



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

Processo n° 16682.720343/2013-25
Recurso n° - Voluntário
Acórdão n° 2201-002.666 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 30/11/2001 a 30/12/2001

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS SITUADOS NO BRASIL. SOCIEDADE ALIENANTE NO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS.

É responsabilidade do adquirente, na condição de responsável tributário, a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior na alienação de bens situados no Brasil. Devem ser desconsideradas as interposições de empresas no exterior, por meio de conduta planejada, para simular uma situação diferente da real alienação, sendo o ganho de capital apurado no momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula CARF n° 47).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS. NEGÓCIO. SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE.

Aplica-se multa qualificada quando as partes, adquirente no Brasil e alienante no exterior, utilizam-se, de forma planejada, de operações estruturadas para simular uma situação diferente da real, para afastar a tributação do Ganho de Capital auferido pela sociedade estrangeira na alienação de empresa sediada no Brasil.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem os juros de mora.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathália Mesquita Ceia e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao recurso, e German Alejandro San Martín Fernández, que deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e excluir os juros de mora sobre ela incidentes. Fizeram sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, OAB/SP 83.755, e pela Fazenda Nacional a Dra. Livia da Silva Queiroz.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), German Alejandro San Martín Fernández, Gustavo Lian Haddad, Francisco Marconi de Oliveira, Eduardo Tadeu Farah e Nathalia Mesquita Ceia.

Relatório

No presente processo foi lavrado auto de infração (fls. 1.100 a 1.137) relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Cód. 2932, no valor de R\$ 270.544.449,88, com multa de ofício qualificada no percentual de 150%, sobre os quais incidem juros de mora.

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

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

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

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

As operações foram organizadas em ordem cronológica no “Termo de Verificação Fiscal”, resumidos no quadro a seguir:

Evento	Data	Operação
1º	19/03/2008	Constituição da sociedade COSANPAR PARTICIPAÇÕES LTDA. (COSANPAR), com a integralização do capital social no valor de R\$ 1.000,00 pelas sociedades USINA DA

		BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL (USINA) [99,90%] e AGRÍCOLA PONTE ALTA S/A (AGRÍCOLA) [0,10%].
2º	23/04/2008	Contrato de Compra e Venda de participações em duas cooperativas ainda não criadas que deteriam 100% das ações da ESSO Brasileira de Petróleo, firmado entre EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. (EXXONMOBIL INTERNATIONAL) e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V. (EXXONMOBIL BRAZIL) [subsidiária integral da anterior], na qualidade de Fornecedoras, e COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO (COSAN) e USINA, na qualidade de compradoras. O contrato foi posteriormente alterado para a retirada da COSAN do negócio, ingressando em seu lugar a empresa veículo COSANPAR
3º	03/10/2008	Transferência de 458.848 quotas emitidas pela ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA. (ESSO) da sua controladora anterior – EXXONMOBIL BRAZIL – para a EXXONMOBIL INTERNATIONAL (a primeira era subsidiária integral da segunda). Até então, a antiga controladora detinha 99,99% do capital social da investida. Na mesma data a EXXONMOBIL INTERNATIONAL e a EXXONMOBIL BRAZIL transferem suas quotas de participação na ESSO às recém criadas cooperativas holandesas – BRAZIL INTERNATIONAL HOLDINGS COOPERATIEF U.A. (BIH) e a BRAZIL HOLDINGS COOPERATIEF U.A. (BHC) – passando estas últimas a possuírem 482.998 [participação no capital social da ESSO equivalente a R\$ 139.359.412,94] e 2 quotas [participação no capital social da ESSO de R\$ 577,06], respectivamente. O capital social da ESSO passou a ser de R\$ 139.359.990,00, dividido em 483.000 quotas no valor de R\$ 288,53 cada uma, sendo 482.998 quotas [R\$ 139.359.412,94], equivalentes a 99,99958% do total, subscritas e integralizadas pela BIH e 2 quotas [R\$ 577,05], equivalentes a 0,00042% do total, subscritas e integralizadas pela BHC.
4º	06/10/2008	Transformação da COSANPAR PARTICIPAÇÕES LTDA. em Sociedade Anônima com aumento do capital social em R\$ 557.378.790,00, integralizado pela COSAN. A AGRÍCOLA se retira do investimento da COSANPAR, e a sociedade passa a ser controlada pela COSAN, tendo como outro sócio minoritário a USINA. Ressalta-se que as pessoas físicas Rubens Ometto Silveira Mello e Pedro Isamu Mizutani eram diretores/presidentes tanto das sócias/acionistas da COSANPAR PARTICIPAÇÕES S/A [USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL e AGRÍCOLA PONTE ALTA S/A] quanto da COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
5º	13 e 14/10/2008	Registro dos CNPJ das "cooperativas sediadas na Holanda" [Empresas Veículos], 10 dias após a transferência das cotas para as cooperativas holandesas.
6º	07/11/2008	Deliberação dos acionistas da COSANPAR (a COSAN detinha 99,999% de suas ações), para aquisição das participações societárias representativas da totalidade do capital social de duas sociedades cooperativas sediadas na Holanda, as quais detinham os ativos de comercialização e distribuição de combustíveis da EXXONMOBIL no BRASIL (representados pela ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA, cuja razão social foi posteriormente alterada para COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A) no sentido de autorizar ordens de pagamento, a realização de remessas para o exterior, a título de disponibilidades ou outro título, bem como todos os atos e pagamentos correlatos, até o valor de US\$ 989.000.000. Na mesma data, foi celebrado o contrato de alienação fiduciária das quotas da ESSO em favor dos titulares das notas promissórias de 1ª emissão da COSAN com aditamento no dia seguinte. O contrato foi celebrado entre a COSAN e a PENTÁGONO S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS.
7º	17/11/2008	Na escrituração da COSANPAR foram integralizados os valores de R\$ 49.400.000,00 e R\$ 1.100.000.000,00, sendo o primeiro valor em contrapartida a AFAC-EMPRESAS LIGADAS e o segundo a BANCO BRADESCO. Tal integralização foi realizada pela sua controladora – COSAN.
8º	25/11/2008	Alteração do contrato original firmado em 23/04/2008 entre EXXONMOBIL INTERNATIONAL e COSAN, de forma que a COSAN transforma-se em sociedade anônima e passa a denominar-se COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A (COSAN COMBUSTÍVEIS).
9º	1º/12/2008	Contratos de Transferência de Participação de uma Cooperativa e escritura, sendo: Em relação à BIH, a transferência da participação da EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS BV e da EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS BV, para, respectivamente, as cessionárias USINA AS BARRA S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL e a COSANPAR PARTICIPAÇÕES S.A. Em relação à BHC, a transferência da participação da EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS BV e da EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS BV, para, respectivamente, as cessionárias USINA AS BARRA S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL e a

