio ND-PAR:

- houve a efetiva operação realizada - todos os atos societários se deram de forma lícita e adequada;

- houve motivos que levaram à operação e justificam o ágio: processo de reestruturação e crescimento do Grupo Cosan (*razão da dificuldade na administração conjunta do negócio, optou-se por adquirir o controle integral daquela sociedade* (CORONA) *com a retirada dos demais sócios)*;

- houve validade do laudo de avaliação econômica a justificar o registro do ágio pela aquisição da ND-PAR;

b) ágio DA BARRA

- infundadas questões suscitadas pela fiscalização e turma julgadora a respeito do cumprimento da norma tributária concernente ao ágio;

- houve a efetiva operação realização - todos os atos societários se deram de forma lícita e adequada;

- houve motivos que levaram à operação e justificam o ágio: grave crise financeira na CORONA, que fez o aumento de capital ser necessário;

- ao final, sobre a discussão deste ágio, conclui que: houve licitude das operações, a aquisição se deu entre partes independentes, a permuta é considera uma forma de alienação e o custo de aquisição é o valor pelo qual o investimento cedido se encontrava registrado;

c) ágio Mundial

- infundadas questões suscitadas pela fiscalização e acórdão recorrido a respeito do cumprimento da norma tributária concernente ao ágio Mundial;

- houve a efetiva operação realização;

- houve motivos que levaram à operação e justificam o ágio: busca da ampliação de suas atividades e atingimento de novos mercados;

Argumentos aplicáveis a todos os ágios:

- inexistência de sociedade veículo; e de qualquer forma, há jurisprudência do CARF que lhe dá validade;

- teoria do propósito negocial - aplicabilidade às operações praticadas;

- coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico;

- opção legal e impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte;

- validade do ágio interno para o direito;

- inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas com a amortização dos ágios considerados indedutíveis pela autoridade fiscal;

- impossibilidade de exigência da multa - a aplicação do art. 112 do CTN;

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

- ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício;

Ao final, transcrevo seu pedido:

IV - DO PEDIDO

Pelo exposto, a Recorrente requer a este E. Conselho o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário, com a consequente reforma da decisão ora recorrida, seja com base na preliminar suscitada, seja pela insubsistência

da exigência fiscal no mérito, com o consequente cancelamento integral do crédito tributário objeto de lançamento.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral do crédito tributário, o que se alega a título argumentativo, requer-se, ao menos, (i) a exoneração da multa isolada em razão da alegada falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL; e (ii) a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, haja vista a ausência de previsão legal nesse sentido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Das operações em litígio

Antes da análise pertinente aos ágios em discussão no presente processo, cabe ressaltar que no momento das reorganizações societárias (por volta de 2006) a pessoa jurídica que registrou os ágios tinha a razão social de Açucareira Corona S/A (CORONA), e foi absorvida pela recorrente, conforme o histórico abaixo:

- em 05/05/2006 foi constituída a DANCO Participações, ficando inativa até fev/2007;

- em 30/04/2006, Açucareira Corona S/A (CORONA) teve sua denominação social mudada para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool (USINA DA BARRA 48);

- em 28/02/2007, DANCO incorpora a USINA DA BARRA 48 (CNPJ 48.661.888/0001-30), antiga CORONA, e altera sua razão social para USINA DA BARRA 08 (CNPJ 08.070.508/0001-78 - CNPJ já da presente recorrente);

- em 10/12/2009 - USINA DA BARRA 08 altera sua razão social para Cosan Açúcar e Álcool S/A - COSAN 08;

- em 01/06/2011, COSAN 08 altera sua razão social para RAIZEN Energia S/A.

Considerando o anteriormente relatado no presente acórdão, cinge-se a controvérsia, quanto à existência de fundamento econômico para o ágio apurado em três operações societárias:

(i) aquisição da ND-PAR pela MANDIÇUNUNGA;

(ii) subscrição de capital da CORONA, pela MANDIÇUNUNGA/DA BARRA; e

(iii) subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50.

As operações acima se fazem, basicamente, dentro do grupo econômico COSAN, com vários participantes, conforme detalhado no termo de verificação fiscal, os quais procuro sintetizar abaixo. Os reflexos fiscais das operações societárias discutidas no presente processo envolvem a dedução de ágio referente aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Em relação às operações (i) e (ii) cabe ressaltar que já foram objetos de autuação fiscal referente aos seus efeitos fiscais nos anos-calendário de 2006 a 2009 - processo administrativo fiscal nº 16561.720093/2011-38. Este processo já transitou integralmente neste CARF, tendo ocorrido decisão da CSRF nº 9101-003364 (sessão de 18/01/2018) que manteve as autuações ali constantes, restabelecendo a multa qualificada da operação (ii).

Conforme se verifica, há várias pessoas jurídicas envolvidas nas reorganizações societárias que, no entender da recorrente, geraram agora entendidos como indevidos pela autoridade fiscal autuante. No geral, vamos encontrar as listas abaixo, mas há todo um detalhamento, inclusive da sua origem e existência, no TVF, no capítulo *3 - Das empresas envolvidas*. Cabe destacar que muitas das empresas tiveram sua existência bem efêmera, sendo incorporadas logo após as várias reorganizações societárias ocorridas no Grupo COSAN.

Resumidamente, são as seguintes empresas envolvidas nos ágios em litígio:

1) Usina da Barra S/A - Açúcar e Álcool - CNPJ 44.814.325/0001-83 (USINA DA BARRA 44);

2) Açucareira Corona S/A - CNPJ 48.661.888/0001-30 (CORONA) -dadas as várias incorporações e mudanças de denominação social, acabou virando a atual recorrente RAIZEN, CNPJ 08.070.508/0001-78, conforme explicarei logo abaixo. Em 31/03/2006 incorporou a USINA DA BARRA 44, e mudou sua denominação social para Usina da Barra S.A. Açúcar e Álcool, mesmo CNPJ da antiga CORONA (USINA DA BARRA 48);

3) Grupo Cosan (Grupo COSAN) - basicamente as empresas que estavam sob o controle da Cosan Comercial Exportadora e Importadora Ltda., CNPJ 04.012.487/0001-83 (antiga denominação social da Aguassanta Comercial), que fora constituída e tinha como única sócia na época das reorganizações societárias a Aguassanta Participações S/A (CNPJ 07.012.487/0001-83). A Aguassanta Participações era, na época, o principal acionista do Grupo COSAN, bem como a principal acionista da Cosan Indústria e Comércio S.A. (COSAN 50), com 40,8% de participação no capital;

4) ND-Par Participações Ltda., CNPJ 07.673.863/0001-79 (ND PAR);

5) Agrícola Mandiçununga S/A, CNPJ 07.362.842/0001-32 (MANDIÇUNUNGA);

6) Aguapar Participações e Investimentos Ltda., CNPJ 07.841.332/0001-48 (AGUAPAR), cujo sócio com 99,99% da participação era a COSAN 50;

7) FBA - Franco Brasileira S/A Açúcar e Álcool (FBA);

8) Danco Participações S/A.

Dos ágios em questão, ocorreram, em linhas gerais, as seguintes operações:

(i) aquisição da NDPAR pela MANDIÇUNUNGA;

(ii) subscrição de capital da CORONA, pela MANDIÇUNUNGA/DA BARRA; e

(iii) subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50:

Analisarei as operações inerentes a cada ágio quando os tratar no presente voto.

Assim, dado o todo exposto das operações em litígio no presente processo, passo a analisar a peça recursal do contribuinte, doravante chamado de recorrente.

Das alegações suscitadas na peça recursal

- Preliminar - quanto a nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação

Alega a recorrente que houve a nulidade do acórdão recorrido em razão de ausência de fundamentação. No seu entender, o voto proferido na turma julgadora *a quo* fez uma substancial transcrição da acórdão de primeiro grau proferido nos autos do processo administrativo 16561.720093/2011-38, quando parte das matérias aqui em discussão também foram decididas. Ao proceder assim, não teria apreciado os argumentos expostos na sua peça impugnatória, que no seu entender, acarretaria omissão de *diversos pontos essenciais da defesa*, o que afastaria o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A recorrente alega que a decisão recorrida não se posicionou sobre os pontos III.1.2, III.2.2 e III.3.3 da sua peça impugnatória[1], que em síntese tratam das seguintes matérias:

III.1.2 - Efetiva Operação Realizada - Ágio ND-PAR

III.2.2 - Efetiva Operação Realizada - Ágio Dabarra

III.3.3 - Dos Motivos que Levaram ao Aumento de Capital e Suportam o Ágio Mundial.

Em tais tópicos, expostos pela recorrente na sua peça impugnatória, procura demonstrar um propósito negocial a cada um dos conjuntos de operações societárias em discussão, ao relatar como se deram as mesmas, afirmando que o ágio seria, então, uma mera consequência.

Contudo, analisando-se o v. acórdão recorrido, entendo que há a devida fundamentação para as conclusões do voto proferido. Aqui aparenta mais ser uma discordância do decidido na decisão *a quo*, que entendeu não estar de acordo com o impugnado então, pela atual recorrente.

Em relação a tratar as três operações societárias em conjunto, a decisão recorrida apenas seguiu, citando o que a própria recorrente, então impugnante, se manifestara na sua peça impugnatória: *ágio decorrente do aumento de capital na Mundial encontram grande semelhança com as questões suscitadas pela Autoridade Fiscal na análise do ágio no aumento de capital na Corona, já analisados e devidamente rebatidos*.

Após fazer esta referência, a decisão recorrida assim continua: *Assim, para o enfrentamento das três infrações a um só tempo, é oportuno conhecer a lúcida decisão proferida naqueles autos, no trecho vazado conforme o seguinte:*. Ou seja, dada a própria conformidade comum dada pela então impugnante aos três ágios em discussão, o relator do voto condutor da decisão *a quo* também aí se manifesta na mesma linha, e parte para a sua decisão.

No posicionamento do seu voto, o relator da decisão *a quo* realmente se vale de um significativo excerto do acórdão DRJ nº 16-41.702, referente ao processo 16561.720093/2011-38. Contudo, a partir da fl. 56 da decisão, até a fl. 59, o acórdão faz uma análise pessoal dos argumentos gerais da impugnação, agregando ao que replicou da decisão anteriormente mencionada.

Ali, o relator, na decisão *a quo*, já começa com o seguinte parágrafo:

> *De todo o exposto, fica patente a ausência de fundamento econômico nas operações societárias levadas a efeito pela interessada. A defesa pugna pela observação do conjunto dessas operações, e não por cada uma de per si. E é exatamente a observação teleológica do caso que aponta, com clareza hialina,*

[1] Contudo, fica claro, também, que o acórdão recorrido não se posicionou sobre os diversos motivos que ensejaram às operações que culminaram com o aproveitamento dos ágios e, como demonstrado, justificaram seu reconhecimento (itens III. 1.2; III.2.2; III.3.3 da Impugnação). (parágrafo extraído da peça recursal)

> *para a realização de um planejamento tributário abusivo. Isoladamente e do ponto de vista formal, as operações ostentam legalidade, transparência e publicidade, que, no entanto, não lhes garantiu a necessária legitimidade, posto que ausente o propósito negocial: a única finalidade foi a economia de tributos.*

Posteriormente, faz ponderações sobre as alegações da liberdade de auto-organização do contribuinte, planejamento tributário, abuso de direito e propósito negocial.

Na transcrição do acórdão da DRJ do processo nº 16561.720093/2011-38, são enfrentados os seguintes pontos da matéria em discussão:

- da criação de empresa veículo (a MANDIÇUNUNGA) e sua falta de propósito negocial; da permuta pela ND-PAR e o aumento de capital efetuado na CORONA, que não foram realizados diretamente pela COSAN;

- na falta de apresentação de justificativas para tais operações, parte a uma análise da legislação aplicável, concluindo o seguinte: *O que se observa do trabalho fiscal é que a contribuinte efetuou inúmeras operações societárias de incorporação, permuta, capitalização de empresas com o intuito de adquirir o controle sobre as empresas envolvidas e, assim, aproveitar-se dos ágios originados destas operações*;

- há extensa análise do papel do GRUPO COSAN na operação, e os ágios pertenceriam à COSAN50, não tendo o enquadramento legal do art. 386 do RIR/99;

- passa a fazer nova e extensa análise das operações envolvidas para a pretendida geração do ágio que fora glosada pela fiscalização;

- no que tange às justificativas da então impugnante, no outro processo, assim caracteriza: *a autuada não apresentou justificativas* ***plausíveis*** (grifo meu);

- apresenta 9 pontos para entender como inválido o ágio pretendido pela então impugnante;

- sobre a questão do laudo, pontuo que dada a desconsideração do negócio jurídico de incorporação por falta de propósito negocial, *esta questão deixa de ter relevância para o presente caso;*

- faz ponderações de outras questões alegadas pela então impugnante no processo nº 16561.720093/2011-38.