		COSANPAR PARTICIPAÇÕES S.A.
10º	04/12/2008	Ratificação da transferência de numerário realizada, em 04/12/2008, no valor de R\$ 70.885.000,00 da conta da COSANPAR PARTICIPAÇÕES S/A para sua controladora COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Autorização para transferências do valor individual por transferência de até R\$ 250.000.000,00, nos próximos seis meses, igualmente da COSANPAR para sua controladora COSAN S/A.
11º	08/12/2008	Trigésima Sétima Alteração do Contrato Social da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA, na qual consta a resolução das suas únicas sócias são BIH e a BHC, de alienarem fiduciariamente a totalidade das quotas de emissão da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA, bem como os direitos dela decorrentes, em favor dos titulares das notas promissórias da 1ª emissão da COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.
12º	18/12/2008	Liquidação das cooperativas BIH e BHC.
13º	19/01/2009	Alteração de Contrato Social para a Transformação de Sociedade Limitada em Sociedade por Ações, permitindo que COSANPAR agora controlasse diretamente, e não mais indiretamente, a ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO. Nesse mesmo instrumento, a ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA. transforma-se em sociedade anônima e passa a denominar-se COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.
14º	23/06/2009	Deliberação sobre a incorporação da COSANPAR pela COSAN COMBUSTÍVEIS (antiga ESSO) – incorporação reversa, na qual a sociedade controlada COSAN COMBUSTÍVEIS incorporou sua controladora COSANPAR Na operação, foi transferido para COSAN COMBUSTÍVEIS (atualmente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES, a Fiscalizada) o ágio em Investimentos, gerado originalmente em sua controladora COSANPAR, quando da aquisição, por esta, das participações societárias nas "cooperativas holandesas". O ágio transferido passou a ser deduzido do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido nos anos subsequentes.

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

- 1) as operações mencionadas na autuação foram praticadas pelo Grupo Cosan em estrita consonância com o ordenamento jurídico vigente à época dos fatos e com o evidente propósito negocial, qual seja de aumentar seu portfólio de investimentos e seu potencial de competitividade por meio da entrada em um novo segmento econômico: o setor de combustíveis e lubrificantes;
- 2) que em 2008, o Grupo Cosan negociou e adquiriu ativos do Grupo Exxonmobil no exterior, o que resultou, posteriormente, no controle da Esso Brasileira de Petróleo, antiga denominação da impugnante, operação a qual não se sujeita a retenção do IR/Fonte;
- 3) que a aquisição indireta do controle acionário da autuada, por meio de criação de duas cooperativas holandesas, foi uma imposição do Grupo Exxonmobil para que o negócio fosse realizado, pois desejavam que o contrato fosse celebrado no exterior, regido pelas leis do Reino Unido, e que fosse eleita uma Câmara de arbitragem internacional para a solução de eventuais conflitos decorrentes da aquisição;
- 4) a opção pela criação das cooperativas holandesas BIH e BHC, teve como motivação a falta de interesse do Grupo Cosan adquirir uma empresa com mais de 10 anos de existência, o que implicaria em potenciais contingências das quais poderia ser responsabilizada por sucessão, bem como a ausência de grande burocracia para criação desse tipo de sociedade na Holanda, as quais possuíam uma tributação mais favorecida em relação às demais figuras societárias;
- 5) o tratamento fiscal atribuído as operações realizadas seria o mesmo caso tivesse sido realizada a venda direta das participações na sociedade holding holandesa Exxonmobil BR, razão pela qual não poderiam ser consideradas as cooperativas criadas como "empresas veículo" simuladas, conforme indevidamente afirmou a