Em suas próprias palavras, o relator condutor do voto da decisão recorrida faz uma conclusão da questão envolvida, principalmente no que tange ao conflito da liberdade de auto-organização *versus* os efeitos fiscais advindos, bem como tece algumas ideias sobre o abuso de direito inerentes ao caso.

A discussão de eventual nulidade aqui se centra se os fundamentos de decidir do acórdão *a quo* do presente processo atingem negativamente o direito de defesa da recorrente no que tange ao art. 59, inciso II do Decreto 70.235/1972[2].

[2] Art. 59. São nulos:

Na sua impugnação do processo nº 16561.720093/2011-38, o contribuinte, aqui neste processo recorrente neste momento, procura demonstrar porque fizera as operações societárias daquela forma, analisando todas as suas etapas e tentando justificá-las, da mesma forma que o fez agora no presente processo, na sua peça impugnatória.

Caberia a questão se o decidido no processo nº 16561.720093/2011-38, no primeiro grau administrativo, do qual o relator do voto condutor da decisão agora recorrida, seria o bastante para fundamentar a decisão do presente processo, considerando as alegações da recorrente?

Antes de qualquer coisa, cabe lembrar que a decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na sua peça de defesa (no caso, a discussão é na peça impugnatória), quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema, decisões do Superior Tribunal de Justiça, STJ, nos REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006; e REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007, cujas ementas são enfáticas:

> *"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...).*
>
> *1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*
>
> *2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados."(REsp 874793/CE, relator Ministro Castro Meira).*
>
> ---
>
> *"TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA (...)*
>
> *1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso.* ***É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu****." (REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins). (Grifei).*

No voto condutor de outro julgado, "AgRg no Ag 353263/MG – agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2000/0134865-5", de 21/02/2006, asseverou o insigne Ministro Peçanha Martins:

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.

> *"A jurisprudência dominante neste Tribunal Superior proclama a não ocorrência de violação ao art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, se o acórdão recorrido, ainda que sucinto, tiver bem delineado as questões a ele submetidas, não se encontrando o magistrado obrigado a responder a todas as alegações das partes, quando já tiver encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos. Não há que se falar em ofensa ao dispositivo legal se a questão controvertida foi resolvida pelo acórdão de forma fundamentada. (RESP 174.390/SP e EDCL no RESP 202.056/SP)."*

Sintetizando, a recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972[3], com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Transcrever trechos de decisão proferida em outro processo, que se entenda pertinente ao caso, não eiva uma decisão em nula, pois há apenas uma aplicação um raciocínio já feito e aproveitado, pois em muitas situações fica praticamente impossível construir raciocínios distintos dos já emanados anteriormente, já que os fatos trabalhados são os mesmos.

Ademais, a própria linha de defesa da recorrente, então impugnante, foi em vários momentos similar para cada um dos ágios. Assim, não vejo nenhum prejuízo em tratar os ágios em comum, desde que não ocorra prejuízo à defesa da recorrente, o que não vislumbrei no corrente caso.

Se os fundamentos constantes no voto são suficientes para afastar a pretensão da então impugnante, não há que se falar em nulidade da decisão *a quo*, por isso REJEITO esta preliminar suscitada.

Preliminar - do direito: decadência/preclusão do direito do fisco questionar a legitimidade do crédito compensado

Alega a recorrente que o ágio foi surgido como elemento contábil e societário em 10/2006, e no seu entender, já passou a produzir efeitos tributários. Então, este seria o momento do fato gerador. Como a ciência da autuação fiscal se deu em dezembro de 2016, estaria já decaído o direito da autoridade fiscal autuante constituir os créditos tributários em questão no presente processo.

Não acompanho a alegação da recorrente, pois o que está sendo analisado no auto de infração, no que tange ao ágio, são os valores amortizados ao longo dos anos de 2011 e 2012. Não se está constituindo nenhum auto de infração referente ao ano-calendário de 2006.

[3] Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Ademais, recentemente, tal matéria restou sumulada por este CARF, Súmula CARF nº 116, nos seguintes termos:

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

No caso concreto, a autoridade fiscal está verificando situações e fatos contabilizados que repercutiram no futuro, no caso em 2011 e 2012, haja vista que a recorrente se valeu da amortização de parcelas do ágio para diminuir o valor do lucro real apurado - fato gerador autuado. Os registros dos ágios na contabilidade, ocorridos em 2006, apesar de há mais de 5 anos, devem ser sim analisados para verificar sua procedência, pois no caso atual, seus efeitos tiveram efeitos em 2011 e 2012, e como a recorrente adotou nestes anos o forma de tributação pelo lucro real anual, ao tomar ciência dos autos de infração em 12/12/2016, não há que se falar em decadência.

Por todo o exposto, REJEITO a preliminar de decadência alegada pela recorrente.

Preliminar - petição pela aplicação do art. 24 da LINDB

O presente processo estava pautado para julgamento em 24/07/2018, em que a recorrente, nas vésperas de então, anexou aos autos petição para aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB ((fls. 6852/6854)), à qual, com decisão unânime deste colegiado, foi conhecido e encaminhado para manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Resolução nº 1402-000.672.

Após manifestação da Procuradoria, retornou os autos para este relator.

Sobre a matéria, como já discutido anteriormente neste colegiado, entendo não aplicável ao processo administrativo fiscal (PAF) o art. 24 da LINDB.

O art. 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no PAF, dados os seguintes pontos:

- O ato do lançamento não consubstancia "revisão" de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor-fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento;

- Tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao "revisar o lançamento" estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores;

- O artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um

contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou;

- O Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar;

- A Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Assim, resta demonstrada a inaptidão do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente, REJEITANDO-SE esta preliminar.

Do Mérito

Como demonstrado no relatório e nas peças impugnatória e recursal, bem como no v. acórdão recorrido, o tema em questão nos autos é recorrente neste Conselho.

No presente caso, temos uma sociedade, a recorrente, querendo aproveitar, para efeitos fiscais, os ágios registrados por meios de operações, dos quais a autuação fiscal entendeu indevidas. Por conseguinte, houve a glosa dos respectivos valores deduzidos a título destes ágios aproveitados na apuração do lucro real da recorrente.

Antes de adentrar nas alegações da recorrente, cabe uma análise da matéria, no que tange à legislação tributária aplicável.

- Legislação tributária quanto à amortização de ágio

Considerando que a autuação em litígio refere-se à amortização de ágio decorrente de participação societária adquirida por preço superior ao do patrimônio líquido da investida, cabe, primeiramente, uma análise da legislação que rege a matéria.

Nos termos do art. 25 combinado com o art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, que dão suporte aos artigos 385 e 391 do RIR/99, respectivamente , a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio:

Decreto-lei nº 1.598/1977

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(grifo meu)

Contudo, o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a produzir efeitos em 01/01/1998, autoriza o contribuinte que incorporou sociedade na qual detinha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, cujo fundamento econômico seja o da expectativa de rentabilidade futura da investida, a amortizar referido ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação. O artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do art. 386 do RIR/99, assim dispõe:

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

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2° do art. 20 do Decreto-Lei n° 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 § 2° do art. 20 do Decreto Lei n° 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 § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;* (grifo meu)
>
> *(...)*

Destarte, depreende-se do enquadramento legal retrocitado que a presença e dedutibilidade da despesa com amortização de ágio exige os seguintes aspectos:

1. a efetiva aquisição dos controles acionários;
2. que o custo de aquisição seja superior ao patrimônio líquido das participações societárias adquiridas;
3. haver fundamento econômico baseado na expectativa de rentabilidade futura;
4. ocorrer o efetivo pagamento da aquisição da participação societária;
5. haver a incorporação total pela incorporadora da incorporada; e,
6. extinção da incorporada, via incorporação integral, ainda que reversa.

Ou seja, o aproveitamento do ágio decorre de regras especiais e o respectivo cumprimento. Assim, a regra geral é que o ágio é indedutível - não implementadas tais regras, não é possível a dedução.

- Do caso concreto

Como já destacado acima, as glosas efetuadas pela autoridade fiscal autuante envolvem os ágios decorrentes de 3 operações:

(i) aquisição da ND-PAR pela MANDIÇUNUNGA;

- segundo a acusação fiscal, envolve uma operação de permuta (pela Aguapar), que teve como objetivo final a aquisição do controle da empresa CORONA pela recorrente. Houve um investimento avaliado pelo custo, inicialmente sem a formação de ágio, e dias após, foi escriturado com um ágio baseado em suposto laudo de avaliação da CORONA. As empresas envolvidas - ND-PAR, MANDIÇUNUNGA e AGUAPAR - eram efêmeras;

(ii) subscrição de capital da DABARRA, também pela MANDIÇUNUNGA;

- segundo a acusação fiscal, envolve uma operação de ágio intragrupo, em que a COSAN 50 aumentou capital da MANDIÇUNUNGA, e no mesmo dia, esta, sob nova denominação, DABARRA, subscreveu e integralizou o aumento de capital da CORONA pelo mesmo valor.

(iii) subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50.

- segundo a acusação fiscal, envolve uma operação de ágio intragrupo, em que a única acionista da MUNDIAL no momento do aumento de capital é a empresa JUMP, que teve existência efêmera na operação.

Conforme relatado, a partir de agosto de 2006, a recorrente passou a registrar as despesas de amortização de ágio, as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL a partir do próprio ano-calendário de 2006.

Em relação aos itens (i) e (ii), a matéria envolvida já foi analisada nos termos da processo 16561.720093/2011-38, com julgamento definitivo na Câmara Superior de Recursos Fiscais através do acórdão 9101-003.364, proferido na sessão de 18 de janeiro de 2018. Contra tal decisão foram admitidos embargos declaratórios opostos pela recorrente, que não afetaram a matéria principal julgada, pois envolvem questões de como foi registrado a decisão na ata, em virtude da divergência entre o voto vencedor e vencido, e matérias de multa qualificada, que não foi aplicada nas autuações fiscais constantes do presente processo administrativo fiscal. Os embargos foram julgados em sessão de 07/11/2018 - Acórdão 9101-003.882, e sanadas as obscuridades no sentido de retificar o acórdão, sendo publicado em 07/01/2019, não tendo ocorrido nenhum embargo ou agravo acostado aos autos. A partir deste momento, o processo (16561.720093/2011-38) já se encontra transitado em definitivo na esfera administrativa.

O presente auto de infração, no que tange à dedutibilidade do ágio e sua formação, trata de duas operações glosadas idênticas às encontradas autuadas no processo 16561.720093/2011-38. Em relação a estes itens, os únicos fatores que diferenciam este processo do outro, é o ano-calendário, neste sendo 2011 e 2012, e naquele de 2006 a 2009.

Isto posto, passo a analisar cada um dos ágios em questão no presente processo.

(i) - ágio na aquisição da ND-PAR através da permuta pela Aguapar:

Segundo o TVF, este ágio diz respeito à permuta de ações da AGUAPAR pelas ações da ND-PAR, em operação pactuada em 08/02/2006, mas concretizada dia 22/02/2006.

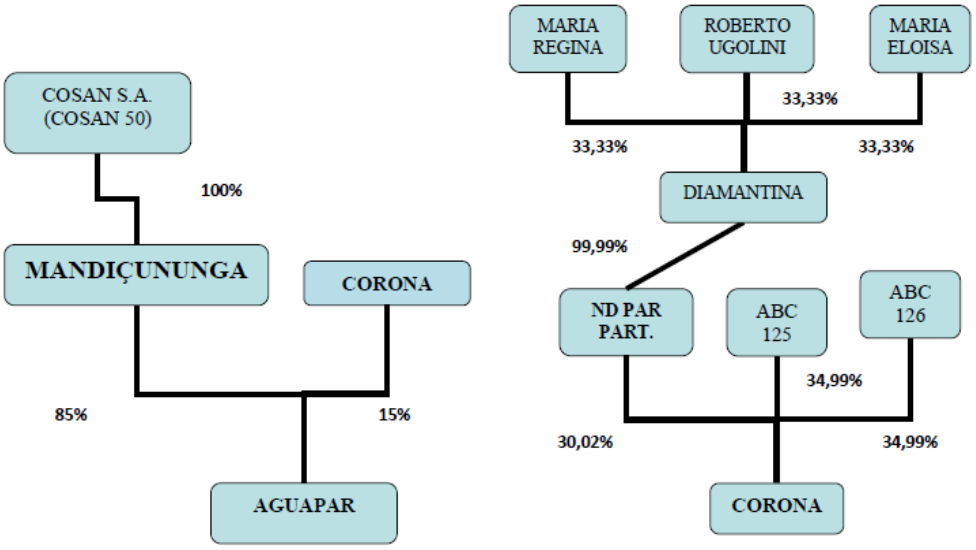
De um lado, temos os sócios da DIAMANTINA, que controlava diretamente a ND-PAR. Do outro lado, temos a MANDIÇUNUNGA, que era controlada pela COSAN 50.

Conforme destacado no TVF, a MANDIÇUNUNGA foi constituída em dezembro de 2004 (com o nome de EPC Administração e Participações Ltda.), tendo permanecida inativa desde então até fevereiro de 2006, quando ocorrem as operações em questão nos autos. A AGUAPAR foi constituída em 31/01/2006. A ND-PAR foi constituída

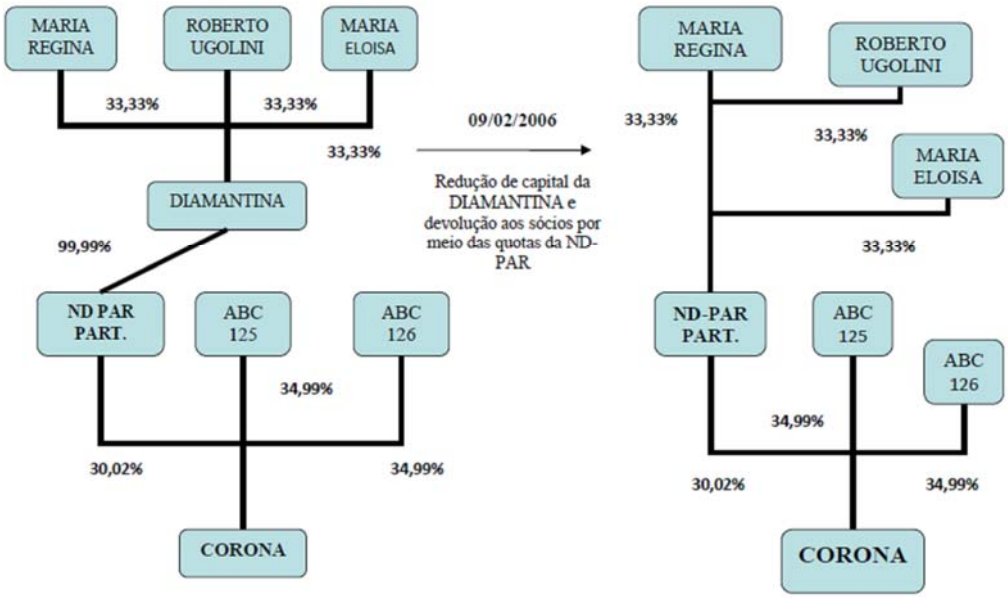
em maio de 2005, pelos sócios da DIAMANTINA exclusivamente para a participação, como sócio, no capital da CORONA.

Ente os dia 08/02/2006 e dia 22/02/2006 ocorrem uma sucessão de atos preparatórios até que a permuta fosse efetivada:

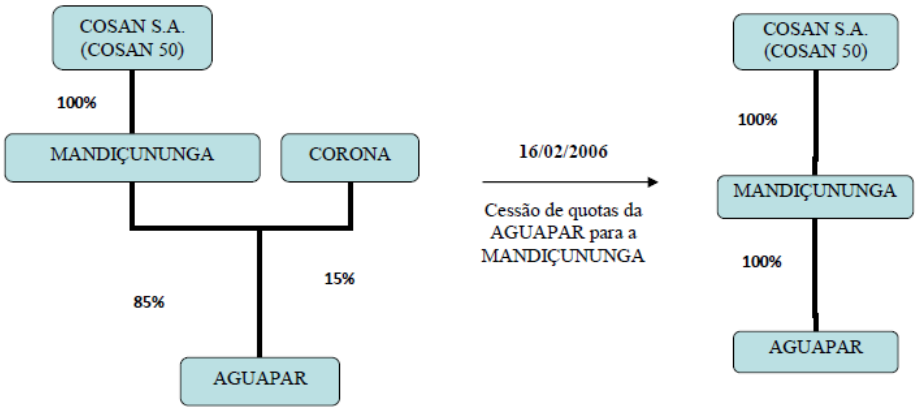
O momento original da estrutura societária era a seguinte:



Em 09/02/2006, a ND-PAR é transferida para as pessoas físicas da família Ugolini, ocorrida através de uma diminuição do capital social da DIAMANTINA de R$ 23.357.892,00. Graficamente:



Em 16/02/2006, a sócia CORONA cede a totalidade das quotas que tinha na AGUAPAR para a outra sócia, a MANDIÇUNUNGA. Com isso, a CORONA passou a ser credora da MANDIÇUNUNGA no total de R$ 20.002.400,00. Graficamente:



Segundo o TVF, neste momento, o conjunto estava com a configuração desejada pelas partes para realizar a permuta de ações entre a ND-PAR e a AGUAPAR, cujo objetivo desta operação foi a transferência da participação societária de 30,02% na empresa CORONA, único ativo da ND-PAR , para a MANDIÇUNUNGA.

De um lado, a família UGOLINI retira o controle indireto que tinha sobre a ND-PAR através da DIAMANTINA, para que as ações fossem recebidas pelas pessoas físicas.

Do outro lado, a CORONA retira-se do controle da AGUAPAR.

Assim, a permuta de ações (entre ND-PAR pela AGUAPAR) ocorreria apenas entre a MANDIÇUNUNGA e a família UGOLINI.

Posteriormente, a CORONA incorpora a MANDIÇUNUNGA.

Note-se acima, pelo primeiro gráfico, que a CORONA, que tinha parte do seu controle societário da família UGOLINI, através da ND-PAR. Com a permuta de ações da ND-PAR pela AGUAPAR, o GRUPO COSAN passou a deter a integralidade das quotas da CORONA, o que está bem detalhado pela composição societária deste grupo no TVF.

O TVF, no conjunto dos elementos ali apurados, dá uma série de motivos para desqualificar este pretenso ágio:

- conforme Instrumento de Permuta, foi uma troca recíproca das quotas sem torna, já que foi convencionado pelas partes que os ativos teriam o mesmo valor econômico;

- neste Instrumento de Permuta estabelecia a criação de duas empresas com o objetivo de serem permutadas - ND-PAR e AGUAPAR;

- o ágio foi criado com base numa operação de permuta, sem estar baseado em nenhum Laudo de Avaliação que justificasse sua contabilização, e que mesmo se existisse e fosse aceitável o ágio, seria em valor inferior ao registrado.

No final, o TVF conclui que:

> *Por fim, a Mandiçununga serviu para dois fins. Transmitir o ativo financeiro da Cosan 50 para os ex-sócios da Corona. E essa passagem dos ativos pela Mandiçununga possibilitou o*

> *registro do ágio e, mais, que esse ágio fosse aproveitado tributariamente pelas empresas incorporadoras da Mandiçununga, como se verá mais a frente.*

Cabe ressaltar que as reorganizações societárias acima elencadas não foram contestadas pela recorrente. A discussão se centra na sua validade e aceitação para os respectivos efeitos fiscais.

Assim, os pontos principais atacados pela autoridade fiscal autuante foram os seguintes:

- a permuta, nos termos registrados não implicaria na formação de ágio por dois motivos principais: em primeiro lugar não haveria torna e em segundo lugar não foi elaborado previamente qualquer laudo de avaliação da empresa ND-PAR. Inicialmente, a contabilização da operação foi apenas pelo valor da aquisição, contudo, alguns dias depois, foi registrado um ágio informado decorrente desta operação, com fundamento no patrimônio líquido negativo da CORONA (participação societária adquirida na permuta) e que teria respaldo em laudo. A formalização da permuta se deu em 08/02/2006 através do Instrumento Particular de Permuta de Participações Societárias, e em 09/02/2006 a participação na ND-PAR foi transferida das DIAMANTINA para as pessoas físicas (quando seria concretizada permuta e a ND-PAR detida por pessoas físicas, que não poderiam registrar seus investimentos com ágio). O laudo apresentado é o Laudo de Avaliação Contábil, datado de 28/02/2006, elaborado pela BDO Trevisan, ou seja, posterior a sua contabilização, que foi em 22/02/2006, o que não se prestaria para embasar o ágio nesta operação;

- das análise de todo escopo acusatório, as empresas MANDIÇUNUNGA, ND-PAR E AGUAPAR foram sociedades efêmeras, cujo único objeto real foi possibilitar a amortização do ágio para a recorrente, através das sucessivas operações societárias detalhadas no termo de verificação fiscal - o que configuram as comumente chamadas empresas veículos. Na análise deste ágio em questão, assim consigna a autoridade fiscal autuadora:

> *Por fim, a Mandiçununga serviu para dois fins. Transmitir o ativo financeiro da Cosan 50 para os ex-sócios da Corona. E essa passagem dos ativos pela Mandiçununga possibilitou o registro do ágio e, mais, que esse ágio fosse aproveitado tributariamente pelas empresas incorporadoras da Mandiçununga, como se verá mais a frente.*

Após a decisão de primeiro grau administrativo, que entendeu como indedutível o ágio em questão, por conta da utilização de empresa veículo - MANDIÇUNUNGA, sem nenhuma justificativa negocial para tanto, a recorrente, na sua peça recursal, expõe os seguintes argumentos para tentar demonstrar como válido este ágio:

- os atos societários se deram de *forma lícita e adequada para atingir os objetivos de todas as partes, bem como com o conhecimento dos órgãos envolvidos*. As operações visavam sempre a aquisição da ND-PAR, não se resumindo à economia de tributos, e a dedutibilidade seria mera consequencia;

- a permuta inseriu-se no contexto do processo de reestruturação e crescimento do Grupo Cosan, *com investimentos em novos negócios e mercados*,e dada a *dificuldade de gerenciamento compartilhado no negócio desenvolvido pela Corona*. O ágio surgiu da necessidade de realizar *os ajustes no patrimônio líquido da Corona, para fins de*

uniformização de critérios, e como a participação na Corona era o único ativo relevante da ND-PAR, seu patrimônio líquido seria negativo, o que fundamentaria o ágio registrado;

- apesar de não existir um rigor formal para apresentação do laudo, houve um elaborado pela empresa de auditoria independente Deloitte, datado de 31/01/2006 (doc. 04 da impugnação).

Passo ao meu voto sobre este ágio em questão.

No que tange ao laudo nesta operação, cabe ressaltar que o mesmo foi apresentado na peça impugnatória, como anexo (doc.04 - fls. 6436/6480). Em análise do mesmo, chama atenção que consta a data de 31/01/2006 apenas na folha inicial de referência e na folha seguinte, antes de qualquer análise para fundamentá-lo. As análises fazem muitas referências a data posterior, como por exemplo, em gráfico logo na folha 02 do laudo: *Estrutura Societária do Grupo COSAN em 28 de fevereiro de 2006*.

Verifica-se que a autoridade fiscal autuante durante o procedimento fiscal específico do presente processo intimara a recorrente a apresentar a documentação pertinente que envolveria tal laudo na intimação datada de 20/05/2016, nos seguintes termos: *2. Apresentar os laudos de avaliação de cada evento que deu origem a cada ágio amortizado neste período*. Tal laudo foi apresentado e questionado pela autoridade fiscal.

Entendo que a discussão do momento da geração de tal laudo não resolve a situação em favor do recorrente, pois haveria outros elementos que entendo mais relevantes para a discussão, dos quais supero tal validade ou não laudo em questão.

A grande discussão aqui se centra se houve empresa veículo na operação (ou não), e a possibilidade de amortização fiscal do ágio.

A fiscalização, no seu relatório fiscal, assim consigna sobre o tema:

> *Além dessa justificativa declarada, a fiscalizada foi inquirida sobre os motivos ou fins da operação de constituição da empresa Mandiçununga, destacando os benefícios esperados e os resultados alcançados. Da mesma forma, foi questionada sobre os motivos pelos quais a permuta pela ND-Par e o aumento de capital efetuado na Corona não foram realizados diretamente pela Cosan 50 . A contribuinte não apresentou nenhuma outra justificativa.*
>
> *As operações societárias envolvendo a empresa Corona foram realizadas através de empresas efêmeras e sem existência real (Mandiçununga e ND-Par e Aguapar), que foram utilizadas apenas para possibilitar a obtenção do benefício da amortização do ágio, com vistas a melhorar as condições financeiras da aquisição feita.*

Verificando o caso concreto, observa-se que há a questão de qual o papel da empresa MANDIÇUNUNGA no aproveitamento deste ágio, e se tal situação é legítima.