Fiscalização:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 0

2/03/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/03/2015 por MARIA HELENA CO

TTA CARDOZO

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

8) as operações empreendidas foram efetuadas com absoluta transparência, no exercício de opção fiscal, não se tratando de planejamento tributário, o que afastaria a alegação de fraude à lei, simulação e abuso de direito;

9) a ausência de previsão legal para incidência do IR/Fonte para aquisição de bens localizados no exterior, no caso as participações societárias de sociedades estrangeiras, haja vista que o art. 26 da Lei nº 10.833/2003 determina a retenção no caso de alienação de bens localizados no Brasil;

10) o erro na apuração da matéria tributável, no tocante ao aspecto temporal do fato gerador, pois foi considerado na autuação como 25/11/2008 a data da ocorrência do fato gerador do IR/Fonte, sendo que nesta data havia sido realizada apenas a segunda transferência de valores referente à aquisição das participações societárias nas cooperativas holandesas da Cosanpar para a Exxonmobil Capital N.V., ao passo que a alienação ocorreu efetivamente em 01/12/2008, o que resultaria na nulidade da autuação;

11) o erro na apuração do fato gerador, por equívoco na determinação do custo de aquisição registrado no Bacen, na medida que a autoridade fiscal considerou como o custo o capital social demonstrado no “extrato de investimento das cooperativas” no valor de R\$ 139.359.990,00, quando o correto seria o equivalente ao investimento registrado no Bacen na importância de US\$ 111.033.536,40, correspondente a soma dos valores relativos ao investimento total nas duas cooperativas holandesas;

12) insurge-se contra o reajuste das bases de cálculo efetuado pela autoridade lançadora, por ausência de motivação e da indicação do dispositivo legal cuja previsão ensejaria no reajuste da base de cálculo, e tendo em vista que não teria assumido o ônus financeiro desse tributo, conforme disposto no art. 725, do RIR/99;

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

14) a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão efetuada após o evento sucessório, a teor do que dispõe o art. 132 do CTN, em função do caráter personalíssimo da penalidade aplicada;

15) a impossibilidade de aplicação da multa agravada, devido à inexistência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista que prestou as informações e forneceu os documentos requeridos pelo agente fiscal no curso da fiscalização, bem como declarou ao Fisco, registrou e arquivou devidamente todos os atos societários relacionados à autuação;

16) afirma, ainda, que os procedimentos por ela praticados decorreram de interpretação de lei, o que não pode ser confundido com ato ilícito, importando na inexistência de dolo ou má fé, o que impede a aplicação da multa agravada;

17) a ilegalidade da cobrança de juros moratórios aplicados sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal, posto que o art. 13 da Lei nº 9.065/95, combinada com

o art. 84 da lei nº 8.981/95, estabelecem a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC apenas sobre tributos;

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

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro I (fls. 1002 a 1021) decidiu, por unanimidade de votos, considerar o lançamento integralmente procedente.

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

O PGFN apresentou as contrarrazões ao recurso voluntário, destacando que, não obstante a existência de outros requisitos à aplicação do artigo 26 da Lei nº 10.833, de 2003, apenas um deles seria objeto de discussão nos autos: “identificar se o objeto do negócio firmado entre os Grupos EXXONMOBIL e COSAN é formado pela empresa brasileira ESSO ou pelas cooperativas holandesas BIH e BHC.”

Alega o D. Procurador que, pela análise dos fatos, as partes envolvidas negociaram a empresa brasileira ESSO, e não duas cooperativas holandesas, que sequer existiam à época em que o contrato de compra e venda foi celebrado entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN. Ainda, em que pese as partes terem declarado (e defenderem exaustivamente) que acordaram a alienação de duas cooperativas holandesas, da leitura do contrato observa-se que o seu conteúdo se volta exclusivamente à empresa ESSO. Também, que as cooperativas holandesas a serem criadas quase não são mencionadas no contrato. O conteúdo deste disciplinaria a transferência da empresa ESSO, citada como “Sociedade” ou “Sociedades” e determinaria todas as condições (direitos e deveres) pelas quais deveriam ser transmitidas ao Grupo COSAN

A Procuradoria da Fazenda evidencia outros fatos que demonstraria o real objeto do negócio no que diz respeito aos aspectos peculiares que envolveram a operação, como a curta existência das cooperativas holandesas e o endereço ser o mesmo da EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V.

Quanto à responsabilidade do Grupo COSAN pela retenção do imposto de renda na fonte, a PGFN argui que as razões apresentadas pela recorrente atestam que o Grupo

estrangeiro, além de buscar evitar a retenção do Imposto de Renda na Fonte no Brasil, teria adotado uma conduta exclusivamente fiscal na Holanda, o que não seria um propósito negocial. Em segundo lugar, que era absolutamente desnecessário eventual deslocamento do objeto da alienação para outro país, uma vez que de acordo com o entendimento da Súmula 335 e RE 90961, do STJ, é válida a eleição de foro em contratos internacionais. Terceiro, mesmo que houvesse razões negociais para o deslocamento do objeto do contrato de compra e venda, esse objetivo não seria possível de ser alcançado, uma vez que o resultado das operações praticadas seria a transferência da empresa brasileira ESSO do Grupo EXXONMOBIL para o Grupo COSAN. E quarto, que a COSANPAR, na qualidade de responsável tributário pela retenção do IR/Fonte, responde objetivamente por eventual parcela do imposto não paga, haja vista que substitui o contribuinte (Grupo EXXONMOBIL).