O artigo 386 do RIR/1999, supracitado, assim especifica no seu caput:

> *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): (...)*

Aqui se poderia ampliar todo o conteúdo dos artigos 385 e 386 do RIR/1999, mas me concentro neste ponto acima, para fins de análise.

Nota-se que a MANDIÇUNUNGA jamais teve a decisão de adquirir a participação societária da AGUAPAR., muito menos teve a expectativa de rentabilidade futura sobre tal operação.

Como se verifica no relatório e nos autos, a decisão de aquisição da participação societária foi da CORONA.

Neste contexto, a MANDIÇUNUNGA foi um mero instrumento de realização da transação, jamais tendo sido a investidora, que acreditou na mais-valia do investimento, realizando os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido.

Aqui, haveria a eventual discussão do desembolso ou não, e sua equivalência com a permuta, mas entendo que superada já pela questão primordial em análise.

A MANDIÇUNUNGA foi constituída em dezembro de 2004, e ficou inativa até fevereiro de 2006. Após algumas etapas de reorganização societária a envolvendo, conforme já destacado anteriormente no presente voto e detalhado no TVF, a MANDIÇUNUNGA, 28/02/2006 mudou sua denominação social para Dabarra Participações S/A (DABARRA, envolvida no ágio seguinte discutido deste voto), até ser incorporada pela CORONA em 30/03/2006.

Tal fato está amplamente demonstrado nos autos pela autoridade fiscal autuadora, e em nenhum momento foi contestado pela recorrente.

Desta forma, a CORONA ao incorporar a MANDIÇUNUNGA jamais se amolda à previsão legal para a amortização do ágio pago na sua aquisição, posto que ausente em tal operação as investidoras, que são as destinatárias da norma legal.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A amortização operada pela autuada não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada.

A operação, portanto, não passa sequer na primeira verificação necessária para referendar a amortização do ágio, de modo que, tal fato, por si só, respalda a manutenção da exigência fiscal.

Neste sentido, cabe aqui ume excerto sobre o tema, ao qual recorro ao acórdão nº 9101-002.301 (sessão de 06/04/2016), proferido pela 1ª CSRF, da relatoria do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

> *Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: 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.*
>
> *A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA*
>
> *Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.*
>
> *Ao se apreciar o aspecto pessoal, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.*
>
> *E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.*
>
> *Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.*
>
> *Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.*
>
> *Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.*
>
> *Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de*

plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora). No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

Em relação ao aspecto material, há que se consumar a confusão de patrimônio entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (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...). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora.

> *SCHOUERI , com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.*
>
> *Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.*
>
> *Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.*
>
> *Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que, para se consumar o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam 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, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.*
>
> *Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto temporal, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável. Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial.*

Ou seja, conclui-se portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar a investida (ou por ela ser incorporada). Como já exposto acima, não foi o que vislumbra nesta operação societária.

Igualmente, como bem conclui em excerto do acórdão 9101-003.366 (sessão de 18/01/2018), pelo i. relator do voto vencedor, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

> *Em síntese, a subsunção aos artigos 7° e 8° da Lei n° 9.532, de 1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das*

> *hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.*

Caso analisemos a amortização do ágio sob a ótica de despesa, podemos concluir que, in casu, houve a construção artificial do suporte fático de modo a conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

Alega a recorrente que a permuta inseriu-se no contexto do processo de reestruturação e crescimento do Grupo Cosan, *com investimentos em novos negócios e mercados*¸e dada a *dificuldade de gerenciamento compartilhado no negócio desenvolvido pela Corona*.

Note que são propósitos negociais muito amplos, por dizer, comum a qualquer empreendimento que objetive crescer, sem ser decorrente de uma imposição regulamentar de setor ou algo equivalente. Não se pode aceitar tal alegação como uma propósito negocial para ter empreendido tal reorganização societária nos moldes ocorridos.

Aos contribuintes há toda a liberdade negocial própria das suas atividades, mas deve ser verificado os efeitos fiscais das mesmas, e se for o caso extrapolarem as normas tributárias pertinentes, anulando-os. O que não se admite é criar situações artificiais que visam à economia tributária primordialmente, tentando trazer justificativas negociais para agir assim.

As eventuais necessidades negociais peculiares, que não estão previstas no ordenamento tributário, não podem é ter repercussão na esfera fiscal.

Por conseguinte, dado o todo exposto acima, NEGO PROVIMENTO quanto a este ágio acima analisado.

(ii) ágio decorrente da subscrição de capital da CORONA efetuado pela MANDIÇUNUNGA/DABARRA:

Segundo o TVF, este ágio decorre do registrado na MANDIÇUNUNGA (nome alterado no mesmo dia para DA BARRA Participações S.A.), e diz respeito à subscrição e integralização do aumento de capital da CORONA, em 28/02/2006. Envolveu 480.365.561 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, emitidas pela CORONA pelo preço de R$ 1,00 cada.

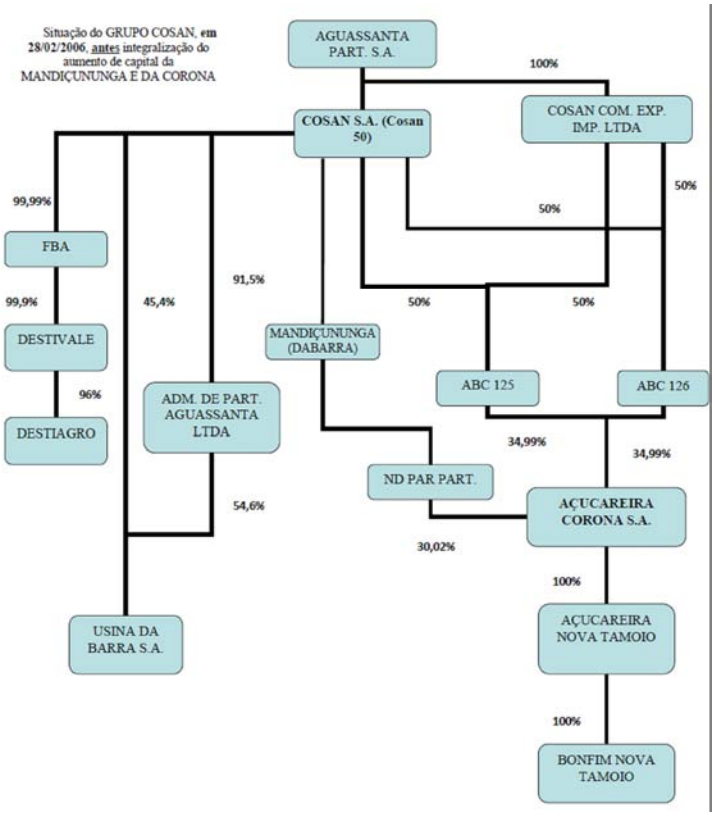
Os ativos usados para esta integralização são os mesmos usados pela COSAN 50 no aumento de capital da própria DA BARRA, e no mesmo dia (28/02/2006).

Assim, os ativos da COSAN 50 *foram transferidos para a Mandiçununga/Dabarra e que os usa para subscrever capital da Corona, diluindo a participação societária dos demais acionistas e, principalmente, com elevado valor de ágio* (citado originalmente no TVF).

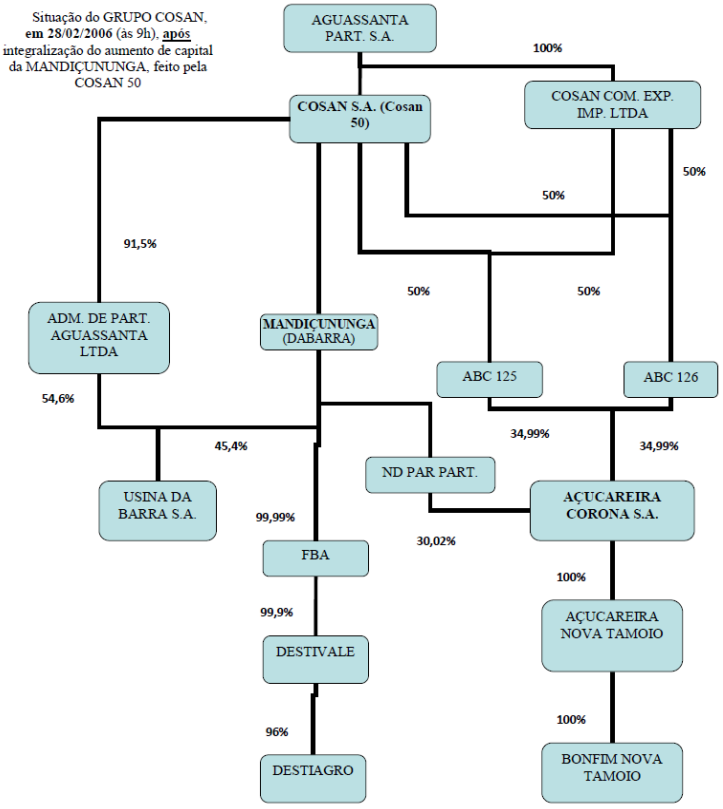
Como escreve o TVF:

> *Qual o papel da empresa Dabarra (antiga Mandiçununga) no Grupo Cosan?*
>
> *Ficou claro que a Dabarra serviu apenas de passagem para estes ativos, o que caracteriza a clássica modalidade de planejamento tributário com utilização de empresa veículo. O que, mais uma vez, possibilitou a geração de despesas de amortização de ágio*
>
> *Outro aspecto relevante é o fato de que a Cosan 50 quando integralizou o capital na Dabarra/Mandiçununga já detinha o controle da Corona, ou seja, toda a operação se passou dentro do Grupo Cosan.*
>
> *(...)*
>
> *Composto de participações societárias, créditos em conta corrente e ágios apurados em operações anteriores, o ágio foi obtido sem envolver nenhum novo recurso, sem haver nenhuma saída de caixa. Não houve transferência efetiva de recursos que permitisse gerar novas riquezas. Nas operações societárias entre empresas sob o mesmo controle não há nenhuma saída ou entrada efetiva de ativos de dentro do grupo econômico que dê suporte ao registro de um ágio.*

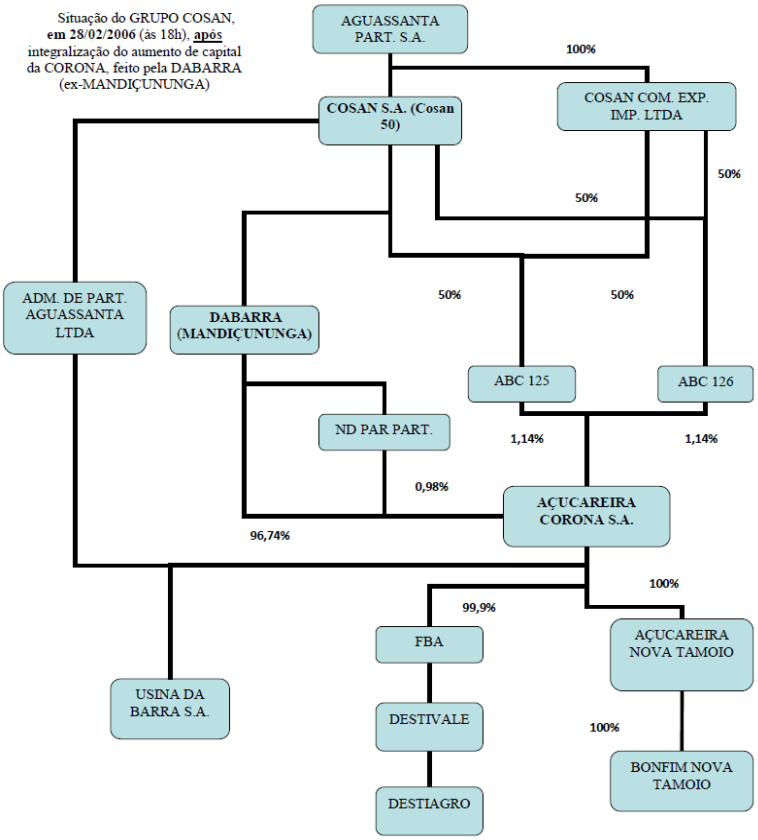
Graficamente, temos o seguinte desenrolar da operação ao longo do dia 28/02/2006. Na abertura do dia 28/02/2006, temos a seguinte situação do Grupo COSAN:



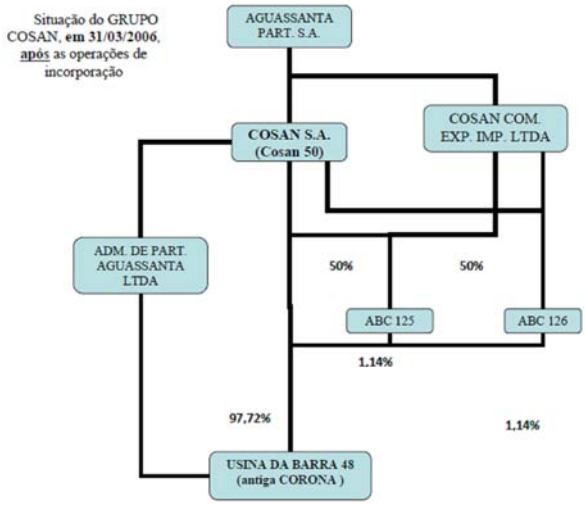
Às 9h do dia 28/02/2016, após a integralização do aumento de capital da MANDIÇUNUNGA/DA BARRA, feito pela COSAN 50, temos a seguinte situação:



Às 18h do dia 28/02/2016, após a integralização do aumento de capital da CORONA, feito pela DA BARRA (antiga MANDIÇUNUNGA), temos a seguinte situação:



Em 31/03/2006, ocorre a incorporação, pela CORONA, das seguintes empresas: DA BARRA, ND-PAR, USINA DA BARRA 44, FBA e das controladas desta empresa - DESTIVALE e DESTIAGRO, e a NOVA TAMOIO, que era controlada da CORONA. Com isso, o grupo COSAN fica com a seguinte situação, graficamente demonstrada:



Dada toda a operação acima demonstrada, a autoridade fiscal autuante entendeu que a operação realizou-se apenas dentro do GRUPO COSAN. Ficou ali demonstrado que tanto a empresa que detinha os ativos (DA BARRA) quanto a que os recebeu (CORONA) faziam parte do mesmo grupo econômico, entendendo tal operação como, comumente conhecida, como ágio interno.

O presente ágio envolve que, em resumo, a COSAN 50 aumentou capital na MANDIÇUNUNGA, e no mesmo dia, esta, sob nova denominação, DABARRA, subscreveu e integralizou o aumento de capital da CORONA pelo mesmo valor.

Ou seja, esta passagem dos ativos da COSAN 50 pela MANDIÇUNUNGA (depois DABARRA) serviram para criar uma situação que não espelharia a realidade a operação, pois a COSAN 50 e CORONA eram sociedades com existência ativa, o que dificultaria a obtenção da situação que permitisse a amortização dos ágios.

Ademais, no momento da operação, o GRUPO COSAN já detinha o controle societário da CORONA, o que configura a geração interna de ágio, sem ter ocorrido o dispêndio real algum. O ágio obtido no momento em que MANDIÇUNUNGA/DABARRA integralizou o capital em CORONA decorreu de um planejamento tributário articulado para criar um ágio artificial intragrupo com o emprego de empresa veículo, constituída sem finalidade negocial. A utilização de MANDIÇUNUNGA/DABARRA, nesse conjunto de negócios com participações societárias teve a intenção primordial de gerar um ágio artificial e transferi-la para ser amortizada na incorporadora CORONA, e, assim, reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL desta última.

Constata que o ágio contabilizado por ocasião do aumento de capital em CORONA por DABARRA foi obtido sem envolver nenhum novo recurso do grupo COSAN. Ou seja, não houve transferência efetiva de recursos que possibilitasse a geração de novas riquezas. Não existe ágio sem o sacrifício patrimonial de quem investe em benefício dos alienantes do investimento. Em breve síntese, não se pode falar em ágio se a mais valia do investimento não for gerada em ato de aquisição, e isso supõe dispêndio para se obter algo de terceiro. Ou, de outro modo, isso supõe o sacrifício de outro ativo ou o reconhecimento de um passivo, porquanto o primeiro (sacrifício de um ativo) ou o segundo (reconhecimento de um passivo) são as contrapartidas ao registro do custo do investimento adquirido. Mas o que se vê no caso concreto é um aumento no patrimônio líquido em contrapartida a um aumento no ativo, em decorrência de um negócio "consigo mesmo".

Tal conclusão está em sintonia com a opinião da CVM, exposta no item 20.1.7 do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

> *"A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".*
>
> *Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*

> *Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*
>
> *Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*
>
> *Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".*
>
> *Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade." (grifei)*

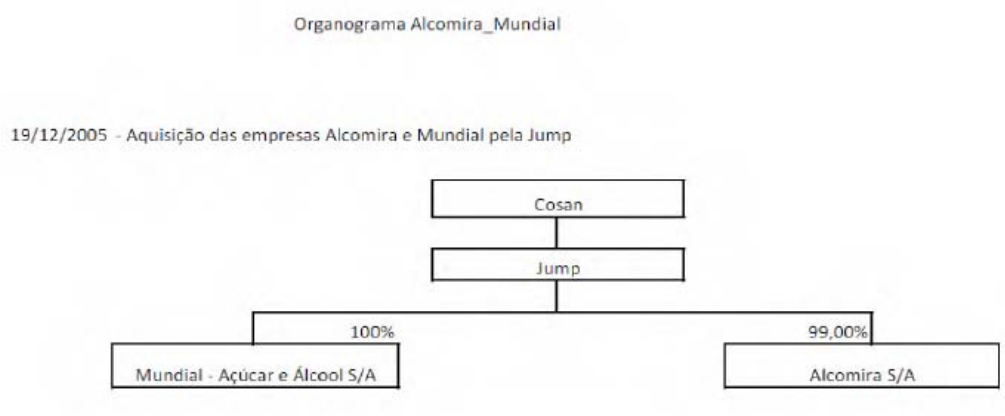
A teor do que segue no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, atesta-se que o laudo de avaliação de CORONA é ineficaz para o fim de emprestar suporte ao ágio gerado no instante em que DABARRA integralizou o capital naquela sociedade, uma vez certificando-se, como efetivamente se certifica, do ágio interno.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

(iii) subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50.

No que tange ao ágio que envolve a subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50, , cabe destacar que as operações decorrem das mesmas reorganizações societárias promovidas pelo grupo empresarial da recorrente detalhados no termo de verificação fiscal

Conforme descrito no TVF, a Mundial Açúcar e Álcool S.A. (MUNDIAL) apresentava a seguinte configuração societária em fins de 2005:



Em 31/03/2006, a MUNDIAL aumentou o seu capital social em R$ 60.876.070,00, com emissão de mais 60.876.070 ações ON ao preço de R$ 1,00 cada uma.

Este aumento de capital foi totalmente subscrito e integralizado pela COSAN 50, com anuência da JUMP, o qual gerou um ágio de R$ 21.142.300,00.

Tal integralização foi efetuada à vista, com créditos em conta-corrente que a COSAN 50 possuía junto à MUNDIAL. Pela COSAN 50, foi contabilizado como um AFAC - adiantamento para futuro aumento de capital.

Conforme o TVF descreve:

> *O fato de que em uma operação intragrupo não há geração de novas riquezas fica ainda mais claro nesta operação. O único acionista da Mundial no momento do aumento de capital é a empresa veículo JUMP sob controle da Cosan 50.*

Em 31/10/2006, a COSAN 50 incorpora a MUNDIAL e passa a amortizar este ágio.

Em síntese, a operação detalhada acima envolve as seguintes operações:

- o único acionista da MUNDIAL no momento do aumento de capital é a empresa JUMP, que conforme termo de verificação fiscal, teve existência efêmera na operação o que é considerado uma empresa veículo, e estava sob o controle da COSAN 50;

- a operação ocorrida é intragrupo, sem geração de nenhuma riqueza;

- quando a MUNDIAL foi adquirida pela COSAN 50, através da JUMP, o seu patrimônio líquido estava negativo;

- Nos termos do termo de verificação fiscal:

> *Segundo a Cosan 50, os recursos foram emprestados para financiar as operações da Mundial, os quais constituíram em passivo para ela e ativos a receber para a Cosan e ao transformar esses passivos em capital surgiu o ágio.*
>
> *Em 31/10/2006, a Cosan 50 incorpora, dentre outras, a Mundial e passa a amortizar este ágio tributariamente.*

> *Para a CVM o ágio gerado de si mesmo é incabível na estrutura conceitual da contabilidade, pois não decorre de um processo de aumento de capital entre partes independentes e não relacionadas, ressalta-se o caráter simulado do aumento de capital e aquisição de participação societária, onde se comprovou que os recursos financeiros retornaram à sua origem. Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo.*

Ou seja, é incabível a geração de ágio de si mesmo, pois não houve partes independentes e não relacionadas, o que configura uma situação que os recursos financeiros aplicados no aumento de capital e aquisição da participação societária retornaram a sua origem.

Configura uma situação, como o ágio anteriormente analisado, na geração artificial de ágio, aplicando-se a mesma fundamentação para a sua descaracterização.

Portanto, após estas considerações, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à dedutibilidade da amortização deste ágio.

- quanto a alegação da inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL

O recorrente ainda traz como tese subsidiária a alegação de que, caso seja mantida a glosa referente à amortização do ágio, não há previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL.

Como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

> *Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei*
>
> *nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).*
>
> *Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).*

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Logo, a infração de CSLL apurada é reflexa, sendo que neste caso, a procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica impõe a manutenção da exigência fiscal dele decorrente (no caso da CSLL).

Nota de julgamento: na apreciação deste item pelo colegiado, houve a seguinte votação:

> *ii.v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL, votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa, cujas razões serão incorporadas ao voto do Relator;*

Destarte,. os fundamentos da maioria, pela mesma decisão, foram distintas do externado no voto do relator, os quais trago ao presente voto.

Os conselheiros supracitados entenderam que os ágios acima discutidos no mérito principal nem chegaram a existir. Enquanto os dois últimos são o que é comumente chamado de ágio intragrupo, que na prática nem poderia ser caracterizado como um ágio, pois nem chegam a atingir o plano da existência, o primeiro também não atingiria o mesmo plano, pois seus fundamentos de existir adotado pela recorrente foram pela majoração do patrimônio líquido após já concretizada a permuta, o que o descaracterizaria como um ágio. Assim, não havendo que se falar em ágio nos 3 casos analisados, seria uma despesa sem fundamento como tal a ser glosada pela autoridade fiscal,. e por conseguinte, os efeitos da glosa se aplicaria a todas eventuais repercussões, o que no caso seria também na formação da base de cálculo da CSLL.

Isto tudo posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste item.

- da impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida - aplicação do artigo 112 do CTN

Alega a recorrente que deve ser exonerada das multas aplicadas, caso ocorra empate, aplicando-se o art. 112 do CTN ao caso.

Contudo, a aplicação da multa de ofício, independente do seu percentual, são previstos na legislação, e não cabe a este colegiado modificar isso.

Ademais, o art. 112 não se coaduna com o julgamento administrativo, pois este avalia a validade existencial e jurídica dos autos de infração, e neste caso, em caso de empate, deve prevalecer o interesse público.

Isto tudo posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste item.

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

Alega a recorrente na sua peça recursal da impossibilidade da cobrança de multa isolada.

Contudo, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argúem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *(...)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*
>
> *(...)*
>
> *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.* (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

"Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a

> *garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*
>
> *Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte".*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- quanto a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Alega a recorrente pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Contudo, tal questão há anos vem sendo discutida no âmbito do CARF, tendo conformada a posição que resultou na recentemente publicada 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.*

Ou seja, independentemente da posição meritória aqui a se discutir, a qual individualmente indico posição já adotada anteriormente em outros votos em que vou de encontro ao pleito da recorrente, tal matéria, no momento em que passa a ser sumulada, é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do *caput* art. 72 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf)).

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

Conclusão

Diante de todo exposto, NEGO PROVIMENTO INTEGRAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO da recorrente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Declaração de Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

É corriqueiro, no âmbito do CARF, os contribuintes alegarem como "nulidades" matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao *"uso das denominações ali adotadas*" , sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser *"antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado"*.(FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis, na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato *"que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade"*. (BASTOS, Celso Ribeiro - *Curso de direito administrativo,* 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*
>
> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*
>
> *Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou, no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa.

Todavia, recentemente, tem aumentado, de maneira expressiva, o número de recursos cuja alegação de nulidade, tal como a dos autos, residiria na ofensa ao duplo grau de jurisdição na esfera administrativa.