No que diz respeito à qualificação da multa, entende a PGFN que não assiste razão à recorrente, pois, tal como fora constatado pelo Auditor Fiscal, os Grupos EXXONMOBIL e COSAN praticaram atos simulados com o exclusivo intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, que seria devido caso a simulação não ocorresse. A incoerência entre a vontade declarada (negociação das cooperativas holandesas) e a vontade real (negociação de empresa brasileira) seria incontestável na leitura da cláusula 1, do qual destaca:

1. DEFINIÇÕES E INTERPRETAÇÃO

--- omissis ---

“Negócio(s) Excluído(s)” significa(m) o(s) negócio(s) e Marcas Registradas das Sociedades descritos no Apêndice 1.1(b) do presente Contrato, que são excluídos da venda e que, antes da Conclusão, serão vendidos ou transferidos para a Fornecedora ou uma de suas Coligadas sem maiores obrigações por parte das Sociedades. (grifos da PGFN)

E, ainda tratando da qualificação, concluí a PGFN: “Ora, se a compra e venda envolvia as cooperativas holandesas, por que então a definição dos negócios que seriam excluídos dessa compra e venda abrange os negócios e as marcas registradas da ESSO?”. Assim, seria evidente a fraude. Tanto seria o conhecimento das partes quanto ao artificialismo das cooperativas holandesas que haveria uma cláusula do contrato de compra e venda, a 6.2(ii), cujo conteúdo prevê o dever de o Grupo EXXONMOBIL indenizar o Grupo COSAN em razão da retenção de imposto de renda decorrente.

No tocante à validade do aspecto temporal do fato gerador, a PGFN considera correta e irretocável a conclusão adotada pela DRJ Rio de Janeiro ao considerar que “o contrato de compra e venda do controle acionário indireto da atuada foi celebrado em 23/04/2008, tendo por objeto de coisa futura [...], sendo alterado através de aditivo celebrado em 25/11/2008, quando o objeto já era coisa atual”.

Em relação à base de cálculo apurada, a PGFN argumenta que não seria possível aferir o montante de investimentos feitos na ESSO com base nas simples telas de consulta do BACEM. Além disso, os Grupos COSAN e EXXONMOBIL teriam estabelecido a alienação da ESSO em 23 de abril de 2008 e, de acordo com o contrato de compra e venda, durante o chamado “Período Intermediário”, o qual abrange o dia da assinatura do contrato até a data da sua conclusão, o Grupo EXXONMOBIL assumiu o compromisso de que não receberia da ESSO nenhum pagamento de qualquer tipo. Portanto, o valor constante das telas de consulta do BACEN (de 07/11/2008) como reinvestimentos não traduzem montantes aportados pelo Grupo EXXONMOBIL na ESSO, mas sim lucros que já eram destinados ao Grupo COSAN. Relativamente ao alegado erro de reajuste da base de cálculo pelo “*Gross up*”, a leitura do contrato de compra e venda (cláusula 13.3) permitiria aferir que o Grupo COSAN assumiu o

compromisso de pagar o preço ao Grupo EXXONMOBIL pelo seu valor líquido, livre de qualquer imposto.

No que se refere ao acréscimo do IRRF ao custo de aquisição, a PGFN diz que o imposto a ser retido quando da aquisição da ESSO não era devido por qualquer empresa do Grupo COSAN, mas sim pelo Grupo EXXONMOBIL. Caberia ao Grupo COSAN apenas ter retido parte do pagamento devido a título de IRRF na qualidade de responsável tributário. Portanto, seria impossível acrescentar tal valor ao custo de aquisição.

Sobre a aplicação da multa de ofício, a PGFN argui que os princípios oriundos de outras áreas do direito são inadequados para orientar a interpretação das normas que regem a sucessão entre pessoas jurídicas no âmbito do direito tributário. O princípio da personalização da pena se refere àquelas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, cuja característica é a corporalidade. As penas que incidem sobre o patrimônio não seriam corporais. A doutrina majoritária subscreveria o entendimento de que o sucessor é o responsável pelas multas devidas pelo sucedido, pois as multas, conforme o art. 113 do CTN, são obrigações tributárias. Também, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, já teria sido prolatada decisão favorável ao Fisco (acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 83.613/SP), a qual aduziu que o princípio da personalização da pena não tem guarida no direito tributário, e que a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de fraude ao Fisco. Citando os Acórdãos CSRF/02-02.589 e CSRF/02-02.623 diz que esse também seria o entendimento deste Tribunal Administrativo.

Por fim, no que concerne à legalidade da cobrança de juros sobre a multa, afirma que, em função do disposto nos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não há dúvida acerca da obrigatoriedade da atualização monetária dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos, entre eles, a multa de lançamento de ofício

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

Declara-se a tempestividade, uma vez que a recorrente foi intimada da decisão de primeira instância e interpôs o recurso voluntário no prazo regulamentar.