De um modo geral, as discussões giram em torno da seguinte questão: Poderiam as Delegacias Regionais de Julgamento utilizar decisões proferidas em outros processos, relativos ao mesmo contribuinte e ao mesmo fato gerador, quando as alegações constantes das impugnações apresentadas nos processos são distintas? A omissão constante da decisão recorrida é hipótese de nulidade?

Para responder a essas questões, entendo fundamental analisar a abrangência do princípio do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa. Isso porque, conforme observa JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, "*não há definição universalmente válida do princípio do duplo grau: cabe ao intérprete extrair dos textos do* ius positum *os dados necessários à sua caracterização, num determinado ordenamento* (MOREIRA, José Carlos Barbosa - *Comentários ao Código de Processo Civil* - Volume V, arts. 476 a 565, 7ª edição, ed. Forense, p. 237).

Sendo assim, é importante verificar como se operacionaliza o princípio do duplo grau de jurisdição no Decreto nº 70.235/72. Os julgamentos de primeira instância estão disciplinados na Seção VI, artigos 27 à 36, abaixo transcritos:

> *Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem*

tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o caput *deste artigo.*

Art. 28. ***Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis****, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.*

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1° Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Art. 31. ***A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.***

Art. 32. ***As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício*** *ou a requerimento do sujeito passivo.*

*Art. 33****. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão****.*

> ***Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:***
>
> ***I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.***
>
> ***II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.***
>
> ***§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.***
>
> ***§ 2° Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.***
>
> *Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.*
>
> *Art. 36.* ***Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração****.* (grifamos)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que eventuais omissões constantes nas decisões de primeira instância não podem ser sanadas mediante recurso de embargos declaratórios. Sendo assim, as alegações constantes de uma impugnação, que não foram abordadas na decisão utilizada pela autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser sanadas junto à instância *a quo*. A questão que se coloca, portanto, é: tais omissões acarretariam a nulidade da decisão recorrida, ainda que individualmente destacadas pela Recorrente, como no caso dos autos?

Entendo que não. Isso porque, diversamente do que ocorre no processo civil, no qual as sentenças podem ser corrigidas mediante embargos declaratórios, o processo administrativo fiscal federal não prevê essa possibilidade. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA:

> *Surgem as dificuldades, porém, quando se quer determinar a extensão da atividade cognitiva a ser exercida pelo órgão* ad quem*, em confronto com a que exerceu o órgão* a quo*. Costuma suscitar-se o problema, especialmente, no que tange à amplitude dos poderes cognitivos exercitáveis no juízo de apelação. Indaga-se, com efeito, se ao órgão* ad quem *é lícito examinar todos os aspectos da causa, inclusive aqueles sobre os quais não se haja pronunciado o órgão* a quo*, ou se estaria vinculado, e em que medida, aos limites da cognição efetivamente exercida no primeiro grau****. Indaga-se, noutras palavras, quando se deve reputar*** **exaurido** ***o primeiro grau, de sorte que a causa, sujeita à apreciação do órgão*** **ad quem,** ***não precise voltar ao órgão*** **a quo,** ***para eventual complementação da atividade cognitiva a este deferida.***
>
> *(...)*

> *Posta em semelhantes termos, a questão obviamente se articula com a da delimitação do efeito devolutivo que se atribui ao recurso ou ao expediente análogo previsto na lei.(...) nem o texto da Constituição anterior nem o da vigente ministra, no particular, conceito que se imponha ao legislador ordinário; nenhum dos dois alude seque,* expressis verbis*, ao princípio.*
>
> ***Tem-se de verificar quais são, a respeito, as exigências inerentes à própria sistemática do Código***.(grifamos)

É importante observar que não se discute o direito do contribuinte de ter seu processo julgado em dupla instância, direito esse já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 388.359 . O que se discute é a nulidade da decisão de primeira instância que não analisou todas as alegações jurídicas suscitadas pelo contribuinte.

A resposta deve ser dada pela legislação, e essa, como visto, não conferiu ao contribuinte o direito de que todas as suas alegações fossem analisadas pela primeira instância. Tanto assim, que não previu o recurso de embargos declaratórios das suas decisões. Conforme disposto no artigo 32, as deficiências que podem ser sanadas pela instância *a quo* circunscrevem-se às ***inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão***

Ao enfrentar a questão nos arts. 276 a 283, o NCPC destaca a instrumentalidade das formas, o aproveitamento dos atos processuais em geral e a sanabilidade de todo e qualquer vício processual. Por instrumentalidade, deve-se entender a preservação da validade do ato processual que, mesmo maculado por algum vício de forma, atinge corretamente o seu objetivo, a sua finalidade, sem causar prejuízo (arts. 277 e 282, §1º). Daí se dizer que não há nulidade sem prejuízo:

> "*Aplicando-se a instrumentalidade das formas, por exemplo, tem-se que a falta de indicação do valor da causa (requisito da petição inicial)*não *acarreta, por si só, a* nulidade *do processo (STJ, AR 4.187/SC).* ***De forma geral, a instrumentalidade das formas processuais submete-se ao postulado de que*** **não há nulidade sem prejuízo** *(pas de nullité sans grief), cuja aplicação em nossa lei se encontra no §1º do art. 282.*" (ARRUDA ALVIM, *Novo contencioso cível no CPC/2015*, São Paulo: RT, 2016, p. 128).(grifamos)

Não se pode esquecer – e isso é essencial para a boa compreensão desse tema – que o regime das nulidades processuais não se confunde com aquele próprio das nulidades de direito material. No processo, em princípio, todos os vícios, sejam eles absolutos (de fundo) ou relativos (de forma), são sanáveis. Na exata lição de TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER, MARIA LÚCIA LINS CONCEIÇÃO, LEONARDO FERRES DA SILVA RIBEIRO e ROGÉRIO LICASTRO TORRES DE MELLO:

> "*A distinção entre as nulidades relativas e absolutas no processo* não *tem senão a função de estabelecer o regime jurídico destes vícios, no que diz respeito a dois aspectos: (a) à possibilidade de o juiz deles conhecer* sem *provocação da parte e (b) à existência ou à ausência de preclusão quer para o juiz, quer para as partes. No mais, a distinção perde importância, já que ambas as espécies de vícios são sanáveis, o que* não *ocorre no direito*

> *privado.*" (*Primeiros comentários ao novo código de processo civil*, 2. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 514).

Diante do postulado de que não há nulidade sem prejuízo, questiona-se: Qual o prejuízo sofre o contribuinte que não teve todas as suas alegações jurídicas analisadas pela primeira instância? A resposta é: não há prejuízo algum.

Com efeito, suponhamos que o argumento jurídico, suscitado pelo contribuinte e não analisado pela instância *a quo,* pudesse levar à procedência da impugnação. Mesmo que tenha exonerado o crédito tributário, tal decisão estaria sujeita ao recurso de ofício previsto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, devolver o processo à instância *a quo* , em virtude de omissão nas alegações jurídicas do contribuinte, equivale a admitir uma correção que o próprio sistema jurídico não contemplou. Como o processo, na grande maioria dos casos, deverá retornar ao CARF para exame do recurso de ofício, a única vantagem seria a tramitação mais demorada, o que vai de encontro ao princípio constitucional da duração razoável do processo.

É importante destacar que, mesmo o código de processo civil, no qual existe a previsão dos embargos declaratórios contra decisão de primeira instância, flexibilizou necessidade de análise dos argumentos jurídicos pela decisão de primeiro grau. É o que se verifica pelo artigo 1013, §4º do NCPC abaixo transcrito:

> *Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.*
>
> *§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.*
>
> *2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º* ***Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.*** (grifamos)

Por fim, quanto à utilização da motivação exposta em decisões anteriores, sobre o mesmo fato gerador, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral dos Processos Administrativos) admite, expressamente, tal expediente. Confira-se:

> *Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir* ***em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso****, serão parte integrante do ato.*

> *§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza,* ***pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados****.*(grifamos).

Em face de todo exposto, rejeito a alegação de nulidade.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A maioria do Colegiado decidiu rejeitar a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância. Esta Conselheira, porém, entendeu pela nulidade em face da demonstração de que argumentos da impugnação deixaram de ser apreciados pela Turma Julgadora de 1ª instância, consoante alegado pela recorrente:

> *Inicialmente, é importante destacar que, mediante a leitura do acórdão recorrido, percebe-se que a Turma Julgadora "a quo" não apreciou devidamente os argumentos expostos pela Recorrente em sua Impugnação, razão pela qual o referido* ***acórdão é nulo de pleno direito.***
>
> *Deveras, do confronto entre as razões apresentadas na supracitada Impugnação e as alegações insertas na decisão recorrida, constata-se que* ***a Delegacia de Julgamento simplesmente se omitiu à análise de diversos pontos essenciais da defesa,*** *afetando, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa pela Recorrente.*
>
> *Nesse sentido, veja-se que o acórdão recorrido, ao fundamentar seu posicionamento quanto à regularidade da amortização dos ágios em análise, simplesmente se limita,* ***por 17 páginas do acórdão, a replicar,*** **ipsis litteris,** ***o texto de decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 16561.720093/2011-38,*** *conforme se pode notar às fls. 32 a 49 do acórdão recorrido. Confira-se:*
>
> > "A análise da licitude desses ganhos já fora desenvolvida, com proficiência, nos autos do processo n° 16561.720093/2011-38. Lá, tratou-se dos ágios na aquisição da NDPAR pela MANDIÇUNUNGA e na subscrição de capital da DABARRA, também pela MANDIÇUNUNGA. No entanto, a subscrição de

> capital da MUNDIAL pela COSAN 50, matéria objeto do p.p. não autuada naquele, guarda total relação com os fatos já julgados no citado PAF. Como bem disse a interessada, o *"ágio decorrente do aumento de capital na Mundial encontram grande semelhança com as questões suscitadas pela Autoridade Fiscal na análise do ágio no aumento de capital na Corona, já analisados e devidamente rebatidos".*
>
> **Assim, para o enfrentamento das três infrações a um só tempo, é oportuno conhecer a lúcida decisão proferida naqueles autos, no trecho vazado conforme o seguinte:**
>
> (...)" *(fls. 31 e 32 do acórdão recorrido - g.n.)*

Ressalte-se, inclusive, que os trechos acima destacados do voto condutor são os únicos de lavra do relator do caso que "tratam" da principal questão de mérito ora analisada (i.e.: operações societárias que culminaram com o aproveitamento dos ágios ND-PAR; Dabarra; e Mundial), sendo o restante apenas reprodução do teor do julgado prolatado no processo administrativo n° 16561.720093/2011-38.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido, ao abordar o contexto fático que culminou na apuração dos ágios e a possibilidade de sua amortização -verificação precípua à constatação da regularidade do procedimento adotado pela Recorrente - ***simplesmente ignora todo o contexto e os argumentos expostos na Impugnação apresentada nestes autos, lançando mão, exclusivamente, do entendimento adotado em outro processo,*** *sem sequer fazer qualquer ilação quanto às alegações expostas no caso que ora deveria analisar.*

Com efeito, o longo trecho reproduzido na decisão recorrida aborda, basicamente, o contexto legislativo atinente à amortização fiscal do ágio, apontando que a utilização de empresa-veículo e a apuração de ágio entre partes relacionadas obstaria a possibilidade de seu aproveitamento.

Contudo, fica claro, também, que ***o acórdão recorrido não se posicionou sobre os diversos motivos que ensejaram às operações*** *que culminaram com o aproveitamento dos ágios e, como demonstrado, justificaram seu reconhecimento (itens III. 1.2; III.2.2; III.3.3 da Impugnação).*

Ora, o voto retirado do processo administrativo n° 16561.720093/2011-38 é expresso no sentido de que "a contribuinte não apresentou nenhuma outra justificativa" *(fls. 32 do acórdão recorrido) para a realização das operações como levadas a efeito.*

Ocorre que aquele julgamento não abordou as questões suscitadas na Impugnação apresentada nestes autos, muito menos analisou as operações em detalhes como foram aqui abordadas, de forma que não caberia sua utilização como fundamento para a rejeição do conteúdo da presente defesa - o que, frise-se, sequer seria possível, haja vista a necessidade de

que o Colegiado se manifestasse diretamente quanto aos argumentos da Recorrente e não simplesmente reproduzisse outra decisão.

Ora, a atuação da Autoridade Julgadora não pode se resumir a simples trabalho de "encaixe" de matérias pré-julgadas a novas autuações, com razões de defesa únicas e independentes, ainda que as matérias sejam relacionadas.

Em outras palavras, mesmo que o processo administrativo n° 16561.720093/2011-38 também verse sobre o aproveitamento de ágio pela Recorrente que culminou no presente lançamento fiscal, de certo que cumpre à Autoridade Administrativa realizar a devida apreciação dos pontos de defesa abordados pela Recorrente em cada caso, separadamente.

Nesse contexto, importante notar que ***o Ágio Mundial sequer era objeto daquele processo administrativo,*** *como, inclusive, reconhecido pela própria decisão recorrida*[4]*, o que, por óbvio,* ***torna tal decisão completamente inaplicável à análise desta matéria.***

A justificativa adotada no voto condutor do acórdão recorrido para aplicar o mesmo entendimento do processo administrativo n° 16561.720093/2011-38 foi a relação e semelhança entre os fatos que ensejaram a apuração do Ágio Mundial e os Ágios ND-PAR e Dabarra. Contudo, a simples semelhança entre as matérias não representa o devido enfrentamento dos argumentos de defesa suscitados pela Recorrente em sua Impugnação.

Com efeito, o acórdão recorrido busca fazer crer que o trecho reproduzido da decisão do processo administrativo n° 16561.720093/2011-38 também abrangeria o Ágio Mundial, matéria que sequer era discutida naqueles autos. ***Ora, como poderia, então, tal decisão se aplicar à situação fática que sequer analisou e, ainda mais, sobre argumentos de defesa que nem foram suscitados naquele julgamento?***

Frise-se, ainda que haja semelhança entre os aspectos que permeiam a geração dos Ágios ND-PAR e Dabarra e o Ágio Mundial, de rigor que cada operação possui nuances próprias que não podem ser resumidas em um simples julgamento "temático". Cumpre, à Autoridade Julgadora, a devida análise do caso em específico para, assim, atender ao devido processo legal e permitir a ampla defesa e contraditório por parte do Contribuinte.

Caso contrário, não é possibilitado à Recorrente rebater de maneira minimamente eficaz as razões do acórdão recorrido, pois o trecho que foi replicado na decisão sequer trata da situação concreta que se abordará em sede recursal.

Portanto, além da impossibilidade de se aceitar a simples transcrição de outro julgado proferido em processo administrativo específico, o qual sequer abordada todas as

[4] "No entanto, a subscrição de capital da MUNDIAL pela COSAN 50, matéria objeto do p.p. não autuada naquele (...)" (fls. 31 do acórdão recorrido)

> *matérias sob exame nesses autos, há ainda mais motivos para que seja reconhecida a insuficiência dos fundamentos que suportam o acórdão prolatado, ensejando, assim, o reconhecimento de sua nulidade.*
>
> [...]

Para além do alegado, releva notar que a transcrição, na decisão recorrida, da decisão proferida no processo administrativo nº 16561.720093/2011-38, traz a seguinte constatação:

> [...]
>
> *(...) a fiscalizada foi inquirida sobre os motivos ou fins da operação de constituição da empresa Mandiçununga, destacando os benefícios esperados e os resultados alcançados. Da mesma forma, foi questionada sobre os motivos pelos quais a permuta pela NDPar e o aumento de capital efetuado na Corona não foram realizados diretamente pela Cosan 50. A contribuinte não apresentou nenhuma outra justificativa. Portanto, o ágio carreado por empresa veículo ou gerado internamente não é passível de reconhecimento, e não se pode admitir que a sua amortização seja dedutível tributariamente, pois, estar-se-ia admitindo a dedutibilidade de uma despesa criada artificialmente.*
>
> [...]
>
> *Como bem descrito no Termo de Verificação Fiscal, houve a utilização de uma empresa veículo entre a Cosan 50 e a Corona (Mandiçununga). Essa empresa veículo, sem nenhuma operação econômica, poderia ser incorporada sem ônus, mas com todos os benefícios fiscais da amortização dos ágios.*
>
> *A passagem dos ativos da Cosan 50 pela Mandiçununga foram considerados pela Fiscalização como operações formais e artificiais, não efetivadas no mundo real. Os ágios, segundo levantamento fiscal, na verdade, pertencem à Cosan 50 e lá ficariam, pois tanto a Corona quanto a Cosan 50 são empresas ativas, não tendo ocorrido a situação que permitiria o enquadramento dos ágios no art. 386 do RIR/99, como já citado.*
>
> *Outro fato relevante constatado pela autoridade fiscal é que o ágio, o qual teria sido apurado pela Mandiçununga na permuta da Aguapar pela NDPar bem como o apurado pela Mandiçununga no aumento de capital da Corona (incluindo o ágio da Usina da Barra 44), foram transferidos à própria Corona na sequência, pela incorporação da Mandiçununga e NDPar (entre outras), permitindo artificialmente aplicar o disposto no art. 386 do RIR/99.*
>
> *Essa incorporação reversa da empresa Mandiçununga, foi utilizada apenas para transferência dos ágios apurados, em operação denominada de "incorporação às avessas".*
>
> [...]

> *Está claro que a presente operação nada mais representa do que uma reorganização societária para fins de redução de tributos, sem fundamento econômico, pois faltou o propósito negocial da operação, como bem descrito pela autoridade fiscal.*
>
> *O propósito do negócio entre as sociedades envolvidas na incorporação é unicamente de redução de tributos, pois uma vez constituída, para que esta pudesse aproveitar a dedução do ágio (incorporação às avessas da empresa mãe pela filha).*
>
> [...]
>
> *Portanto, no presente caso, a amortização do ágio decorrente de operações societárias, não pode ser reconhecido pelos seguintes motivos:*
>
> *1. A autuada não apresentou justificativas plausíveis, os quais justificassem a operação de constituição da empresa Mandiçununga, destacando os benefícios esperados e os resultados alcançados bem como sobre os motivos pelos quais a permuta pela NDPar e o aumento de capital efetuado na Corona não foram realizados diretamente pela Cosan 50;*
>
> *2. As operações societárias envolvendo a empresa Corona foram realizadas através de empresas efêmeras e sem existência real (Mandiçununga e NDPar e Aguapar), que foram utilizadas apenas para possibilitar a obtenção do benefício da amortização do ágio, com vistas a melhorar as condições financeiras da aquisição feita;*
>
> *3. As empresas foram constituídas tendo com único objetivo a transferência de ativos (empresas veículos) nas aquisições de outras empresas;*
>
> *4. O tempo decorrido entre as operações, muito curta, denota o propósito apenas de viabilizar a constituição do ágio e seu posterior aproveitamento pela incorporadora (o trânsito pela Dabarra do aumento de capital com ativos que saíram da Cosan 50 no dia 28/02/2006, às 9 horas, e às 18 horas do mesmo dia foram entregues para a Corona);*
>
> *5. A pessoa jurídica foi, de fato, constituída para fins específicos, ou seja, utilizada apenas para abrigar determinadas operações e evitar a incidência de tributos;*
>
> [...]

Nestes termos, a partir da acusação fiscal de que *a contribuinte não apresentou nenhuma outra justificativa* para as operações na forma realizada, a fundamentação adotada na decisão recorrida apenas conclui que não foram apresentadas *justificativas plausíveis* pela impugnante, reportando o uso de empresa veículo e de existência efêmera, muito embora os argumentos deduzidos na impugnação apresentada nestes autos, como expresso no próprio relatório da decisão recorrida, tenham sido os seguintes:

> [...]

. que os argumentos fiscais para a desconsideração do ágio da NDPAR não possuem qualquer fundamentação legal, ao passo que "as operações em foco atenderam a todos os requisitos legais para registro e amortização do ágio" e "todos os atos societários que acarretaram o aproveitamento do ágio pela Impugnante deram-se de forma lícita e adequada para atingir os objetivos de todas as partes, bem como com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos". "Da análise do 'filme' das operações efetivamente ocorridas, constata-se que as operações societárias ('várias fotografias') que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio pela Impugnante visavam, desde sempre, a aquisição da NDPAR, detentora da participação societária na Corona, pela Mandiçununga. Dessa forma, verifica-se desde já que a dedutibilidade fiscal do ágio é uma mera consequência do conjunto das operações analisadas, com o efetivo propósito negocial". Tal aquisição foi conseguida pela realização da permuta NDPAR x AGUAPAR, realizada entre a Família Ugolini e a MANDIÇUNUNGA; num contexto que "envolve processo de restruturação e crescimento do Grupo Cosan, com investimento em novos negócios e mercados, o que, inclusive, se verifica na própria operação de aquisição do controle acionário da Açucareira Corona", já que "o evidente abismo financeiro em que se encontrava a Corona (...) ensejou a principal dissidência entre os sócios da Corona, após a entrada da Fluxo e da Cosan no negócio, (...) mesmo após os diversos esforços conduzidos pelos novos acionistas, aliados à atuação da acionista remanescente, ND-PAR, para reerguer financeiramente a Corona, esta ainda permanecia em situação de grave endividamento, principalmente com fornecedores, o que, por óbvio, não era interessante para o desenvolvimento de suas atividades e, por consequência, realização do investimento pelos acionistas. Neste contexto, a solução encontrada foi a realização de novo aporte de capital na Corona, com o objetivo de evitar a falência do negócio. No entanto, a Fluxo e ND-PAR não possuíam recursos suficientes para assim prosseguir, de forma que, caso o aumento fosse realizado inteiramente ou principalmente pelo Grupo Cosan, ocorreria a diluição de suas participações societárias e perda do controle na tomada de decisões, situação que não era de interesse daquelas sociedades, levando-as a optarem por se desfazer do negócio, alienando-o ao Grupo Cosan";

[...]

. que, quanto ao ágio na DABARRA, os argumentos fiscais não possuem qualquer fundamentação legal. A crise financeira enfrentada pela CORONA, inclusive com elevado passivo fiscal, motivou o grupo Cosan a efetuar o aumento do seu capital, "integralizado diretamente pela Mandiçununga (Dabarra)". Assim, "a operação em foco teve, sim, um claro propósito negocial, consubstanciado na intenção do Grupo Cosan em despender dos meios necessários para ver a continuação das atividades desenvolvidas pela Corona, em estrita relação com o plano de negócios traçado pelo Grupo no desenvolvimento e expansão de suas atividades, além do atingimento de novos

mercados". Ademais, "o registro do referido ágio tem como suporte o mesmo laudo de avaliação econômica da Corona elaborado pela Deloitte para fins da operação de aquisição da ND-PAR por permuta (...) considerando-se que as duas operações (i.e. a aquisição da ND-PAR por meio de permuta e o aumento de capital na Corona) são contemporâneas, efetivadas ao final do mês de fevereiro de 2006, o laudo de avaliação da Corona datado de 31/01/2006 é plenamente suficiente para suportar os dois ágios". Acrescentou a defesa que "ao fundamentar a glosa da despesa com o ágio em foco, a Autoridade Fiscal questiona, ainda, a validade do ágio gerado no aporte de capital feito pela Cosan 50 na Usina da Barra 44, transferido à Corona na integralização do aumento de capital na Corona (...) Contudo, o entendimento fiscal neste tocante também não merece prosperar, tendo em vista, primeiramente, que o referido ágio da Usina da Barra 44 sequer ensejou qualquer despesa com amortização nos anos-base do presente lançamento". Mas que "na remota hipótese da desconsideração do ágio da Usina da Barra 44 na capitalização da Corona, (i) o efeito no presente caso seria apenas a glosa parcial do 'Ágio Dabarra' (exclusão do montante de R$ 22.894.988,00 da composição de tal ágio), mas jamais a desconsideração integral desse ativo, ou, ao menos, (ii) o presente processo deverá ser sobrestado até o encerramento definitivo do processo administrativo nº 16561.720093/2011-38 que trata sobre esse ágio, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal";

[...]

. que "o aumento de capital na Usina da Barra 44 se deu por meio de cessão de créditos no valor de R$ 70.000.000,00, em conta corrente que a Cosan 50 detinha com a Usina da Barra 44. Veja-se, aqui, que não se trata de ausência de pagamento, como busca caracterizar a Autoridade Fiscal. De fato, o que se tem é a cessão de um crédito, de forma que a Cosan 50 passa a possuir um débito futuro com a Usina da Barra 44, em troca de participação societária em seu capital (por conseguinte, uma aquisição)";

[...]