Para melhor compreensão dos fatos, a auditoria, aproveitando os diagramas apresentados pela recorrente, faz demonstração das alterações nas estruturas societárias ocorrida no negócio, com os respectivos percentuais de participação, na qual inicia com a USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL e COSAN S/A proprietárias da COSANPAR PARTICIPAÇÕES S/A e a EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS BV e EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS BV proprietárias da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA., finalizando com COSAN S/A INDÚSTRIA E COMERCIO detentora de 100% do capital da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA., posteriormente denominada COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A, didaticamente registrados nos autos.

A empresa recorre da decisão de primeira instância que manteve integralmente o lançamento. Para fins de análise do recurso, as questões serão agrupadas nos seguintes tópicos: (a) o negócio; (b) a não retenção do imposto de renda na fonte e validade do lançamento; (c) a multa de Ofício e sua qualificação; e (d) os juros sobre a multa de ofício.

I – O negócio

Em relação ao negócio, a matéria discutida nestes autos é se caberia a retenção do imposto de renda na fonte sobre a operação de compra e venda descrita pela auditoria.

A recorrente argui que as alterações societárias adotadas pelo Grupo COSAN se deram de forma lícita e adequada para atingir o objetivo final de aumentar seu portfólio de investimentos, com a aquisição de duas participações societárias localizadas no exterior, que resultaram, posteriormente, no controle da Esso Brasileira de Petróleo.

Alega que as condutas adotadas estariam fora do campo de planejamento tributário, pois: as condições do negócio, com a criação das cooperativas holandesas, teriam sido impostas de forma unilateral pelo Grupo EXXONMOBIL; existiam incentivos regulatórios e fiscais na Holanda beneficiando os vendedores; e a aquisição das duas cooperativas recém-criadas, apesar de sua curta existência em decorrência da reestruturação do Grupo COSAN, trazia benefícios negociais à recorrente.

A PGFN contra-argumenta dizendo que, não obstante a existência de três requisitos à aplicação do artigo 26 da Lei nº 10.833, de 2003, “apenas um deles é objeto de discussão nos autos, qual seja: identificar objeto do negócio firmado entre os Grupos EXXONMOBIL e COSAN é formado pela empresa brasileira ESSO ou pelas cooperativas holandesas BRAZIL INTERNATIONAL HOLDINGS COOPERATIEF U.A (BIH) e BRAZIL HOLDINGS COOPERATIEF U.A. (BHC). Também rebate os argumentos de que não se justificaria a negociação da forma conduzida pelo simples fato de submeter o contrato à legislação do Reino Unido, pois para tal opção, era absolutamente desnecessário eventual deslocamento do objeto da alienação para outro país, já que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (Súmula 335 e RE 90961), é válida a eleição de foro em contratos internacionais. Ou seja, o contrato em questão poderia ter como objeto as quotas da empresa

ESSO e se submeter, por opção das partes, à legislação do Reino Unido para eventual discussão dos seus termos.

Compulsando os autos, observa-se que os atos praticados pelo Grupo COSAN evidenciam de fato a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas BIH e BHC, senão vejamos:

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

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

c) O curto prazo de existência das cooperativas holandesas, criadas em três de outubro e transferidas ao Grupo COSAN em primeiro de dezembro para, em seguida, no dia 18 serem liquidadas – ou seja, com um funcionamento de pouco mais de dois meses e liquidadas logo após suas transferências.

A recorrente defende que as operações não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista dos atos societários considerados isoladamente, tal como fez o auditor-fiscal, fato repetido pela turma de julgamento em primeira instância e diz: “não se pode analisar a operação ‘quadro a quadro’, é necessário analisá-la como um todo. Vale dizer: não basta ver os fatos tais como descritos fotografia a fotografia, mas sim analisar o filme como um todo.”

Ocorre que é exatamente esse filme como um todo que leva à conclusão de simulação do negócio, cujo real objetivo era a aquisição da empresa ESSO. Nesse aspecto vale a pena transcrever dois parágrafos das folhas 1.078 e 1.097 dos autos, constante do recurso voluntário:

De fato, conforme demonstrado, **as operações societárias** ("várias fotografias") que **culminaram com a aquisição direta das cooperativas holandesas e,**

indiretamente, de sua controlada no Brasil (Esso - ora Impugnante), visavam, desde sempre, a expansão de suas atividades em novos setores econômicos no Brasil e **posterior simplificação da estrutura societária.**

[...]

Com relação ao curto período de existência das cooperativas, de fato, o único intuito na liquidação foi o de simplificar a estrutura societária do Grupo Cosan após a aquisição das cooperativas. **Tendo em vista que a reorganização societária para venda das participações foi efetuada pelos vendedores, não havia mais razão para manter estas sociedades ativas sob a perspectiva do Grupo Cosan.** Ainda, cabe destacar que a liquidação destas sociedades se deu em conformidade com a legislação local holandesa e com a legislação brasileira, com observância de todos os requisitos previstos nas normas societárias de ambos os Países. (grifos nossos).

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

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

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

II – A não retenção do imposto de renda na fonte e validade do lançamento

A recorrente alega que a operação não se sujeitaria a retenção de Imposto de Renda na Fonte, pois, como os ativos não estariam localizados no Brasil, há ausência de previsão legal para incidência do imposto. E, não seria devida retenção do imposto, mesmo que tivesse ocorrido a venda direta das participações na sociedade holding holandesa Exxonmobil BR.

Vencida esta questão, argui que houve erro na apuração da matéria tributável, no tocante ao aspecto temporal do fato gerador, que deveria ser 1º de dezembro de 2008, data da efetiva alienação, e não 25 de novembro como considerado no lançamento, o que acarretaria na nulidade da autuação. Diz que o entendimento trazido aos autos pela DRJ, de que a alienação se concretiza na assinatura do contrato, não está legalmente fundamentada e vai de encontro aos artigos 481 e 1.267 do Código Civil.

Alega também erro na apuração do fato gerador, por equívoco na determinação do custo de aquisição registrado no BACEN, já que a autoridade fiscal considerou como o custo o capital social demonstrado no “extrato de investimento das cooperativas”, quando o correto seria o equivalente ao investimento registrado no BACEN, correspondente a soma do investimento total nas cooperativas holandesas.

Ainda, que seria indevido o reajuste das bases de cálculo efetuado pela autoridade lançadora, por ausência de motivação e da indicação do dispositivo legal cuja previsão ensejaria tal reajuste, e por não lhe caber o ônus financeiro desse tributo, conforme disposto no art. 725, do RIR/99.

Por fim, no caso de ser considerado devido o imposto de renda na fonte sobre a operação autuada, o valor do ágio apurado no Processo Fiscal nº 16682.721208/2012-16, deveria ser majorado em razão do acréscimo do custo de aquisição do investimento pela adição do valor do IRRF no preço da operação.

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

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

A ocorrência do fato gerador do IRRF incidente sobre o ganho de capital pago por fonte situada no país a pessoa jurídica residente no exterior, como citado no auto de infração e decisão recorrida, está fundamentada na alínea “a” do inciso I e § 2º do art. 685 do RIR/99.

A interposição das cooperativas holandesas, seja por opção do Grupo EXXONMOBIL ou interesse do Grupo COSAN, não pode ser oposta aos interesses do Fisco. Ainda que tenha sido imposição do grupo estrangeiro, a adquirente, na qualidade de responsável pela retenção do IRRF, deveria ter observado a artificialidade orquestrada e ter retido o imposto devido.

No segundo ponto, sobre o aspecto temporal do fato gerador, tem razão a decisão recorrida, cujo trecho tomo a liberdade de transcrever:

O contrato de compra e venda do controle acionário indireto da autuada foi celebrado em 23/04/2008, tendo por objeto de coisa futura (participação em sociedade que seria constituída futuramente), em conformidade com a dicção do art. 483, do Código Civil, sendo alterado através de aditivo celebrado em 25/11/2008, quando o objeto já era coisa atual, posto que existente, situação em que houve substituição do adquirente original, pela empresa veículo, posteriormente incorporada pela fiscalizada, esta última é a data da efetiva alienação das participações societárias que deram azo ao ganho de capital, objeto do lançamento.

É importante esclarecer que no presente voto foi considerado como negócios jurídicos simulados a celebração de contrato de transferência das participações societárias nas cooperativas holandesas, firmado em 01/12/2008 entre a ExxonMobil Internacional e Exxonmobil BR e Cosanpar e a Usina, razão pela qual não se pode considerar esta data como a de efetiva ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, tal qual alegado pela impugnante.

A PGFN, nas contrarrazões, cita o Código Tributário Nacional (CTN) nos dispositivos do Capítulo II, destacando que se considera ocorrido o fato gerador e seus efeitos (art. 116 e inciso II) desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, e indaga qual seria, nos termos do direito aplicável, o momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída, e a partir de qual momento os grupos econômicos teriam assumido seus compromissos de forma definitiva, sem possibilidade de qualquer alteração.

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

Verifica-se nos autos que o Aditivo de 25 de novembro de 2008 veio para permitir que a COSANPAR substituísse a parte original do negócio, sua controladora COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Naquele momento, houve uma celebração contratual, substituindo-se o adquirente e mantendo-se a cessão anterior. Esse é o momento de fato da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nesse sentido, considero correto o lançamento.

Outro ponto debatido pela recorrente diz respeito à base de cálculo, seja porque teria havido equívoco na determinação do custo de aquisição registrado no BACEN, não se observando a soma dos investimentos, seja porque seria indevido o reajuste das bases de cálculo (*Gross up*) efetuado pela autoridade lançadora.

Os valores apurados pela fiscalização com base na escrituração da empresa, conforme folha 41/69 do “Termo de Verificação Fiscal”, foram:

Data Fechamento	Montante em US\$	Taxa	Montante em R\$	Doc. SAP
21/11/2008	214.353.314,10	2,4277	520.385.540,64	100.000.400
25/11/2008	500.000.000,00	2,3056	1.152.800.000,00	100.000.457
25/11/2008	26.921.260,87	2,3056	62.069.659,06	100.000.401
28/11/2008	(26.921.260,87)	2,3331	(62.809.993,74)	100.000.868
TOTAL	714.353.314,10		1.672.445.205,97	

O capital registrado da sociedade alienada foi o obtido no extrato de investimento das cooperativas no Banco Central fornecido pela fiscalizada, mesmo valor constante da alteração do contrato social da autuada efetuada em 3 de outubro de 2008 e registrada em 17 de novembro do mesmo ano, no montante de R\$ 139.359.990,00.

Com base nesses valores foi apurado um ganho de capital no valor de R\$ 1.533.085.216,60, o qual correspondeu à diferença entre o montante pago pelas participações societárias de R\$ 1.672.445.206,00, equivalente a US\$ 714.353.314,10, e o correspondente ao capital social registrado da sociedade alienada de R\$ 139.359.990,00. O valor foi ajustado para R\$ 1.803.629.665,88 (valor apurado no ganho de capital dividido por 0,85).

A recorrente, arguindo nulidade do lançamento, contesta esse cálculo e afirma que o custo da aquisição de sua participação societária não seria apenas o capital social inicial da ESSO, mas a totalidade dos investimentos feitos por seus controladores até a data da

transferência da empresa ao Grupo COSAN. Assim, o custo seria de US\$ 111.033.536,40, correspondendo à R\$ 261.561.701,70.

Entretanto, não é possível aferir os reinvestimentos somente a partir das telas de consultas do BACEN, uma vez que, pelo que dispunha o contrato de compra e venda, durante o chamado “Período Intermediário”, o qual abrange o dia da assinatura do contrato até a data da sua conclusão, o Grupo EXXONMOBIL assumiu o compromisso de que não receberia da ESSO nenhum pagamento de qualquer tipo, conforme dispunha o conteúdo da cláusula 5.14(xvii):

5.14 [...]

c) [...], a Fornecedora deverá providenciar para que as Sociedades não:

[...]

(xvii) efetuem nenhum pagamento de qualquer tipo (inclusive, entre outros, qualquer pagamento a partir da conta de um sócio, pagamento de juros especiais, redução de capital, distribuição ou pagamento de qualquer taxa de consultoria, assessoria, administração, serviço, aconselhamento, monitoramento ou outra taxa, bônus, ou pagamento de qualquer tipo) para a Fornecedora ou qualquer uma de suas Afiliadas (exceto a Sociedade), exceto um pagamento por mercadorias recebidas ou serviços reais prestados em termos e condições normais de mercado. (grifo nosso)

Assim, considerando que o contrato fora assinado em 23 de abril de 2008, e que a partir desta data o lucro da ESSO não poderia mais ser destinado ao Grupo EXXOMOBIL, não há como apurar o que seria reinvestimento ou lucros destinados ao Grupo COSAN. Portanto, ante a previsão contratual de que a empresa brasileira não repassaria mais recursos ao Grupo EXXOMOBIL, tais valores não podem ser aceitos como custo de aquisição da empresa adquirida.

No mesmo sentido, alega nulidade, por erro de apuração da base de cálculo do tributo pela ausência de motivação e fundamentação legal para essa majoração, ou, a título argumentativo, a exclusão desses valores adicionais.

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

13.3 Com exceção de valores a serem pagos de acordo com a Cláusula 13.4.3, **todas as somas devidas pelas Compradoras ou pelas Sociedades nos termos deste Contrato serão líquidas de qualquer Imposto retido na fonte.** Se as Compradoras ou as Sociedades foram obrigadas por qualquer Legislação aplicável a deduzir Impostos de ou em relação a qualquer soma devida nos termos deste Contrato à Fornecedora ou suas Afiliadas, o valor pago será aumentado na medida necessária para assegurar que, depois de efetuadas todas as deduções exigidas, a Fornecedora ou suas Afiliadas recebam valor igual à soma que teria sido recebida se nenhuma tal dedução tivesse sido necessária. Caso as Compradoras ou as Sociedades sejam obrigadas por Legislação aplicável a efetuar esses pagamentos, esses pagamentos serão tratados como pagos à Pessoa em relação à qual a dedução e retenção tiverem sido realizadas, e as Compradoras ou as Sociedades entregarão a Fornecedora ou suas Afiliadas cópia autêntica dos documentos fiscais atestando o recolhimento do Imposto retido na fonte dentro de período de 30 dias a contar da data de pagamento. Caso a Fornecedora ou suas Afiliadas sejam consideradas responsáveis por pagamento devido **pelas Compradoras ou pelas Sociedades de acordo com esta Cláusula, as Compradoras**

defenderão, manterão isentas e indenizarão a Fornecedora ou suas Afiliadas. (grifo nosso).

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

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

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

Assim sendo, considero neste aspecto que está correta a decisão recorrida, não havendo qualquer nulidade do lançamento quanto ao valor do imposto apurado.

III – A multa de ofício e sua qualificação

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

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

Inicialmente, não cabe razão a recorrente quanto ao caráter personalíssimo da lei, supostamente abrangido pelo art. 132 do CTN, na qual a responsabilidade do sucessor decairia apenas pelos créditos tributários no sentido estrito, não abrangendo as multas aplicadas. Esse não é o entendimento dominante da doutrina, como destacou a PGFN nas suas contrarrazões:

Com efeito, não se desconhece que parte da doutrina, ressalta-se minoritária, entende que o artigo acima teria previsto a responsabilidade do sucessor apenas pelos créditos tributários (sentido estrito) devidos pela pessoa jurídica sucedida, e não pelas multas decorrentes de lançamento de ofício para exigir os tributos não pagos.

No contraponto, a PGFN citou autores como Gaetano Paciello [(PACIELLO, Gaetano, in Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 4 (Sanções Tributárias), Editora Resenha Tributária, pp. 108 a 109], José Carlos de Sousa Costa Neves e Djalma de

Campos [(NEVES, José Carlos de S. C., e CAMPOS, Djalma, in Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 4 (Sanções Tributárias), Editora Resenha Tributária, pp. 13 a 20], Zelmo Denari [(DENARI, Zelmo, in Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, pp. 135 a 138], bem como as decisões dos Tribunais Superiores, como as proferidas pela Ministra Eliana Calmon [STJ, 2ª Turma, Resp 32967/RS, DJ de 20/03/2000], pelo Ministro Castro Meira [REsp 959389/RS, 2ª Turma, DJe 21/05/2009], pelo Ministro Cordeiro Guerra [Recurso Extraordinário n.º 83.613/SP] e pelo Ministro Justino Ribeiro [TRF, 1ª Região, DJ 20/08/1999]. Cita ainda decisões deste Tribunal Administrativo, como a proferida nos Acórdãos CSRF/02-02.589 e CSRF/02-02.623.

Também, como já observou a decisão recorrida, a multa aplicada tem caráter patrimonial e não se confunde com as penas de outras áreas do direito, no caso do Direito Penal, que é inadequado para orientar as interpretações das normas que regem a sucessão de pessoas jurídicas no âmbito do Direito Tributário.

A situação em tela é agravada pelo fato de a sucedida e a sucessora estarem submetida ao mesmo controle acionário antes e depois da sucessão, como se vê nos autos.

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

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

Primeiramente cabe esclarecer que não houve agravamento da multa, e sim qualificação em função da artificialidade dos atos praticados pelo Grupo COSAN para simular os fatos jurídicos que resultaram na aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO, no intuito de afastar a incidência do IRRF sobre o Ganho de Capital, devido pelas sociedades alienantes domiciliadas no exterior, cuja responsabilidade pela retenção era das sociedades adquirentes localizadas no Brasil.

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

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

Está mais que evidente que os atos praticados pelo Grupo COSAN, objetivavam apenas e somente a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas holandesas. Aliás, estas sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN, em 23 de abril de 2008. Naquele contrato tais cooperativas eram denominadas de COOPERATIVA 1 e COOPERATIVA 2 (fl. 307). E, quando criadas, tiveram vida efêmera: foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, e liquidadas em pouco mais de dois meses, 17 dias após a transferência de propriedade.

O objeto da negociação está devidamente registrado no contrato de compra e venda assinado pelas partes, cujo conteúdo está relacionado a questões, entre outras, como: o gerenciamento do ativo; a administração dos tributos, inclusive às compensações daqueles administrados pela Receita Federal do Brasil, como o COFINS; o plano de cargos e garantia de emprego e benefício aos funcionários; o uso da marca. Tudo isso referente à empresa de fato adquirida, a ESSO. Nenhuma das obrigações de médio prazo poderia se referir às cooperativas extintas, como se vê no seguinte trecho do contrato:

5.2.4 Capitalização das Sociedades e Obrigações e Responsabilidades das Cooperativas Principais. [...]

(b) [...]. Na Data de Conclusão (i) cada Cooperativa Principal será uma Sociedade controladora sem operações, (ii) o único ativo da Cooperativa Principal serão as ações e/ou quotas das Sociedades e caixa ou capital de giro mantido pelas Cooperativas Principais e (iii) exceto quando definido no Anexo 5.2.4(b), nenhuma das Cooperativas Principais terá qualquer reclamação, obrigação, responsabilidade ou dívida de qualquer natureza (seja absoluta, acumulada, contingente ou de outra forma). (grifo nosso)

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

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

IV – Os juros sobre a multa de ofício

A recorrente alega que seria ilegal a cobrança de juros moratórios aplicados sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal, posto que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, combinada com o art. 84 da lei nº 8.981, de 1995, estabelecem a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC apenas sobre tributos.

Vale observar que aqui não se discute a aplicação da taxa SELIC nos acréscimos moratórios, mas apenas a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Pelo que dispõe o art. 161 do CTN, chega-se à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1 Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2 O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora diz, expressamente, no parágrafo único do art. 43 que incidirão juros de mora à taxa Selic, conforme se observa a seguir:

Art. 43. Poderá ser formalizada a exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, em 0

2/03/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/03/2015 por MARIA HELENA CO

TTA CARDOZO

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos nossos)

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), que reiterou o entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”, seguindo a linha adotada pela Segunda Turma do STJ (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Também, no âmbito do CARF, verifica-se esse entendimento, conforme consta nos Acórdão nº 9202-01.806, 9101-00.539, CSRF-04-00.651.

Isto posto, voto em NEGAR provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Francisco Marconi de Oliveira – Relator