. *que* "os argumentos fiscais para justificar a suposta invalidade do ágio decorrente do aumento de capital na Mundial encontram grande semelhança com as questões suscitadas pela Autoridade Fiscal na análise do ágio no aumento de capital na Corona, já analisados e devidamente rebatidos" *e que* "seguindo em linha com o processo de ampliação de suas atividades e atingimento de novos mercados, o Grupo Cosan efetuou a aquisição da Mundial, ao passo que, após esta negociação, passou a uma capacidade conjunta de produção de 32,8 milhões de toneladas de cana-de-açúcar. (...) a partir da aquisição em foco e competente adequação dos critérios contábeis adotados pela Mundial aos padrões estabelecidos pelo Grupo Cosan, verificou-se a existência de vultoso passivo a descoberto que, necessariamente, deveria ser suprido"*;*

Houve, assim, substanciais justificativas para realização das operações da forma efetivada. Aliás, em sustentação oral, a patrona da recorrente demonstrou que a impugnação apresentada no processo administrativo nº 16561.720093/2011-38 foi elaborada por outro patrono, e esta seria a razão de não ter veiculado diversos argumentos somente deduzidos nestes autos. Diante de tantas especificidades veiculadas em impugnação, não se vislumbra na argumentação desenvolvida às fls. 56 e 59 da decisão recorrida resposta suficiente para afastar a arguição de cerceamento ao direito de defesa. Em verdade, a autoridade julgadora de 1ª instância estendeu-se sobre as características das operações descritas pela autoridade fiscal, mas não enfrentou as justificativas apresentadas pela defesa.

É certo que a decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na sua peça de defesa. Contudo, frente a evidências de que a defesa apresentada no processo administrativo nº 16561.720093/2011-38 não foi a mesma deduzida nestes autos, impõe-se reconhecer que as justificativas apresentadas para o formato adotado nas operações questionadas deveriam ser examinadas na decisão recorrida, dada a possibilidade de algum aspecto fático se prestar a descaracterizar a acusação fiscal de transferência do ágio amortizado.

Esclareça-se que o vício aqui constatado não decorre da mera transcrição de decisão proferida em outro processo, circunstância que não caracteriza, necessariamente, a nulidade da decisão, como já exposto por esta Conselheira em declaração de voto no Acórdão nº 1402-003.823:

> *A recorrente argúi a nulidade do acórdão recorrido por* ausência de devida fundamentação*, asseverando que em momento algum a decisão* enfrentou algum argumento de mérito apresentado pela Recorrente*. Destaca trecho que seria* revelador da escolha do órgão julgador em não se pronunciar sobre a matéria impugnada*, para concluir que o acórdão recorrido se limitou* a mencionar que no mérito concorda com os argumentos apresentados por outra Turma Julgadora em sede de julgamento de outro processo administrativo *(13830.720239/2014-82). Aponta violação ao art. 489, §1º, inciso IV do Código de Processo Civil e afirma ter sido cometida* dupla ilegalidade *porque* não apresentada fundamentação a ensejar a improcedência da Impugnação apresentada e por inexistir justificativa e construção racional do julgador para sustentar que o referido Acórdão nº 14-57.618 pode ser integralmente aplicado, quanto à fundamentação, ao presente processo administrativo.
>
> *Observa que o CARF já tomou posicionamento conflitantes em relação a uma mesma operação fiscalizada, reporta condução divergente adotada por outra DRJ, e acrescenta que a* mera verificação da natureza e origem das despesas não justificam, ou não, a sua glosa, mas sim os fundamentos adotados pela Fiscalização para fundamentar a dedutibilidade, ou não, das referidas despesas, devendo-se analisar os elementos que compõem as operações societárias fiscalizadas, e se foram cumpridos os requisitos legais de dedutibilidade da amortização do ágio.
>
> *Inicialmente anote-se que, em respeito ao princípio da colegialidade, esta Conselheira deixa de se reportar aos*

argumentos deduzidos na preliminar de conexão suscitada no Acórdão nº 1402-003.574, no qual restou vencida, e que poderia validar a decisão de 1ª instância mesmo se confirmada a alegada ausência de devida fundamentação*, dado que, como se demonstrará adiante, a decisão recorrida está devidamente fundamentada.*

Isto porque o exame do acórdão recorrido evidencia que a preliminar de nulidade do lançamento foi apreciada, nos seguintes termos:

> *Em preliminar, a Impugnante alega ter havido violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN, em razão de ausência de fundamentação da glosa de despesa de ágio; argumentando que "*não foi realizado qualquer juízo próprio de valor quanto à glosa das exclusões decorrentes da amortização de ágio pago por rentabilidade futura, sendo que, claramente, o Sr. Agente Fiscal limitou-se a mencionar a existência do procedimento fiscal anterior ...*".*
>
> *Não houve quaisquer dos eventos alegados em preliminar.*
>
> *O devido processo legal fora efetivamente respeitado com a devida ciência, dos autos de infração e seus consectários, tendo sido, então, apresentada a correspondente impugnação no prazo legal.*
>
> *De fato, a Fiscalização considerou a fim de apurar a matéria tributável no período de 2013/2014, tudo que havia sido discutido e apurado no contexto do PAF nº 13830.720239/2014-82, porque se tratava de continuidade de amortização do mesmo ágio examinado nos autos do processo citado, que considerou o período de 2009/2012 imediatamente anterior ao aqui tratado.*
>
> *No entanto, a Autoridade Fiscal, de modo expresso e claro, informou ao contribuinte, já no* ***Termo de Início de Procedimento Fiscal****, de que a auditoria fiscal que se iniciava tratava, entre outros, das despesas de amortização do ágio examinado naquele outro processo, a fim de lhe oportunizar a adição de qualquer novo e relevante elemento, verbis:*
>
> [...]
>
> *Ora, visto que nada de novo, em relação ao procedimento anterior, fora acrescentado, conforme constatara a Autoridade Fiscal, houve manutenção dos fundamentos para manter a glosa do ágio discutido (fl. 429):*
>
> > 7. As explicações e os documentos apresentados são os mesmos que integram o lançamento anterior. Assim, **adotamos os mesmos fundamentos** expostos no Relatório Fiscal (fls. 9/15) da autuação anterior, no presente lançamento. (gn)

Daí improceder a preliminar de nulidade com base em "ausência de fundamentação da glosa de despesa de ágio".

Ademais, a recuperação de elementos de prova e todas as informações de interesse para a Fiscalização constante dos autos do Processo Administrativo n° 13830.720239/2014-82. Além de ter sido operado pelo próprio contribuinte (fls. 37 e ss), o transporte daqueles elementos justifica-se porque os contenciosos de ambos os processos (aquele citado e o atual) têm origem nas ***mesmas operações*** *resultantes em despesa de ágio, parte amortizada de 2009 a 2012 (objeto do PAF nº 13830.720239/2014-82) e parte amortizada de 2013 a 2014 (objeto do PAF nº 13830.720422/2017-21). Notando-se ainda que o art. 37 da Lei nº 9.784/99 fornece apoio legal para o procedimento adotado:*

> Art. 37. **Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração** responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, **o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias**. (gn)

Finalmente, não se vislumbra abuso na fiscalização empreendida pelas Autoridades da Receita Federal, assim, descabida qualquer alegação de nulidade, que deve ser rejeitada. Conclusão que se torna induvidosa quando se verifica que o auto de infração contém todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O simples cotejamento dos autos de infração lavrados com cada requisito acima enumerado confirma a obediência plena às determinações legais, inclusive no que se refere à descrição dos fatos. Por outro lado, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência do auto de infração e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, nem se detecta violação aos art. 3º e 142 do CTN, pois, há indiscutível base legal - citadas nos AI e TVF - *para o lançamento de ofício e para exigência de multas correspondentes.*

Enfim, não tendo havido cerceamento de defesa, tendo sido lavrado o auto de infração por autoridade competente, consideram-se válidos todos os atos praticados no procedimento fiscal, porque em consonância ao que determina o PAF, art. 59, verbis*:*

> Art. 59. **São nulos**:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> (...)

Desta forma, rejeita-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos.

Nesta exposição já se constata que a autoridade julgadora demonstrou a equivalência entre as acusações fiscais dos dois processos administrativos citados e, na sequência, o que se observa é a equiparação, também, das razões de defesa apresentadas em ambos os processos:

> *A Autoridade Fiscal, no Relatório (fls. 427 e ss), e a Impugnante, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 37 e ss), embora com propósitos distintos, recuperam elementos do Processo Administrativo Fiscal n° 13830.720239/2014-82, espaço do contencioso substantivado na resistência à lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, referentes aos períodos de apuração de 2009 a 2012.*
>
> *Neste sentido, a Autoridade Fiscal transportou elementos, informações, provas para a apuração dos* ***mesmos tributos*** *dos períodos subseqüentes (2013 e 2014), adotando o mesmo fundamento da autuação anterior para estes autos conforme revelou no Relatório Fiscal, fl. 429: "(...)* ***adotamos os mesmos fundamentos*** *expostos no Relatório Fiscal (fls. 9/15) da autuação anterior, no presente lançamento". Por seu turno, a Impugnante produziu contestação na mesma linha (na parte que se refere à constituição do crédito relativa ao ágio) da Impugnação apresentada no curso do PAF n° 13830.720239/2014-82, conforme tacitamente admite (fl. 443 e ss):*
>
> > *Considerando a já mencionada inexistência de motivação própria no TVF lavrado nestes autos para deixar de reconhecer a legitimidade da exclusão da amortização de ágio do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-base de 2013 e 2014,* ***cabe à Impugnante enfrentar os argumentos fiscais suscitados no Processo Administrativo n° 13830.720239/2014-82****, adotado como suporte da presente autuação (vide fls. 03 do Relatório Fiscal).*
> >
> > *O* ***argumento que fundamentou os autos de infração objeto do Processo Administrativo n° 13830.720239/2014-82 se resume, basicamente, à impossibilidade de amortizar o***

> ***suposto ágio interno, em razão de as operações terem sido realizadas entre partes relacionadas***. *(gn)*
>
> *Na verdade, observando-se pela ótica do contribuinte, nos anos de 2013 e 2014, há apenas continuidade de registros e dedução de despesas a título de amortização de ágio legítima e legalmente obtido, cuja origem e utilização para efeito de cálculo do IRPJ/CSLL já haviam sido contempladas nos períodos anteriores (2009/2012). E, posicionando-se na perspectiva da Fiscalização, há apenas continuidade das glosas já efetuadas mediante regular processo administrativo fiscal para período pretérito de despesas com idêntica origem e natureza.*
>
> *Assim, a matéria litigiosa tratada no PAF n° 13830.720239/2014-82, no que concerne a legitimidade e dedutibilidade das citadas despesas de ágio, abrange completamente as questões suscitadas sobre a dedutibilidade, ou não, da amortização do ágio na apuração das bases de cálculo dos mesmos tributos no período tratado nestes autos.*

É neste contexto que a autoridade julgadora de 1ª instância conclui:

> *Neste autos, é necessário apenas averiguar se, de fato, as despesas glosadas correspondem exatamente em sua natureza e origem àquelas discutidas nos autos citados (PAF n° 13830.720239/2014-82). Todavia, conforme já afirmado, a simples leitura das peças equivalentes (Relatório Fiscal e Impugnação) nos dois processos dissipa qualquer dúvida em relação ao ponto.*
>
> *Assim, adota-se os mesmos fundamentos registrados no voto do Acórdão 14-57.618 - 5ª Turma da DRJ/POR, PAF n° 13830.720239/2014-82 para rejeitar as despesas com ágio no período de 2013/2014.*

Ou seja, a decisão recorrida claramente adota os mesmos fundamentos da decisão proferida no processo administrativo nº 13830.720239/2014-82 por constatar que a acusação fiscal e a defesa lá apresentadas veicularam argumentos equivalentes aos presentes nestes autos. Desnecessário, assim, reproduzir os termos daquela decisão, considerando que o sujeito passivo dela, indubitavelmente, tem ciência.

Registre-se, ainda, que o acórdão recorrido também traz a abordagem dos pedidos subsidiários acerca de (1) exoneração do crédito tributário referente à CSLL;e de (2) exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, e de sobrestamento do feito, *com a correspondente exposição das razões de decidir, e que assim resultam, ao final, na declaração de improcedência total da impugnação.*

Nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, a nulidade da decisão de 1ª instância depende, necessariamente,

> *da demonstração de prejuízo à defesa, eventualmente infirmando-se a equiparação entre a acusação fiscal e a defesa apresentada no processo administrativo nº 13830.720239/2014-82, com base na qual a autoridade julgadora de 1ª instância decidiu adotar os mesmos fundamentos da decisão proferida naquele processo.*
>
> *Ausente esta demonstração, deve ser rejeitada a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância.*

Considerando, por fim, que o Decreto nº 70.235/72 não cogita da oposição de embargos em face de omissões presentes nas decisões de 1ª instância, a solução processual para tais vícios é a declaração de sua nulidade, com fundamento no art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Estas as razões, portanto, para ACOLHER a arguição de nulidade da decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa