



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

Processo n° 10980.724907/2016-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.656 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ: Ágio
Recorrente ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, afastar as preliminares suscitadas e rejeitar a arguição de decadência; (ii) por maioria de votos, rejeitar o pedido de aplicação do art. 24 da LINDB, vencida a Conselheira Relatora; (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por lhe dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 75%. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor a respeito da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB ao caso concreto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SPO, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, exonerando a parcela relativa à qualificação da multa de ofício sobre as parcelas lançadas correspondentes à glosa de compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas da CSLL, mantendo-se os demais créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013.

Do Lançamento

O lançamento se deu em razão da dedução indevida de despesas com amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária seguida de incorporação, utilização de prejuízos fiscais inexistentes, diante de autuação anterior para realização compensações nos anos de 2011 a 2013, bem como a aplicação de multa isolada sobre a falta de recolhimentos das estimativas mensais.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 861 e ss), e Relatório do acórdão recorrido (fls. 1284 e ss), as razões de autuação foram:

1. Trata o presente processo de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 447/449 – TDPF nº 09.0.01.00-2016-00009-7).

Auto de Infração de IRPJ e Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal

2. No que concerne ao IRPJ, foi constituído imposto no valor de R\$15.381.500,45, juros de mora de R\$6.515.017,82, multa proporcional qualificada de R\$23.072.250,67 e multa aplicada isoladamente de R\$6.342.889,19. O total do Auto de Infração de IRPJ atingiu o montante de R\$51.311.658,13 e abrangeu os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

3. As infrações verificadas foram as seguintes:

*3.1. Ajuste do RTT efetuado indevidamente: a empresa, entre 2011 a 2013, excluiu valores a título de despesas com **amortização de ágio (gerado em incorporação de empresa)**, para fins de apuração do lucro real (e da base de cálculo da CSLL), não na contabilidade societária do contribuinte, mas no Lalur e na Ficha 09A de suas DIPJs (fls. 459/793). A exclusão teria ocorrido na linha 2 da Ficha 09A – Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT. Por ocasião do presente lançamento, foi analisada autuação anterior, relativa aos anos-calendário de 2009 e 2010, que tratou da operação que gerou o ágio, mantida pela DRJ/CURITIBA e pelo CARF, e que se encontra atualmente distribuída a conselheiro, em sede de Recurso Especial impetrado pelo Contribuinte, junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF.*

A multa foi qualificada (150%), em razão de ter sido verificada, nas circunstâncias narradas, a figura da fraude, bem como do intuito doloso (art. 72 da Lei nº 4.302, de 1964).

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; arts. 247, 385 e 386 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99); arts. 6º e 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

3.2. Saldo Insuficiente na Compensação de Prejuízo Fiscal: *em virtude da utilização de saldo de prejuízos fiscais para fins de diminuição dos montantes cobrados em razão de glosas realizadas em Autos de Infração anteriormente lavrados (anos-calendário de 2009 e 2010), a empresa não poderia, usando os mesmos valores, realizar compensações nos anos-calendário de 2011 a 2013. A multa aplicada foi qualificada (150%) uma vez que os valores cobrados foram utilizados em autuação anterior para reduzir glosas consideradas dolosas.*

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95 e arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99.

3.3. Multa aplicada isoladamente (50%): *lançada em razão da falta de pagamento de parte do adiantamento do tributo incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução (arquivo "Multa Isolada sobre Insufic. Estimativas 2011 a 2013", anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 819).*

Enquadramento legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Auto de Infração de CSLL e Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal

4. Outrossim, foi lavrado Auto de Infração de CSLL. O montante lançado abrangeu os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013. A título de contribuição, cobrou-se o valor de R\$5.358.072,46, juros de mora, R\$2.255.449,87, multa proporcional qualificada, R\$8.037.108,69 e multa aplicada isoladamente, R\$2.283.440,05. O total da exigência atingiu o valor de R\$17.934.071,07. As infrações foram as mesmas descritas para o IRPJ.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue, em síntese, o relato da Impugnação, de fls. 903/975:

I - FATOS

I.1 - SÍNTESE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Apesar de haver duas autuações relativas à amortização fiscal decorrente da mesma operação societária (Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76 - ACs 2010 e 2011 - e a presente - ACs 2011, 2012 e 2013), deve ser esclarecido que a motivação do lançamento apontada pela Fiscalização nestes autos é distinta daquela apontada no AIIM que deu origem ao Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76, que aguarda julgamento do Recurso Especial na C. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF").

Com efeito, a autuação consubstanciada no Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76 era no sentido de que o ágio amortizado pela Impugnante seria um "ágio interno" e, portanto, não passível de amortização fiscal.

A principal acusação feita nos presentes autos, por sua vez, se refere à impossibilidade de dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio

analisado em razão da suposta ausência de unificação patrimonial entre o investidor e a investida. De acordo com a Fiscalização, a ArcelorMittal Participações seria mera "empresa veículo" e, portanto, sua incorporação pela Impugnante não teria o condão de produzir a unificação patrimonial supostamente exigida por lei para a amortização fiscal do ágio.

Assim, diferentemente do que ocorreu na autuação relativa aos anos-calendário 2009 e 2010, a glosa das despesas de amortização de ágio levada a cabo pela Fiscalização no Auto de Infração ora combatido está calcada nas seguintes alegações:

(i) a verdadeira adquirente da Impugnante teria sido a Arcelor Spain Holding SL ("Arcelor Spain"), controladora da ArcelorMittal Participações, e não a própria ArcelorMittal Participações, que seria mera "empresa veículo". Nesse sentido, a sociedade investidora original (Arcelor Spain) e a sociedade adquirida (Gonvarri Brasil, ora Impugnante) continuaram a existir, de forma que a "substância econômica" do ágio poderia ser encontrada na contabilidade da primeira, o que impediria o aproveitamento do ágio no Brasil, uma vez que não se verificaria qualquer confusão patrimonial entre o "investidor original" e a investida;

(ii) outra consequência da reestruturação societária questionada seria um suposto duplo aproveitamento do ágio pelo grupo da Impugnante: na amortização fiscal em curso e na eventual alienação do investimento pela Arcelor Spain, para fins de apuração de ganho ou perda de capital;

(iii) o ágio registrado pela ArcelorMittal Participações somente existiria em razão de uma redução do capital da Impugnante deliberada em 03 de março de 2008 (previamente ao investimento da ArcelorMittal Participações), que reduziu significativamente seu patrimônio líquido. De acordo com a Fiscalização, caso o investimento fosse efetuado antes da referida redução, "o pretense ágio surgido seria consideravelmente menor ou até inexistiria", e

(iv) o ágio foi registrado com base em Laudo de Avaliação elaborado após a assinatura do Acordo de Investimento e aquisição da participação societária, o que supostamente "contraria práticas de mercado que sugerem um estudo prévio, por parte do comprador, da empresa objeto de investimento". Dessa forma, a assinatura do referido Acordo de Investimento antes da confecção do Laudo não permitiria "a correta escrituração do ágio, sendo impossível estipular se o seu fundamento econômico decorreu de expectativa de rentabilidade futura, valor de mercado de ativos ou fundo de comércio, como exige a legislação".

Além da glosa das despesas de amortização do ágio, a Fiscalização também exige por meio do AIIM os tributos decorrentes de compensações que teriam sido indevidamente realizadas pela Impugnante com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013. De acordo com a Fiscalização, as glosas efetuadas no âmbito do Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76 resultaram no aumento do IRPJ e CSLL devidos naqueles autos, sendo que o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL então acumulados foram utilizados para reduzir os montantes lá cobrados, fato que levou à redução dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL registrados pela Impugnante. Por consequência, tais saldos restaram insuficientes para a efetivação das compensações ao longo dos anos-calendário 2011 a 2013.

Por fim, a Fiscalização aplicou (i) multa isolada sobre a insuficiência de estimativas mensais pagas pela Impugnante em razão da amortização do ágio e (ii) a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor dos tributos supostamente devidos, incluindo a parcela do imposto pago a menor em razão da suposta compensação indevida de prejuízos fiscais acumulados. A qualificação da multa está embasada no entendimento de que

houve "dissimulação" nas operações societárias que geraram o ágio amortizado.

Em primeiro lugar, cabe ressaltar, desde já, que em momento algum a Fiscalização colocou em dúvida a existência, a mensuração, a justificativa ou a validade do ágio amortizado pela Impugnante.

Muito pelo contrário, a Fiscalização não questiona em momento algum que o ágio foi pago, que as transações ocorreram entre partes independentes e o respectivo valor foi justificado na expectativa de rentabilidade futura. Em outras palavras, os elementos essenciais para o registro contábil e amortização fiscal do ágio foram devidamente observados.

Ademais, embora o TVF contenha breves comentários relativos à data de assinatura do Laudo de Avaliação da Impugnante, estes não embasam a lavratura do AIIM.

Com efeito, a insurgência da Fiscalização reside exclusivamente nas operações societárias realizadas pela Impugnante e seu grupo econômico (e que redundaram na amortização do ágio para fins fiscais), muito embora tais operações não tenham implicado qualquer prejuízo às autoridades fiscais e tampouco qualquer vantagem escusa à Impugnante.

Apesar de não apontar qualquer ilegalidade ou irregularidade efetivas nos atos praticados pela Impugnante e suas controladoras, a Fiscalização arbitrariamente afastou os efeitos fiscais típicos das operações societárias realizadas, em particular a efetiva realização da aquisição por parte da ArcelorMittal Participações.

Houve a aquisição de que forma? Já havia a propriedade? Não. Mas o adquirente, que forneceu recursos para tanto, bem como quem tinha o mando efetivo está no exterior....

Ocorre que, ao contrário do quanto pretendeu fazer crer a Fiscalização, está claro que o ordenamento jurídico permite a amortização fiscal do ágio no caso presente, nos exatos termos dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999 - "RIR/99").

I.2 - DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES QUE GERARAM O DIREITO À AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO

O Grupo ArcelorMittal é o maior conglomerado produtor de aço do mundo, com operações em mais de sessenta países, sendo resultante da fusão dos Grupos Mittal Steel e Arcelor, ocorrida em 2006. O referido grupo é líder mundial na produção, comercialização, distribuição e prestação de serviços relacionados aos produtos do aço, atuando com tecnologia de ponta nos principais mercados globais, incluindo os mercados automotivo, de construção, eletrodomésticos, embalagens, dentre outros.

Por outro lado, o Grupo Gestamp - do qual a Impugnante (então denominada Gonvarri Brasil, como já mencionado) fazia parte - é um conglomerado espanhol líder no mercado europeu na prestação de serviços relacionados ao aço. Presente em mais de vinte e cinco países, o Grupo Gestamp dividia-se em três principais segmentos: Gonvarri, Gestamp Automoción e Gestamp Renewables.

Assim, enquanto as sociedades do Grupo ArcelorMittal no Brasil manufaturavam bobinas de aço, a Impugnante realizava apenas o processamento destas bobinas. Nesse sentido, assim como haviam feito seus principais concorrentes no mercado brasileiro, o Grupo ArcelorMittal decidiu adquirir participação em empresas que desenvolvessem a atividade de processamento de bobinas no Brasil, conforme ilustra o documento intitulado "Dec/s/Ve firstmove towards leadership in the Brazilian downstream market" ("Movimentos estratégicos preliminares para liderança do mercado brasileiro de distribuição") (doc. 05).

Referido documento contém um estudo interno realizado pelo Grupo ArcelorMittal, a partir de dados econômico-financeiros e projeções lastreadas em informações sobre o mercado, o qual foi utilizado como um dos subsídios técnicos para a avaliação dessa estratégia de investimento por parte da Diretoria do Grupo.

A intenção do Grupo ArcelorMittal era adquirir simultaneamente participação societária em duas empresas brasileiras engajadas na atividade de processamento

de bobinas: a Impugnante (com atuação na região Sul, além da região Sudeste), e a "Manchester" (com atuação na região Sudeste), alavancando sua participação no mercado de distribuição brasileiro.

Nesse contexto, a ArcelorMittal Participações foi constituída em fevereiro de 2008 pelo Grupo ArcelorMittal, com o objetivo de concentrar os projetos de processamento e distribuição de bobinas de aço.

Após diversas tratativas, em março de 2008, o Grupo ArcelorMittal celebrou o Acordo de Investimento com a sociedade espanhola Gonvarri Corporación Financiera SL ("Gonvarri Espanha") visando à aquisição de 50 % de participação societária na Impugnante e a consequente formação da joint venture ArcelorMittal Gonvarri Brasil (doc. 06).

Nos termos do Acordo de Investimento, a aquisição de participação na Impugnante foi realizada em duas etapas:

(i) na primeira, em 09 junho de 2008, a ArcelorMittal Participações adquiriu ações ordinárias da Impugnante, então detidas pela Gonvarri Espanha; e

(ii) na segunda, em 29 de outubro de 2008, novas ações ordinárias da Gonvarri Brasil foram subscritas e integralmente integralizadas pela ArcelorMittal Participações.

Conforme inicialmente previsto, a formação de uma joint venture brasileira por dois grupos econômicos com posição consolidada no exterior solidificou substancialmente as atividades desenvolvidas por ambos os grupos no País. Este contexto negocial também foi corroborado pelo extenso e bem fundamentado Parecer emitido pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE") em 17 de novembro de 2008, que aprovou a operação e a constituição da joint venture (doc. 07).

Não obstante, destarte a pretensão inicial do Grupo ArcelorMittal em conduzir paralelamente as aquisições de participação na Impugnante e na Manchester, a aquisição da Manchester pelo Grupo ArcelorMittal não prosperou na forma originalmente idealizada. Além de encontrar dificuldades nas negociações, a crise econômica que abateu a economia mundial a partir de setembro de 2008, iniciada com a quebra do Banco Norte-Americano Lehman Brothers, afetou significativamente o setor siderúrgico e as pretensões do Grupo ArcelorMittal, que verificou não ser um bom momento para efetuar maiores investimentos. Ainda no contexto da citada crise econômica, e visando a redução dos custos operacionais e administrativos do Grupo ArcelorMittal, em 31 de dezembro de 2008, optou-se pela incorporação da ArcelorMittal Participações pela Impugnante, visto que, conforme descrito no Protocolo e Justificação da Incorporação (doc. 08), as atividades da ArcelorMittal Participações puderam passar a ser exercidas pela empresa incorporadora.

II - DIREITO

II. 1 - COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS: ANÁLISE DA

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

As normas que permitem a amortização fiscal do ágio constam dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997 ("Lei nº 9.532/97").

Dispõem as referidas normas:

(...)

A regra prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997 ("Lei nº 9.532/97") é bastante objetiva: se uma dada pessoa jurídica absorve patrimônio de outra na qual detém "participação societária adquirida com ágio" (ou vice-versa), poderá amortizar fiscalmente tal ágio, bastando, para tanto, que este esteja baseado em rentabilidade futura. Não há qualquer requisito adicional e

tampouco qualquer limitação relativa à forma de aquisição do investimento. Também não traz a lei qualquer menção a termos utilizados pela Fiscalização, tais como "investidor original" ou "substância econômica do ágio".

De se destacar ainda que, de acordo com o TVF, a norma acima teria, na realidade, o propósito de "eliminar vantagens de natureza fiscal irregularmente utilizadas" e não conceder ou ampliar benefícios fiscais. Para sustentar sua posição, a Fiscalização cita a exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997 ("Medida Provisória nº 1.602/97"), posteriormente convertida na Lei nº 9.532/979, abaixo transcrita:

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

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

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

Tal posicionamento, porém, não tem fundamentação na legislação em vigor. Ora, o "planejamento tributário" que se visou coibir se refere à aquisição, por empresa lucrativa, de empresa deficitária, seguida pela incorporação da primeira pela última - situação que não tem qualquer similitude fática com o caso em tela.

Nesse contexto, o TVF incorre em grave erro ao insinuar que a edição da Medida Provisória nº 1.602/97 teve o propósito de atingir situações tal qual a presente. Assim, longe de afastar o direito da Impugnante, a Exposição de Motivos corrobora a tese de defesa, no sentido de que a lei foi editada para garantir a dedutibilidade daqueles ágios que são efetivamente pagos e possuem fundamento em rentabilidade futura, conforme ocorre no caso.

De toda forma, importa considerar que a norma a ser observada, tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes, é aquela constante dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, a qual se limitou a estabelecer tratamento fiscal específico a ser aplicado às aquisições de participações societárias com ágio - tratamento este que foi inteiramente observado pela Impugnante.

A postura que vem sendo adotada pelo Fisco em relação à matéria mostra-se incongruente com os atos praticados pelo Governo Federal, que, quando teve oportunidade de alterar a regra da amortização do ágio por meio da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 ("Lei nº 12.973/14"), não o fez, mas apenas inseriu certas restrições, restrições essas que não trazem qualquer impacto ao caso presente, até mesmo por não existirem à época dos fatos ora analisados.

(...)

Ou seja, os atos condenados pela autoridade lançadora não apenas são válidos, como representam condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento, como vem reconhecendo o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") em diversos casos.

Portanto, a posição da autoridade lançadora caminha em sentido contrário à intenção do legislador ordinário, instituidor do mecanismo de amortização fiscal do ágio.

Ademais, deve se atentar ao fato de que, no passado, o Poder Legislativo, não só instituiu o mecanismo da amortização fiscal do ágio, como também rejeitou

expressamente a tentativa de revogação desse regime (O Projeto de Lei nº 2.922-A, de 2000, propunha, em seu artigo 1º, a revogação do inciso II do art. 70 da Lei nº 9.532/97, ao argumento de que ser "absurdo o benefício fiscal que ela concedeu as empresas vencedoras dos leilões de privatização de empresas estatais". No entanto, referida proposta foi rejeitada pelo Poder Legislativo).

Por fim, é de se observar que as cortes administrativas têm tido relevante papel na correção dos exageros que vêm sendo perpetrados na interpretação da autorização legal para amortização do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura, reafirmando que os requisitos e condições para o aproveitamento do ágio são somente aqueles veiculados pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e rechaçando a tentativa de criar condições inexistentes na legislação.

II. 2 - PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Como já destacado, apesar de não indicar qualquer infração à lei, a Fiscalização condenou as operações societárias realizadas pelo grupo econômico da Impugnante e lavrou o AIIM ora combatido, impondo multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

A aplicação da multa qualificada tem por base uma genérica alegação de "dolo". De acordo com a Fiscalização, as operações societárias relacionadas à aquisição da Impugnante consistiriam em uma simulação relativa (ou "dissimulação"), pois não teriam propósito negocial, se destinando apenas a simular a aquisição de investimento da Impugnante pela ArcelorMittal Participações, operação esta que permitiria posteriormente a amortização fiscal do ágio então apurado, camuflando o que o Fisco entende ser a operação real: a aquisição de participação na Impugnante pela Arcelor Spain.

A leitura do TVF mostra que a glosa da dedução das despesas de amortização de ágio registradas pela Impugnante se deu primariamente com base no raciocínio segundo o qual as reestruturações societárias efetuadas pela Impugnante e suas controladoras não teriam o condão de provocar a confusão patrimonial entre o investidor e a investida que autorizaria a amortização fiscal do ágio.

Ocorre que a Fiscalização não chegou a essa conclusão por meio da simples aplicação da norma aos fatos. Como mencionado anteriormente, a legislação aplicável dispõe claramente que, se uma dada pessoa jurídica absorve patrimônio de outra na qual detém "participação societária adquirida com ágio" (ou vice-versa), poderá amortizar fiscalmente tal ágio, bastando, para tanto, que este esteja fundamentado em rentabilidade futura.

Como será visto em maiores detalhes mais adiante, a situação prevista na lei se amolda perfeitamente ao caso em tela: a Impugnante absorveu o patrimônio de sua controladora ArcelorMittal Participações, sendo que a última detinha participação societária adquirida com ágio baseado em rentabilidade futura na primeira. Assim, todos os requisitos legais foram observados.

... a Fiscalização lançou mão de conceitos e termos como "investidor original", "empresa veículo" e "substância econômica do ágio", dentre outros, que não existem na legislação, para justificar a lavratura do AIIM.

A desconsideração dos efeitos das operações societárias em questão em uma suposta intenção de economizar tributos tampouco fará o AIIM prosperar.

Sobre o tema, é de se ressaltar a eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ("CTN"), já que o Congresso Nacional nunca regulou referido artigo, bem como saber que o artigo 14 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 ("Medida Provisória nº 66/02"), de iniciativa do Poder Executivo, também não foi convertido em lei pelo Congresso Nacional. Finalmente, vale comentar que a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, que trazia uma norma antielisiva, também não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional.

A desqualificação de atos e negócios jurídicos válidos por parte da Fiscalização, sem qualquer base legal, é de fácil percepção. Após não lograr introduzir no ordenamento jurídico norma eficaz antielisiva, o Fisco busca na aplicação do direito, sem medir esforços, atingir o seu intento. Uma leitura rápida do texto original da Medida Provisória nº 66/02, que não foi convertida em lei, permite compreender a exata dimensão do que ocorre nesses autos. A utilização de tese doutrinária complexa e incompatível com os princípios da tipificação cerrada que rege o Direito Tributário não socorre a autoridade fiscal. Pelo contrário, deixa mais clara a ilegalidade de tudo o que se vê nesses autos.

Porém, não obstante o Congresso Nacional ter rejeitado todas as iniciativas do Poder Executivo de introduzir normas que permitissem a desqualificação de atos validamente executados (i.e., a chamada norma antielisiva), a Receita Federal do Brasil vem aplicando na prática conceitos não normatizados ("investidor original", "substância econômica do ágio", etc).

O que se verifica é que primeiro a Fiscalização decidiu que as despesas de amortização do ágio em questão eram indedutíveis, para, depois, buscar alguma justificativa que permitisse sustentar essa conclusão.

Esse raciocínio fica claro ao se cotejar a presente autuação com aquela lavrada nos autos do Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76. Como visto, a presente autuação se funda em uma suposta ausência de unificação patrimonial entre investidor e investida, que, no entender do Fisco, continuariam existindo individualmente. Já a autuação anterior, que versa sobre os exatos mesmos fatos, questiona a legitimidade da amortização do ágio com base na alegação de que este se originaria de um negócio entre

partes relacionadas (alegação, frise-se, sem qualquer fundamento que foi inclusive afastada pelas cortes administrativas naqueles autos).

*O que se verifica em ambos os casos é que a Fiscalização decidiu que as despesas do ágio sob análise eram indedutíveis e depois buscou criar uma tese que permitisse autuar a Impugnante. Em 2012, a Fiscalização optou por lavrar a autuação com base no entendimento de que as operações que geraram o ágio teriam sido realizadas por partes relacionadas e, portanto, não haveria substância econômica no ágio. Por outro lado, nos presentes autos, alega a Fiscalização, em um flagrante contrassenso, que a " **substância econômica**" do mesmo ágio se encontra na **Arcelor Spain e que não houve unificação patrimonial entre o real investidor e a investida.***

Assim, é de se indagar qual a real tese do Fisco para obstar a amortização fiscal do ágio. A resposta é muito clara, não há uma real tese jurídica, apenas a decisão de glosar as despesas em questão e um (i.e., o ágio foi gerado em operação com partes relacionadas), ora com base na utilização de conceitos sem base legal (i.e., "investidor original", "empresa veículo" "substância econômica do ágio", etc).

No caso em tela, não são necessárias grandes construções jurídicas para evidenciar o flagrante erro de direito perpetrado pela Fiscalização ao furtar-se do dever legal de motivar o ato praticado em normas jurídicas propriamente introduzidas no ordenamento jurídico, incorrendo em verdadeiro vício de motivação, além de afronta aos diversos princípios que devem nortear a conduta da administração (legalidade, moralidade, razoabilidade, etc.).

O dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem o ato de lançamento do crédito tributário) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei do Processo Administrativo Federal), em especial de seu artigo 2º, que estabelece o dever de as autoridades administrativas motivarem suas decisões. Aliás, o próprio Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 ("Decreto nº 70.235/72"), é explícito nesse sentido, ao tratar em seu artigo 10 dos requisitos do auto de infração.

Tal entendimento está refletido, de maneira inequívoca, em precedentes do E. CARF, que vem determinando a nulidade de autos de infração eivados pelo erro de direito, tais como o erro perpetrado no Auto de Infração ora impugnado.

NULIDADE. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DESCUMPRIMENTO DE EXIGÊNCIAS

LEGAIS. É nulo o lançamento desprovido de fundamentação legal, já que não assegura ao contribuinte o direito de conhecer a origem do débito, motivo da autuação, de forma a ser exercido o controle da legalidade do ato e o seu direito de defesa. (Acórdão 2402-004.102, de 14 de maio de 2014)

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL.

NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável. Processo anulado. (Acórdão 205-01.531, de 4 de fevereiro de 2009)

Adicionalmente, sabe-se que a atividade administrativa de lançamento é estritamente vinculada, por força do artigo 3º e do artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Assim, caso se entenda que o fundamento da autuação decorre da desobediência à lei, a base legal do alegado descompasso entre a conduta do contribuinte e a lei deve estar expressamente consignada (disposição legal infringida e penalidade aplicável). A ausência de tal fundamentação implica a descaracterização da cobrança de tributo, que passa a ser uma simples e ilegal agressão ao patrimônio do particular e, portanto, nula de pleno direito.

Não é de se surpreender, portanto, que até mesmo os próprios conselheiros do E. CARF - sejam eles representantes da Fazenda ou dos contribuintes - tenham alertado para a falta de segurança jurídica que tal cenário gera para os contribuintes, a exemplo do notório Caso Multiplan, em que a impropriedade do uso de conceitos estranhos ao ordenamento jurídico pátrio foi suscitada de maneira contundente pelo Conselheiro Fazendário Alberto Pinto Souza Jr, em seu voto condutor (Acórdão nº 1302-001.150, julgado em 07 de agosto de 2013):

*Os julgados do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, **evitando que suas decisões fiquem ao sabor ictérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, "falta de propósito negocial", que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.** (...) Como já dito anteriormente, "falta de substância econômica" assim como "falta de propósito negocial" não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes dêem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal. *Nesse mesmo sentido é a decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.293, de 12 de fevereiro de 2014, assim ementado:**

ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO. Não deve subsistir a glosa de despesas com amortização do ágio se a autuação não imputa vício nos negócios jurídicos do qual afluíu, pois ou se qualifica a operação como maculada por alguma patologia jurídica ou ela é lícita e a ela devemos dar os efeitos que lhe são próprios segundo a legislação tributária.

Nesta oportunidade, o Conselheiro Alberto Pinto Souza Jr. se pronunciou novamente de forma brilhante. Confira-se:

Ou seja, diz os autuantes que uma das infrações consiste na amortização do ágio para reduzir bases tributáveis, ora, mas onde está o ilícito? O que o autuante descreve como ilícito é a própria hipótese fática dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Parece-me assim, como em tantos outros casos que chegam ao CARF, que os autuantes na verdade não se conformam é com os dispositivos legais retro citados. Por sua vez, os argumentos articulados pelo Relator denotam a presença de alguns indícios de simulação, porém, repito, esse não foi o critério jurídico adotado pelos autuantes, tanto que a multa de ofício aplicada foi de 75%.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ - também possui entendimento consolidado no sentido de que a presunção de legitimidade do lançamento tributário não afasta o dever das autoridades fiscais de expor os motivos para desqualificar a apuração do contribuinte. Nesse sentido, transcreve-se abaixo a ementa de um dos diversos precedentes julgados nesse sentido:

Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova. Tributário. Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova.

O lançamento Fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.

Recurso Especial não conhecido. (Recurso Especial nº 48.516/SP, julgamento em 13 de outubro de 1997)

Resta, assim, demonstrada a nulidade do Auto de Infração ora impugnado por ausência de motivação, em razão de não ter a Fiscalização apontado ou demonstrado quaisquer violações à legislação vigente em que tenha incorrido a Impugnante.

II.3 - PRELIMINARMENTE: DECADÊNCIA DO DIREITO DA FISCALIZAÇÃO DE QUESTIONAR AS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS REALIZADAS PELA IMPUGNANTE

(...)

II.4 - ATENDIMENTO AOS REQUISITOS QUE AUTORIZAM A AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO

Como visto, a principal infração atribuída à Impugnante está relacionada à impossibilidade de dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio analisado em razão da suposta ausência de unificação patrimonial entre investidor e investida.

A Fiscalização entendeu que as operações que deram origem ao ágio amortizado consistiram em um "planejamento tributário bastante conhecido, comumente utilizado indevidamente por empresas estrangeiras para gerar ágio no Brasil, já que a transação direta entre empresas no exterior não teria o condão de gerar esse ágio no País".

De acordo com o raciocínio fiscal:

(i) a Arcelor Spain seria o "investidor original", a ArcelorMittal Participações seria a "empresa veículo" e a Impugnante seria o investimento;

(ii) por ser a ArcelorMittal Participações mera "empresa veículo", sua incorporação pela Impugnante não teria o condão de produzir a unificação patrimonial exigida por lei como condição para a amortização fiscal do ágio;

(iii) ao final das operações societárias analisadas pelo Fisco, não haveria confusão patrimonial entre o investidor (a Arcelor Spain, no entendimento do

agente fiscal) e investida, sendo que a "substância econômica do ágio" ainda estaria registrada no balanço do investidor, e (iv) em razão da existência continuada entre investidor e investimento, restaria vedado o aproveitamento fiscal do ágio amortizado pela Impugnante.

No entanto, é incontroverso que a ArcelorMittal Participações detinha participação societária na Impugnante, a qual foi adquirida com ágio. Nesse contexto, por qualquer prisma que se olhe, quando a primeira foi incorporada pela última, ocorreu a unificação patrimonial entre investidora e investida, fato esse que autoriza a amortização fiscal do ágio em questão.

II.4.1 - Contexto da constituição e existência da ArcelorMittal Participações

Inicialmente, é de se frisar que a alegação de ausência de propósito negocial não foi determinante para a lavratura do AIIM. Na realidade, tal alegação foi utilizada pela Fiscalização principalmente para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada. Não obstante, todas as operações realizadas possuem claro propósito extrafiscal.

O documento "Movimentos estratégicos preliminares para liderança do mercado brasileiro de distribuição" (doc. 05) deixa clara a intenção do Grupo ArcelorMittal em adquirir simultaneamente participação societária em duas empresas engajadas na atividade de processamento de bobinas: a Gonvarri Brasil - a ora Impugnante (com atuação na região Sul, além da região Sudeste), e a Manchester (com atuação na região Sudeste), alavancando sua participação no mercado de distribuição.

Nesse contexto, a ArcelorMittal Participações foi constituída em fevereiro de 2008 pelo Grupo ArcelorMittal, com o objetivo de concentrar os projetos relacionados ao setor de distribuição. Esse foi, portanto, o propósito para a criação da ArcelorMittal Participações.

Pois bem. As negociações com os acionistas da Manchester e da Gonvarri Brasil aconteceram em paralelo. Não obstante, a negociação com os acionistas da Manchester se mostrou mais complexa e difícil e acabou não indo adiante.

Por outro lado, em 14 de março de 2008, foi assinado o Acordo de Investimento com o Grupo Gonvarri, já prevendo os exatos termos da aquisição de 50% de participação societária na Impugnante (**doc. 06**).

Contudo, em relação à aquisição Manchester, não se logrou entendimento com os acionistas até julho de 2008, meses após a assinatura do Acordo de Investimento na Impugnante. Esse atraso nas negociações decorreu de diversos fatores, tais como: dificuldades na negociação dos termos da aquisição, inclusive preço; potenciais contingências identificadas durante o processo de due diligence na empresa, e restrições legais à transferência de parte das ações da Manchester advindas de processo de separação judicial de um de seus acionistas (cf. cláusula 2.6, item "g", do Contrato de Compra e Venda da Manchester, **doc. 09**).

Assim, embora a intenção inicial do Grupo ArcelorMittal tenha sido realizar todos os investimentos no setor de processamento e distribuição por meio da ArcelorMittal Participações (i.e., investimentos na Impugnante e na Manchester), tal estratégia mostrou-se posteriormente inadequada ou inviável.

Primeiro porque, ao longo da negociação com o Grupo Gonvarri, o Grupo ArcelorMittal acabou sendo forçado a concordar que a joint venture a ser formada teria o direito de exclusividade em relação à atividade por ela desenvolvida, como, de fato, foi formalizado no item 5.1 do Acordo de Acionistas (doc. 10) firmado entre as partes na data da aquisição da 1ª parcela das ações pela ArcelorMittal Participações.

Como consequência da referida cláusula de exclusividade, os futuros investimentos no setor de processamento e distribuição teriam que ser realizados através da joint venture criada entre os Grupos ArcelorMittal e Gonvarri, ou seja, não mais por meio da ArcelorMittal Participações.

Não obstante, o Grupo Gonvarri optou por não prosseguir no investimento, tendo em vista que, enquanto o Grupo Gonvarri estava eminentemente dirigido ao setor automotivo, a Manchester possuía portfolio diversificado de clientes, razão pela qual a Administração do Grupo Gonvarri concluiu que a aquisição não seria estrategicamente interessante para seu negócio.

Obteve-se, assim, a anuência dos acionistas da Impugnante, em atenção à cláusula de exclusividade prevista no item 5.1 do referido Acordo de Acionistas, na ata de reunião da Diretoria da Impugnante de 21 de julho 2008 (doc. 11), de modo a permitir que apenas o Grupo ArcelorMittal prosseguisse na aquisição.

Contudo, ainda assim, não foi possível realizar o investimento na Manchester inicialmente desejada, tendo em vista as diversas exigências impostas pelos acionistas da Manchester.

Diante desse cenário, após idas e vindas, optou-se por não realizar a aquisição da Manchester especificamente pela ArcelorMittal Participações, mantendo-se, contudo, a intenção de realizar os futuros projetos relacionados ao setor de distribuição, inclusive a possibilidade de construção de uma nova planta, por essa entidade.

A partir de setembro de 2008, com a quebra do Banco Norte-Americano Lehman Brothers, a economia mundial foi abatida por grave crise econômica, que afetou significativamente o setor siderúrgico. Assim, os demais projetos que faziam parte da diretiva estratégica para o setor brasileiro de distribuição foram suspensos.

Nesse contexto, optou-se pela incorporação da ArcelorMittal Participações pela Gonvarri Brasil, visto que, conforme informado no Protocolo e Justificação da Incorporação (doc. 08), as atividades da ArcelorMittal Participações puderam passar a ser exercidas pela Gonvarri Brasil, reduzindo-se o custo operacional e administrativo do Grupo ArcelorMittal.

Logo, ainda que se aceite como legítimo o conceito de "empresa veículo", ainda assim a ArcelorMittal Participações jamais poderia ser rotulada tal, visto que foi constituída com o propósito de consistir na holding brasileira do Grupo ArcelorMittal que concentraria os investimentos realizados em conjunto com o Grupo Gonvarri em empresas no setor de distribuição, tendo esse objetivo sido alterado por razões alheias à vontade do Grupo ArcelorMittal em razão das dificuldades nas negociações da aquisição da Manchester, impedimentos negociais criados pelo Grupo Gonvarri para a aquisição da Manchester e mudança drástica do cenário econômico em 2008.

Nesse contexto, resta patente a impropriedade da qualificação da ArcelorMittal Participação como "empresa veículo", que supostamente teria

sido criada tão somente com o objetivo de facilitar a aproximação entre a Arcelor Spain e a Gonvarri Brasil.

A verdade é que a ArcelorMittal Participações foi criada com um objetivo determinado do Grupo ArcelorMittal, de se tornar a sociedade holding no Brasil e concentrar e expandir os negócios no País.

II. 4. 2 - Atendimento às condições para aproveitamento do ágio: ocorrência de unificação patrimonial entre investidora e investida e inexistência de duplo aproveitamento do ágio

A fim de reforçar a idéia de que a ArcelorMittal Participações seria uma "empresa veículo" e não a real investidora, a Fiscalização sustenta, de maneira categórica e não fundamentada, que a aquisição de participação na Impugnante teria sido motivada pelo objetivo de transferir, da Arcelor Spain para a ArcelorMittal Participações, o ágio gerado na operação. Nesse sentido, a Fiscalização afirma que a substância econômica do ágio poderia ser encontrada na contabilidade da Arcelor Spain, sociedade esta que, supostamente, seria a "investidora original" da participação societária adquirida na Gonvarri Brasil.

O que se verifica é que as afirmações da Fiscalização são retóricas e vazias de conteúdo e que se tentou a qualquer custo descaracterizar as operações validamente realizadas pela Impugnante. Se verifica também que, ao invés de analisar o contexto e a adequação legal das operações que geraram o ágio, a Fiscalização prefere presumir que todas as empresas estão tentando obter benefícios tributários, como se esse fato, por si só, fosse ilícito e condenado pela legislação brasileira.

Todavia, as afirmações e os fundamentos utilizados para suportar a linha de raciocínio são completamente ilógicos. Em primeiro lugar, na formação da joint venture entre os Grupos ArcelorMittal e Gonvarri, a ArcelorMittal Participações adquiriu, em dois passos sucessivos, 50% das ações da Impugnante. Não houve, portanto, qualquer transferência de ágio - este foi registrado originalmente na citada operação e não foi "transferido" em momento algum.

Como comprovam todos os documentos societários, o Acordo de Investimento e as demais informações submetidas à Fiscalização, a participação societária foi adquirida, desde sua origem, pela ArcelorMittal Participações. Nesse sentido, revela-se inapropriada a colocação quanto à existência de uma suposta "transferência do ágio".

Com efeito, o ágio foi registrado originalmente na ArcelorMittal Participações quando da aquisição de participação societária na Impugnante, sendo absorvido pela Impugnante em virtude de sucessão universal, como consequência natural da incorporação da ArcelorMittal Participações, nos exatos termos da Lei nº 9.532/97.

Assim, não assiste razão à Fiscalização, uma vez que sua interpretação não encontra guarida na Lei nº 9.532/97, a qual se limita a dispor que a amortização do ágio é possível quando ocorre a fusão, a incorporação ou a cisão de sociedades, sendo que o regramento específico de tais operações é dado pela legislação societária.

Uma importante premissa de investimentos estrangeiros no Brasil que foi ignorado pela Fiscalização é no sentido de que a aquisição de participações societárias por grupos empresariais pressupõe, como regra, alguma forma

de financiamento, seja ele aporte de capital ou empréstimo, podendo este último ser obtido junto ao próprio grupo econômico ou junto a terceiros.

Assim, os grandes grupos empresas que pretendem investir no Brasil não precisam, necessariamente, fazê-lo diretamente e por meio de grandes operações internacionais extremamente complexas. É lícito, dentro de sua gama de liberdade conferida pelo ordenamento jurídico, que grupos econômicos decidam organizar seus negócios da forma "A" ou da forma "B", sem que isso seja questionado pelas autoridades fiscais.

Em se tratando de operações envolvendo aporte de capital de empresa estrangeira, a qual adquire participação em uma empresa brasileira, o raciocínio sugerido pela Fiscalização - ressalte-se, sem amparo legal - levaria à necessidade de se realizar incorporações internacionais entre o sócio estrangeiro e a entidade adquirida, procedimento de enorme complexidade operacional e que, na grande maioria dos casos, representaria perda de eficiência e indesejada união de estruturas de negócios regidas por diferentes ordenamentos jurídicos.

Desenvolvendo esse raciocínio ainda mais um pouco, seria necessário considerar que se um sócio pessoa física aporta recursos em uma empresa para efetuar uma aquisição, não é possível realizar uma incorporação de empresas perante as autoridades fiscais, já que não seria possível uma pessoa jurídica incorporar uma pessoa física.

A tese fazendária da existência de um "real adquirente" não sobrevive a uma análise superficial. Essa tese, em resumo, sustenta que a empresa onde o ágio foi registrado não seria a "real adquirente" e, dessa forma, sua Incorporação não permitiria o aproveitamento da amortização fiscal do ágio, já que não haveria observância aos quesitos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97.

Primeiramente, essa tese não possui base legal. Como visto acima, não há na legislação brasileira o conceito de "real adquirente".

Em segundo lugar, a tese do "real adquirente" ignora todos os contratos pactuados, atos societários realizados e Institutos de Direito Civil e Societário. A figura do "real adquirente", como quer a autoridade fiscal, requer a desqualificação dos atos e negócios jurídicos praticados, a exemplo da desqualificação da compra da participação na Impugnante feita pela ArcelorMittal Brasil Participações S.A. No entanto, a Fiscalização não pode ignorá-los, seja porque foram validamente implementados, seja porque não há no ordenamento brasileiro norma antielisiva que permitiria à autoridade fiscal desqualificar atos e negócios exclusivamente para fins fiscais.

A tese parte do pressuposto de que quem provê os recursos é o "real adquirente". Se seguirmos essa lógica somente pessoas físicas seriam os "reais adquirentes", pois pessoas jurídicas são ficções legais. Talvez, sem aprofundar as análises, o banco que emprestou recursos para a empresa, etc. Enfim, como se vê, é uma teoria muito precária.

Ocorre que a legislação vigente não exige a incorporação do controlador estrangeiro como requisito para o aproveitamento fiscal do ágio. Assim, não seria lógico admitir-se que o benefício da amortização fiscal do ágio requer a incorporação do provedor indireto dos recursos financeiros para a aquisição.

O artigo 7º da Lei nº 9.532/97 é bastante claro quanto a esse aspecto:

poderá a pessoa jurídica amortizar o ágio fundamentado em rentabilidade futura na situação em que tenha absorvido, por fusão, cisão ou incorporação, o patrimônio de outra pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio. Não há qualquer requisito adicional que possa ensejar a necessidade de se identificar o "investidor original".

Afinal, caso fosse correto esse raciocínio, somente haveria incorporação efetiva do "investidor original" e da empresa investida, para atender o requisito sugerido pela Fiscalização, quando a aquisição fosse financiada por terceiros, via empréstimo.

Em todos os outros casos, seria necessário ignorar a própria existência da pessoa jurídica que adquiriu a participação societária, para identificar o "real" provedor dos recursos financeiros, exigindo-se a incorporação deste último na empresa investida. Trata-se de interpretação sem qualquer respaldo legal.

Em síntese, o que se depreende das alegações da Fiscalização é de que o contribuinte deve ser penalizado por buscar o aproveitamento de um tratamento fiscal ao qual ele faz jus, nos termos da legislação aplicável à matéria.

Verifica-se, que, ao contrário do que alega a Fiscalização, a reestruturação societária questionada observou todos os requisitos trazidos pela Lei nº 9.532/97 para o aproveitamento fiscal do ágio - incluindo o da unificação patrimonial entre investidora e investida, tendo em vista a incorporação da ArcelorMittal Participações pela Impugnante.

Ademais, é importante deixar claro que, diferentemente do que a Fiscalização quer fazer parecer, não existiu ágio gerado em favor da Arcelor Spain, mas tão somente da ArcelorMittal Participações, quando esta sociedade, e não a Arcelor Spain, adquiriu 50% da participação societária da Impugnante.

Vale acrescentar que a contabilidade de Arcelor Spain seguiu princípios contábeis diferentes. Dessa forma, não há que se falar em ágio nos livros dessa sociedade. Na Arcelor Spain o valor do aporte na ArcelorMittal Participações foi registrado integralmente na conta de investimento, sem qualquer registro de ágio.

Não por acaso, o E. CARF já julgou casos envolvendo a aquisição de participação societária em empresas brasileiras, por parte de grupos estrangeiros, confirmando a validade jurídica dessas operações no que diz respeito à amortização fiscal do ágio fundamentado em rentabilidade futura, sem que esse tipo de fundamento tenha sido suscitado.

A verdade é que contribuintes possuem liberdade para conduzir seus negócios da forma que lhes parecer mais adequada, desde que esta não seja ilícita. Não cabe às autoridades fiscais, portanto, exigir do contribuinte a prática desse ou daquele ato, nem tampouco podem pretender que o contribuinte opte pela forma mais onerosa do ponto de vista fiscal.

Com efeito, não se pode ignorar a existência de uma empresa validamente constituída segundo as leis brasileiras (ArcelorMittal Participações), que é parte de contratos regidos por lei brasileira e que, até o momento da incorporação na Impugnante, tinha existência jurídica independente das demais empresas que constituíam o Grupo ArcelorMittal.

Infundada, também nesse aspecto, a linha de argumentação suscitada pela Fiscalização.

II. 4. 3 - Inexistência de duplo aproveitamento do ágio

Todo o exposto já basta para justificar o cancelamento integral da autuação. Não obstante, cumpre ainda fazer alguns comentários adicionais acerca da alegação da Fiscalização de que a reestruturação societária questionada implicaria duplo aproveitamento do ágio pelo grupo da Impugnante (na amortização fiscal em curso e na eventual alienação do investimento, para fins de apuração de ganho ou perda de capital).

Referida alegação é meramente retórica, não havendo qualquer ilegalidade fiscal ou contábil. Muito pelo contrário, nas hipóteses em que uma sociedade é incorporada por sua subsidiária, a sociedade "mãe" de ambas é forçada, nos termos da legislação em vigor, a registrar o novo investimento e o ágio passa a ser registrado diretamente na sociedade subsidiária.

Com efeito, a autoridade fiscal não se apercebeu que, no caso em tela, o ágio faz parte do custo de aquisição do investimento, independentemente de qualquer consideração adicional, pois, como é notório, a apuração do ganho de capital do investidor estrangeiro deve ser feita com base nas mesmas regras aplicáveis às pessoas físicas residentes no país, o que implica dizer que tal ganho de capital é calculado com base no custo de aquisição do investimento.

Dessa forma, independentemente de qualquer aspecto, a Arcelor Spain teria a seu dispor em eventual alienação futura o custo integral do Investimento efetuado na referida empresa, pois que registrado no Banco Central do Brasil, independentemente das movimentações societárias ou da amortização ou não de ágio pelas pessoas jurídicas brasileiras.

Dentre todas as alternativas disponíveis, o legislador fiscal optou por determinar que, assim como ocorre com o custo da pessoa física, o custo do investidor estrangeiro para fins de cálculo do imposto de renda sobre ganho de capital não fosse afetado pelas variações contábeis e fiscais do PL de seu investimento (seja por amortização de ágio, seja por qualquer outra razão). Essa norma não tem qualquer relação com as normas que regulam a amortização fiscal do ágio.

A fim de ilustrar o acima exposto, cite-se a seguinte situação: um investidor estrangeiro ("IE") adquire participação societária em uma pessoa jurídica 1 ("PJ 1"), empresa tradicional e existente no Brasil há muitos anos, sendo tal participação societária devidamente registrada no Banco Central. A PJ 1, por sua vez, adquire participação societária na pessoa jurídica 2 ("PJ 2") com ágio. Anos depois, a PJ 1 é incorporada pela PJ 2. O ágio passa a ser amortizado na PJ 2. Da mesma forma que no exemplo anterior, passados alguns anos o IE decide alienar a participação que detém na PJ 2. Novamente, não há como negar que o custo detido pelo IE na PJ 2, devidamente registrado no Banco Central, pode ser utilizado na apuração do ganho de capital dessa transação.

Uma situação similar seria aquela em que uma pessoa física ("PF") detém participação societária em uma pessoa jurídica 1 ("PJ 1"), que por sua vez, adquire participação societária na pessoa jurídica 2 ("PJ 2") com ágio. Posteriormente, a PJ 1 é incorporada pela PJ 2. O ágio passa a ser amortizado na PJ 2. Após alguns anos a PF decide alienar a participação que detém na PJ 2. Pois bem. Não há como negar que o custo detido pela PF na PJ 2, que reflete o montante originalmente investido na PJ 1, pode ser utilizado na apuração do ganho de capital dessa transação.

Os exemplos acima podem ser replicados à situação em que uma pessoa jurídica nacional venha a deter participação na PJ 1.

O fato é que existe uma norma que determina que o ganho de capital do investidor estrangeiro seja apurado com base no custo de aquisição (e frise-se que não se trata de permissão legal, mas de comando impositivo). E existe outra norma que determina que, observados certos requisitos, autoriza-se a amortização fiscal do ágio.

*As duas normas não se relacionam, não são mutuamente exclusivas e não há uma hierarquia entre elas. Não se pode dizer que o valor do investimento deve ser aproveitado como custo **ou** amortizado fiscalmente. Ambas as normas devem ser observadas sem que isso implique duplo aproveitamento do ágio.*

Enfim, por todos os ângulos que se analise, não há espaço para prosperar a linha de raciocínio adotada pela autoridade lançadora.

Seja como for, ainda que fosse correto afirmar que a Recorrente estaria aproveitando o ágio duplamente (na amortização fiscal e em eventual alienação), o que se admite apenas para argumentar, deve-se considerar que a Arcelor Spain não pretendia se desfazer do investimento na Recorrente.

II. 4. 4 - Da posição das cortes administrativas

(...)

II. 5 - DA VALIDADE DA REDUÇÃO DE CAPITAL REALIZADA PELA IMPUGNANTE E SUA NEUTRALIDADE NO TOCANTE À FORMAÇÃO DO ÁGIO

No que diz respeito à alegação da Fiscalização no sentido de que o registro do ágio decorreria unicamente da diminuição indevida do patrimônio líquido da Impugnante em função da redução de capital deliberada em 03 de março de 2008, é válido ressaltar algumas informações e premissas antes que se discuta, finalmente, a precariedade da referida acusação.

A Fiscalização sugeriu que a redução do patrimônio líquido teria tido o condão de aumentar o valor do ágio registrado na operação. Entretanto, é notório que, tendo sido a redução de capital deliberada em março de 2008, o valor patrimonial do qual partiu a negociação do preço de aquisição das ações da Impugnante tomou por base o valor de seu patrimônio líquido já reduzido.

Essa alegação é intuitiva e não requer qualquer raciocínio complexo para ser formulada: o preço de R\$225 milhões foi pago considerando que o patrimônio líquido da Impugnante era de R\$74 milhões, uma vez que a redução de capital já fora deliberada.

Não tivesse a redução de capital sido deliberada, o PL da Impugnante seria de R\$224 milhões, aumentando em R\$150 milhões (valor da redução de capital) o valor patrimonial de suas ações.

Com efeito, a aquisição de 50% da empresa, com o PL de R\$224 milhões deveria ser feita por R\$300 Milhões, fato esse que resultaria no mesmo ágio de R\$188 milhões. A título ilustrativo, confira-se o seguinte racional:

Item	Simulação com redução de capital (R\$ milhões)	Simulação sem redução de capital (R\$ milhões)
PL da Impugnante	74	224
50% do PL (A)	32	112
Preço 50% ações (B)	225 (A)	300 (B)
Ágio 50% ações (A) – (B)	188 (B)	188

A - Preço efetivamente pago, conforme Acordo de Investimentos firmado entre os Grupos Gonvarri e ArcelorMittal.

B - Caso a redução de capital não tivesse sido efetuada, a ArcelorMittal Participações, em tese, deveria acrescer ao preço 50% do valor dos R\$150 milhões, a fim de adquirir os mesmos 50% da empresa.

B - O ágio efetivamente registrado foi inferior àquele acima demonstrado, visto que parte da aquisição se deu por meio de subscrição de capital da Recorrente

Sendo que:

- O Valor de 100% da empresa, com o PL de R\$74 milhões, é de R\$450 milhões (i.e., $225 \times 2 = R\$ 450$ milhões)

- O Valor de 100% da empresa, com o PL de R\$224 milhões ($74 + 150$), é de R\$600 milhões (i.e., $225 (50\% \text{ de } 74) + 75 (50\% \text{ de } 150) = 300 \times 2 = R\600 milhões)

*Em outras palavras, o efeito da redução de capital na formação do ágio é **totalmente neutro**, visto que, como ocorre em qualquer negociação de mercado, eventuais modificações no valor patrimonial da empresa adquirida (aumento ou redução do patrimônio da empresa, a exemplo da redução de capital) afetam diretamente a negociação de preço.*

Destarte, fosse superior o patrimônio líquido da Impugnante, maior seria o preço pago pela ArcelorMittal Participações, chegando a um valor de ágio equivalente àquele registrado na operação ora questionada.

II. 6 - DA VALIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO E O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS

Ao descrever o histórico das operações societárias que levaram ao aproveitamento fiscal da amortização do ágio, a Fiscalização menciona ainda que o laudo de avaliação que suportou a fundamentação econômica dos ágios registrados pela ArcelorMittal Participações teria sido elaborado posteriormente à assinatura do acordo que definiu os termos do negócio.

Embora tal alegação não tenha sido fundamento da autuação (tanto é que não se questionou em momento algum o valor e tampouco a fundamentação econômica do ágio em discussão), a Impugnante julga ser conveniente apresentar comentários adicionais sobre o tema, a fim de que não pare qualquer dúvida sobre a regularidade de sua conduta.

Inicialmente, vale esclarecer que o laudo em questão foi elaborado em atendimento ao disposto no parágrafo 3º, do artigo 385, do RIR/99, segundo o qual o registro do ágio calcado na expectativa de rentabilidade futura da participação a ser adquirida "deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração."

Desse dispositivo já se conclui que o laudo de avaliação não é obrigatório, podendo o ágio ser suportado com base em demonstração elaborada pela própria empresa. De toda forma, a existência de um laudo de avaliação

demonstra o zelo e o cuidado que a ArcelorMittal Participações teve a fim de melhor suportar o ágio em questão.

Assim, a legislação não definiu a forma ou o momento em que este demonstrativo deve ser elaborado, tão pouco exige a existência de um "laudo". Com razão, Ricardo Mariz de Oliveira afirma, a este respeito;

Mais uma observação que pode ser feita gira em torno da comprovação do ágio.

A Lei n. 9532 não impõe qualquer forma especial para tal comprovação, limitando-se a fazer remissão ao art. 20 do Decreto-lei n. 1598, no qual também não há qualquer exigência formal a respeito.

Realmente, neste, o parágrafo 3º requer apenas a manutenção em arquivo de uma 'demonstração' dos ágios ou deságios cujos fundamentos sejam os das alíneas 'a' e 'b', para comprovação dos mesmos. A Lei n. 9532 também nada impõe como requisito formal para demonstração dos ágios ou deságios. Assim, não há requisitos formais expressos, diferentemente do que ocorre com os laudos de avaliação de bens conferidos para integralização de aumentos de capital das sociedades anônimas, os quais devem obedecer o disposto no art. 8º da Lei n. 6404. (In Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 764-765)

Logo, verifica-se ser absurda a afirmação da Fiscalização no sentido de que "da forma como ocorreu a transação, a assinatura do Acordo de Investimento antes da confecção do Laudo de Avaliação não permite a correta escrituração do ágio, sendo impossível estipular se o seu fundamento econômico decorre de expectativa de rentabilidade futura, valor de mercado de ativos ou fundo de comércio"

*Tecidas tais considerações, a leitura do artigo 385, § 3º, do RIR/99, demonstra ainda que, ao contrário do que alega a Fiscalização, a elaboração de um demonstrativo **não deve ser necessariamente** prévia, mas contemporânea à aquisição.*

Art. 385. ...

[...]

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

A Fiscalização constrói um raciocínio que apenas teria lógica se o laudo de avaliação fosse utilizado para fixar o preço de aquisição. Não sendo essa a realidade, uma vez que o laudo apenas se presta à justificação econômica do ágio para fins fiscais, não há razão para que sua elaboração seja necessariamente prévia à aquisição, mas contemporânea a ela.

*Destaque-se, ainda, que o Acordo de Investimentos que formalizou a intenção das partes de realizar a transação foi celebrado em 14 de março de 2008, mas tal documento apenas definiu os termos gerais da negociação, tendo a efetiva aquisição da participação societária na Impugnante ocorrido em 09 de junho de 2008 (aquisição secundária), **uma semana antes da finalização do laudo de avaliação, e em 29 de outubro de 2008 (subscrição de ações adicionais), em momento posterior à data do laudo.***

Ressalte-se que o Laudo de Avaliação da APSIS Consultoria Empresarial Ltda. foi emitido e assinado em 16 de junho de 2008, ou seja, uma semana após a compra das ações, tendo o referido laudo a data-base de 31 de maio de 2008, ou seja, data anterior à efetiva aquisição.

Por óbvio, a APSIS Consultoria Empresarial Ltda. não elaborou o laudo em uma semana. Dada a complexidade desse documento, ele já vinha sendo

preparado e discutido com a administração da ArcelorMittal Participações em momento anterior à aquisição.

Por óbvio, também, a ArcelorMittal Participações já sabia que o ágio estava baseado em critério de rentabilidade futura, apenas discutindo os últimos ajustes ao laudo de avaliação nessa última semana. Por esse motivo, registrou na sua contabilidade o fundamento da aquisição, devidamente corroborado pelo laudo.

Como se vê, o laudo de avaliação suporta o lançamento contábil que desdobra o custo de aquisição. Esse lançamento contábil somente surge em 09 de junho de 2008 e não em 14 de março daquele ano. Em 14 de março, foi firmado um Acordo de Investimento sujeito à condições. A aquisição da Impugnante foi efetuada em duas etapas. A primeira em 09 de junho e a segunda em 29 de outubro.

Em resumo, é leviano por parte da Fiscalização questionar a data do laudo de avaliação entregue uma semana após o registro contábil da aquisição do investimento. Existe o tempo da proposta e da aceitação. Existe também o tempo da análise e preparo dos cálculos, bem como o tempo da redação do laudo. Obviamente esse laudo não foi preparado em uma semana! O laudo já vinha sendo estudado e preparado em conjunto pelo adquirente e perito. A empresa apenas aguardava a sua formalização.

Ademais, o parágrafo 3º do artigo 385 do RIR/99 não indica que o laudo deve ser datado da data de aquisição. A interpretação desse dispositivo é no sentido de que o demonstrativo deve ser contemporâneo!

Nesse sentido, é ampla a jurisprudência do E. CARF que admite a apresentação de laudos posteriormente à aquisição da participação societária, desde que tomem por base informações contemporâneas a tais aquisições (**Acórdão nº 1102- 001.018, 2ª Turma da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgamento em 12 de fevereiro de 2014 --- Acórdão nº 1101-000.899, 1ª Turma da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgamento em 11 de junho de 2013**)

Portanto, em linha com a jurisprudência do E. CARF, é indubitável que a avaliação em questão é contemporânea à aquisição, refletindo a expectativa de rentabilidade da Impugnante naquele momento. Outrossim, em qualquer hipótese, o laudo de avaliação é bastante anterior à segunda aquisição, ocorrida em 29 de outubro de 2008, fato esse que igualmente derruba as precárias ilações da autoridade fiscal.

Ademais, ainda que se cogitasse que a avaliação sob análise não é contemporânea à aquisição - o que se admite somente para fins de argumentação - tal fato não permitiria a desconsideração do laudo. Do ponto de vista contábil, a contabilização de situações decorrentes de uma combinação de negócios (incluindo, portanto, a contabilização do ágio) pode ocorrer em até um ano da data de aquisição (Vide item 45 do Pronunciamento Técnico CPC)

De se destacar ainda que o § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que tratava da demonstração que justifica a natureza do ágio, foi alterado pela Lei nº 12.973/14, para dispor expressamente que o laudo em questão pode ser elaborado em até 13 meses após a aquisição da participação. In verbis:

§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e

Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação, (grifamos)

Ou seja, eventual questionamento relativo à tempestividade do laudo iria na contramão do legislador fiscal que, ciente da complexidade do tema, recentemente considerou razoável dar um prazo de 13 meses para que os contribuintes investidores finalizem o cálculo de eventual ágio em seus investimentos.

II.7 - DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO À CSLL

Especificamente no que concerne à CSLL, a amortização do ágio não suscita grandes problemas. Isso porque, contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ (Na lista de dispositivos que igualmente se aplicam ao IRPJ e à CSLL, conforme descrita pela Lei n° 9.532/97, não se inclui a matéria do ágio), para o qual a lei estabelece a condição à dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL. Essa assertiva, vale acrescentar, aplica-se também ao período regido pelo Regime Tributário Transitório ("RTT"). É esse, inclusive, o entendimento do E. CARF Acórdão n° 1301-001.873, 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgamento em 19 de janeiro de 2016, Acórdão n° 1301-001.893, 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgamento em 20 de janeiro de 2016 e Acórdão n° 1102-001.104, 2ª Turma da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgamento em 07 de maio de 2014.

No mesmo sentido é também a decisão da C. CSRF proferida em acórdão recente;

(...)

E mais: a ausência de dispositivo legal que vede a dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL é tão clara que o artigo 50 da Lei n° 12.973/14, prevê expressamente a aplicação também para essa contribuição das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária.

Logo, fica evidente que não havia, até a edição da Lei n° 12.973/2014, previsão legal que vedasse a possibilidade de amortização do ágio para fins de CSLL antes das operações de incorporação, cisão ou fusão.

De qualquer maneira, ainda que se entenda serem as normas do IRPJ extensíveis à CSLL, o que se admite somente em caráter argumentativo, a Instrução Normativa RFB n° 390, de 30 de janeiro de 2004 ("IN SRF n° 390/04"), que compila as normas relativas à CSLL, traz, em seu artigo 75, disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR/99, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.

Nesse caso, nos termos do artigo 75 da IN RFB n° 390/04, o ágio pago seria amortizável à razão de 1/60 por mês, aplicando-se à CSLL, reflexamente, todos os argumentos anteriormente expostos.

II. 8 - DA LEGÍTIMA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL ACUMULADOS EM PERÍODOS ANTERIORES (CONEXÃO COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO N° 10980.722071/2012-76)

A Impugnante efetuou compensações nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apurados em 2009. Ocorre, porém, que tais valores foram alterados quando da lavratura do auto de infração discutido no processo administrativo nº 10980.722071/2012-76, o que gerou insuficiência em tais compensações.

Como se verifica, portanto, tal discussão é decorrência direta das glosas de amortização de ágio levadas a cabo pela Fiscalização no contexto do Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76, relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Assim, sendo a Impugnante bem-sucedida naquela discussão, restarão reconstituídas os prejuízos fiscais e base negativa de CSLL ora discutidos e nada haverá a ser exigido no que tange ao tema sob análise.

*Em sendo assim, a Fiscalização ignorou o fato de que o IRPJ e a CSLL supostamente devidos nos anos-calendário 2009 e 2010, em razão do Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76, **ainda não foram definitivamente confirmados e se encontram com exigibilidade suspensa.***

Dessa forma, ao contrário daquilo pretendido pela Fiscalização, exigir valores decorrentes de suposta redução no saldo de prejuízo fiscal, sem a devida confirmação da autuação anterior, pode acarretar cobrança em duplicidade (bis in idem) e certamente vai ao encontro da causa suspensiva da exigibilidade (que é o recurso especial interposto no outro processo).

No entanto, a verdade é que, até o encerramento da discussão travada naquele processo sobre a exigência do IRPJ e da CSLL, a conclusão é de que o contribuinte nada deve, não sendo lícito à administração tributária iniciar processos administrativos pautando-se em suposto não recolhimento de débitos que sequer estão definitivamente constituídos! De outra forma, perde-se, por completo, a lógica do sistema!

Enfim, em sentido oposto à pretensão da Fiscalização, não há razão jurídica que justifique a cobrança dos valores de IRPJ e da CSLL em decorrência das supostas compensações indevidas de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Isso porque, uma vez confirmada a Improcedência da autuação decorrente Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76, qualquer pretensão relacionada ao auto de infração ora combatido perderá o objeto.

II. 9 - SUBSIDIARIAMENTE: EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA QUALIFICADA DE 150% EM RAZÃO DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE "EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE"

A Fiscalização pretende impor a multa de ofício qualificada no percentual de 150% com base no argumento de que as operações societárias realizadas pelo grupo econômico da Impugnante tiveram o "intuito deliberado de reduzir o lucro real da empresa", de forma que "os fatos explanados caracterizam a figura da fraude", nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 c/c artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 ("Lei nº 4.502/64").

No entanto, estando decidida a imputar a multa qualificada a qualquer custo (sem qualquer respeito aos princípios que regem a administração pública, tais como a motivação e a moralidade pública), mas sem ter uma base legal para qualificar a conduta da Impugnante como dolosa, a Fiscalização cita genericamente todas as figuras de direito penal tributário constantes no artigo 149, VII do CTN 46. Confira-se trechos das páginas 29 e 30 do TVF.

91. Na hipótese destes autos, não se discute que, caso configurado o **dolo**, estaríamos diante da figura da fraude. Isso porque, como se sabe, o fato gerador do imposto de renda é, no caso das pessoas jurídicas, o lucro real; ao utilizar exclusões indevidas do lucro líquido, o contribuinte nada mais fez do que reduzir seu lucro real e, conseqüentemente, reduzir o montante do imposto devido. Desse modo, a conduta se amoldaria perfeitamente à definição de **fraude**, que consiste em impedir a ocorrência do fato gerador mediante artifício doloso. Portanto, para que a ocorrência da hipótese fique devidamente configurada, deve-se demonstrar a existência do intuito doloso, comprovando a intenção deliberada do contribuinte de se utilizar de despesas com amortização do ágio aqui em tela unicamente para redução de seu lucro real e de sua base de cálculo da CSLL.

92. No que se refere aos planejamentos tributários abusivos, caracterizados como aqueles em que os contribuintes buscam reduzir sua carga tributária mediante a **simulação** ou **dissimulação** de operações, a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de, demonstrado ser esse o caso, autorizar a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Como se vê, a Fiscalização mostra evidente desconhecimento dos tipos penais tributários. Cita dolo e fraude como se ambos fossem indissociáveis (o que não é verdade para fins de direito penal, tanto que ambos são elencados separadamente pelo artigo 149 do CTN). Na sequência, a Fiscalização menciona "simulação" e a confunde com "dissimulação", sendo o último instituto mencionado no artigo 116, parágrafo único, do CTN - norma de eficácia contida e, portanto, que sequer está em vigor.

Inicialmente, é de se observar que a Fiscalização adota o conceito de dolo do direito civil, definido por Clóvis Beviláqua como "artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato jurídico, que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro". Ora, o caso em tela não chega nem perto de se enquadrar nessa definição. Não houve artifício, não se levou ninguém à prática de nenhum ato jurídico (sic) o prejudicasse e tampouco à Impugnante ou qualquer outra entidade ou pessoa teve qualquer vantagem ilícita.

Ademais, o conceito de dolo adotado pela Fiscalização não é o mais adequado ao caso. Com efeito, ao analisar as hipóteses de majoração da multa na legislação federal, João Francisco Bianco (Cf. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal in Revista Dialética de Direito Tributário nº 133, p. 35 e seguintes.) ensina que o dolo em tela é o dolo penal, definido como a vontade ou intenção de praticar um ato previsto como crime, isto é, a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. E conclui:

Assim, se considerarmos que a expressão fraude dolosa está se referindo ao dolo do Direito Civil, a sua interpretação resultaria em uma impropriedade técnica tão incongruente e contraditória quanto as expressões penhor anticrético ou mútuo comodante, pois fraude e dolo civil também são espécies de um mesmo gênero (defeitos dos negócios jurídicos). É por isso que o dolo de que trata o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 não pode ser entendido como o dolo civil. O resultado dessa interpretação seria ilógico.

Ora, se o dolo constante da definição de fraude fiscal não é aquele definido pelo Direito Civil, a única conclusão possível é que o dolo de que trata o artigo 72 é aquele regido pelo Direito Penal. Necessariamente, portanto, a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo. É a falsificação de documento, é a emissão de nota fiscal espelhada ou calçada, é a

prestação de informação falsa às autoridades fazendárias, é a venda de mercadorias sem documentação fiscal, etc. (g.n.)

Por esse prisma, também não há dolo no caso em tela. Como atrás detalhadamente se demonstrou, as operações societárias realizadas e a posterior amortização fiscal do ágio ocorreram dentro da mais estrita legalidade e por razões econômicas e operacionais lícitas e legítimas do grupo econômico da Impugnante. Não houve qualquer violação à lei (ou intenção de violá-la). Tampouco merece prosperar a alegação de que houve qualquer tentativa de "aparentar algo que não existe" ou "esconder algo que existe" (o que a Fiscalização classifica como simulação/dissimulação), o que se demonstra pela absoluta transparência na prestação das informações, na exibição dos registros contábeis e fiscais, enfim, na abertura, total, franca, incondicional, pela Impugnante à Fiscalização das informações a respeito de todas as operações realizadas. Como exposto, não houve inserção de elementos inexatos ou omissão de operação de qualquer natureza nos documentos que a lei fiscal exige.

Tanto é assim que, por ocasião da lavratura do auto de infração que gerou o processo administrativo nº 10980.722071/2012-76, que trata exatamente dos mesmos fatos aqui discutidos e da amortização fiscal do ágio pago na aquisição da Gonvarri Brasil em anos-calendário anteriores, a Fiscalização não impôs a cobrança da multa qualificada de 150% por não verificar qualquer conduta dolosa ilícita praticada pela Impugnante.

Esta inconsistência apenas demonstra, além de uma inaceitável insegurança jurídica, o patente excesso da Fiscalização na capitulação da multa de lançamento de ofício em sua modalidade qualificada, que apenas pode ser aplicada em casos de "evidente intuito de fraude", que deve, necessariamente, estar comprovado, de forma consistente, pela Fiscalização, não bastando a mera indicação vaga de sua ocorrência.

O que se percebe, portanto, por tudo o que atrás se disse e comprovou, é que se está longe, muitíssimo longe, de poder se enxergar um "evidente intuito de fraude", podendo-se, no máximo, considerar haver uma divergência interpretativa em relação aos "limites" de atuação do particular na busca de economias fiscais. Trata-se de discussão que versa exclusivamente sobre a interpretação da lei, conforme reconheceu a própria Fiscalização por meio do TVF:

5. Trata-se o procedimento adotado pelo contribuinte de polêmica que gera longas discussões na esfera tributária. Por essa razão, cabe aqui uma breve análise sobre o assunto, trazendo à lume desde a forma de registro do ágio até a possibilidade de aproveitamento, para fins fiscais, da dedução de despesas com a sua amortização.

A Impugnante fez o que entendia e ainda entende que poderia ter feito, com base na expressa legislação fiscal vigente à época dos fatos geradores aqui discutidos.

Portanto, agiu dentro dos limites daquilo que lhe facultava as normas tributárias. Mesmo Marco Aurélio Greco, inspirador da doutrina antielisiva, é categórico em afirmar a impossibilidade de se acoimar de fraudulenta, para fins penais, hipóteses em que há mera divergência interpretativa:

... podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra "fraude pode se referir: 1) a fraude à lei, em que há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração de sua imperatividade;

e 2) a fraude contra o Fisco em que a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco - existente ou em curso de formação - de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.

(...) Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

(Planejamento Tributário, São Paulo 2004, 223-230)

Como o próprio artigo 72 da Lei nº 4.502/64 esclarece, o intuito de fraude há que ser evidente, ou seja, há que ser incontestável a existência de dolo do contribuinte em fraudar o Fisco, posto que a fraude é "(...) ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento".

Ora, é cediço que o dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado. Assim, para verificar a ocorrência da fraude, deve-se analisar o comportamento do contribuinte, ou seja, se o contribuinte modificou ou excluiu elementos do fato gerador ou retardou ou impediu sua ocorrência mediante a adoção de ações intencionalmente criminosas tendentes a enganar a fiscalização. Essas ações ou omissões via de regra ocorrem mediante adulteração das informações contidas nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Como demonstrado acima, a Impugnante nunca omitiu ou alterou os documentos referentes aos fatos objeto do presente processo. Pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras, dando-se publicidade sobre todas as operações realizadas, bem como fazendo constar as informações das diversas declarações apresentadas à Fiscalização.

Não bastasse, a Impugnante também sempre se manteve à inteira disposição da Fiscalização para prestar qualquer informação adicional ou esclarecimento que se fizesse necessário ao correto entendimento acerca da lícita e regular operação praticada.

Não há, portanto, qualquer elemento caracterizador de dolo na conduta da Impugnante. Com efeito, o "dolo" apontado pela Fiscalização estaria materializado na utilização de um "planejamento tributário bastante conhecido" e "corriqueiramente utilizado" sem "propósito comercial razoável" e com a intenção de "redução de tributos".

Há, portanto, flagrante excesso por parte da Fiscalização. Seja porque, como já pontuado acima, toda a reestruturação questionada possui claro propósito extrafiscal, seja porque, ainda que assim não fosse, a simples intenção de reduzir tributos não configura dolo ou crime, ainda mais em situações tal como a presente, na qual não houve qualquer conduta ilícita e que todas as operações questionadas foram executadas de forma absolutamente transparente.

Ademais, ainda que se entenda que as operações societárias sob análise não gerem o direito ao aproveitamento do ágio (o que seria um absurdo jurídico, uma vez que todos os requisitos legais para tanto foram observados), é

inegável que a conduta da Impugnante foi suportada não apenas na legislação em vigor, mas em uma interpretação legal arrimada em extensa jurisprudência administrativa, que consistentemente considerou legítimas estruturas idênticas à ora analisada.

A Impugnante não se afastou dos limites delineados pela lei e tampouco das estruturas consideradas legítimas por tal jurisprudência em momento algum, conforme atestam as diversas decisões citadas no decorrer da presente peça. Estando a conduta da Impugnante inquestionavelmente dentro desses limites, não se pode atribuir dolo à ela.

Analisando decisões emanadas pelo E. CARF, pode-se afirmar que os comportamentos ou circunstâncias fáticas aptos a caracterizar a ação ou omissão dolosa são os seguintes; (i) adulteração de documentos fiscais; (ii) utilização de conta bancária fictícia e de conta corrente fantasma; (iii) utilização de documento falso e de documento ideologicamente falso; (iv) utilização de documento não idôneo e de documento de empresa fantasma; (v) emissão de notas fiscais paralelas e (vi) emissão de notas fiscais calçadas. Todas essas condutas têm em sua essência a falsidade, o engodo, a Intenção de enganar.

Exatamente esse é o entendimento já pacificado no âmbito da C. CSRF no acórdão nº 9101 - 001.403, da 1ª Turma da CSRF, sob relatoria do Ilmo. Cons. Jorge Celso Freire da Silva, merecendo destacar trecho do acórdão em que se afirma que a fraude deve ser verificada mediante a conduta dolosa do contribuinte com vistas a modificar o fato gerador do tributo:

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos ou fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Inexiste vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data venia, não comungo desse entendimento.

No presente caso, em nenhum momento foi identificada qualquer evidência de comportamento delituoso por parte da Impugnante ou qualquer indício de que a Impugnante realizou ato ilícito - emissão de documentos falsos, inidôneos, alterados, constituição de empresas fantasmas - visando a alterar o fato gerador e reduzir o valor de imposto a pagar.

Nesse sentido, destaque-se o entendimento firmado pelo E. CARF em diversas decisões recentes com relação às situações de amortização fiscal do ágio, que afasta a possibilidade de cobrança da multa qualificada:

(...)

II.10 - SUBSIDIARIAMENTE: DA INDEVIDA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA

II. 10. 1 - Da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário

11.10.2 - Da aplicabilidade da jurisprudência relativa ao período anterior à Lei nº 11.488/07 ao presente caso

II.10.3 - Da impossibilidade de se exigir cumulação de multas pelo mesmo fato gerador

II. 11 - SUBSIDIARIAMENTE: DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em julgamento realizado em 04 de dezembro de 2017, a 4ª Turma da DRJ/SPO, considerou procedente em parte a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 16-80.913, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO MOTIVADO. MERA DISCORDÂNCIA.

Não é causa de nulidade o fato de a impugnação não concordar com as motivações legais e fáticas apresentadas, alegando que o ato administrativo de lançamento não estaria motivado. A extensa defesa apresentada demonstra que o Impugnante entendeu plenamente as razões da autuação, tendo demonstrado pleno domínio sobre as matérias tratadas, bem como a legislação aplicada.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (IRPJ) E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL (EM RAZÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR). LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA EVITAR A OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

É cabível o lançamento de ofício decorrente da diminuição do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL em função de autuação ocorrida em anos-calendário anteriores, sendo a única forma de preservar o direito do Fisco frente ao transcurso do prazo decadencial. A qualificação da penalidade, todavia, não se afigura como medida possível, posto que o processo anterior onde se discute a redução dos saldos se encontrava em fase de recurso administrativo frente ao CARF, quando do presente lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. AMORTIZAÇÃO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes à glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva

amortização pelo contribuinte. Antes disso, não há como se cogitar inércia do Fisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

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

MULTA DE OFÍCIO DE 150%. QUALIFICAÇÃO. ÁGIO. DOLO. FRAUDE.

Estando configurada a atuação fraudulenta e dolosa da contribuinte, simulando os fatos apontados com o objetivo único e exclusivo de reduzir o montante do tributo devido, válida se mostra a manutenção da penalidade qualificada, da forma como aplicada.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO. LUCRO LÍQUIDO. DEDUÇÃO INDEVIDA.

A apuração da CSLL parte do resultado do exercício (lucro líquido) antes da provisão para o imposto renda, devendo ser ajustada (adições e exclusões). Na constatação de que determinado valor foi deduzido indevidamente na apuração dessa base de cálculo, há que se corrigir seu valor.

IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Em se tratando de auto de infração de CSLL lavrado em decorrência das mesmas causas da autuação de IRPJ, mantém-se o primeiro em decorrência do segundo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário às fls. 1.387 e ss, onde repete os argumentos apresentados em sede de impugnação, principalmente nos seguintes tópicos:

I - Fatos: Síntese do Auto de Infração e descrição das operações;

II - Preliminares:

II.1 - Nulidade do Acórdão por ausência de fundamentação

II.2 - Nulidade do auto de infração por ausência de motivação

II.3 - Decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias realizadas pela recorrente

III - Mérito:

III.1 - Comentários introdutórios: contexto da constituição e existência da ArcellorMittal Participações, Atendimento às condições para aproveitamento do ágio, inexistência de duplo aproveitamento do ágio, das posições das cortes administrativas;

III.2 - Da ilegitimidade das demais alegações proferidas no PA 10980.722071/2012-76 quanto à impossibilidade de amortização do ágio: da impropriedade da correlação entre normas contábeis (CPC 15), da CVM e as regras fiscais aplicáveis ao caso concreto; independência dos grupos empresariais envolvidos na operação e validade da redução de capital;

III.3 - Da validade da redução de capital realizada e sua neutralidade no tocante à formação do ágio;

III.4 - Da Validade do laudo de avaliação e o cumprimento dos requisitos formais;

III.5 - Da amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL;

III.6 - Da legítima compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores (conexão com o PA 10980.722071/2012-76)

III.7 - Subsidiariamente: Excesso na constituição do crédito tributário - cancelamento da multa qualificada de 150% em razão da falta de comprovação de evidente intuito de fraude;

III.8 - Subsidiariamente - indevida multa isolada;

III.9 - Subsidiariamente - ilegalidade incidência de juros Selic sobre a multa de ofício

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao recurso voluntário, às fls. 1500 e ss, onde apresenta os seguintes tópicos, em síntese:

I - Síntese dos fatos;

II - Preliminares

III - Decadência

IV - Da indedutibilidade do ágio escriturado

- do históricos dos fatos;

- operações realizadas entre partes relacionadas;

- Redução artificial do capital social. Criação de ágio dedutível para o adquirente sem o surgimento do respectivo ganho de capital para o alienante;

- Ágio gerado em empresa -veículo, subsistindo o investidor original separado do investimento. Indedutibilidade;

- Laudo intempestivo. Imprestabilidade do laudo para atestar o fundamento econômico do ágio.

- Da multa qualificada;

- Da glosa referente à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas absorvidos por lançamento anterior;

- Da possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício;

- Da devida cobrança de juros sobre a multa de ofício;

Em 24/07/2018, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/SPO e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 12/12/2017 (ciência abertura do documento à fl. 1.384), e apresentou em 11/01/2018, recurso voluntário, juntado às fls. 1.387/1.492, tempestivamente, portanto dele conheço.

Ressalto que da parte exonerada, não houve a interposição de recurso de ofício por razões de alçada.

Trata-se da glosa de despesas decorrentes de amortizações de ágio de empresa incorporada, e utilização de saldo de prejuízos fiscais e bases negativas compensados em 2011 a 2013, com multa qualificada, bem como aplicação de multas isoladas sobre as estimativas mensais, relativas aos anos-calendários de 2011 a 2013, na apuração da base de cálculo do lucro real e da CSLL.

Ano-calendário	2011	2012	2013
Ajuste RTT (Exclusão Lalur - Rubrica: Amortização de ágio - incorporação AMB SSC Part - RTT)	1.237.348,92	1.237.348,92	1.237.348,92
Ajuste RTT (Exclusão Lalur - Rubrica: Amortização ágio de incorporação ArcelorMittal Gonvarri - RTT)	17.214.692,86	17.214.692,86	17.214.692,86
TOTAL	18.452.041,78	18.452.041,78	18.452.041,78

80. Nesse sentido, percebeu-se que, entre 2011 e 2013, a dedução dessas despesas não ocorreu na contabilidade societária do contribuinte, tendo sido realizada apenas no Lalur e na Ficha 09A de suas DIPJs (fls. 459 a 793). Assim, verificou-se que o contribuinte apurou seu lucro líquido contábil e, a partir daí, para calcular seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL, excluiu os valores apurados acima na Linha 2. Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT das Fichas 09A de suas DIPJs.

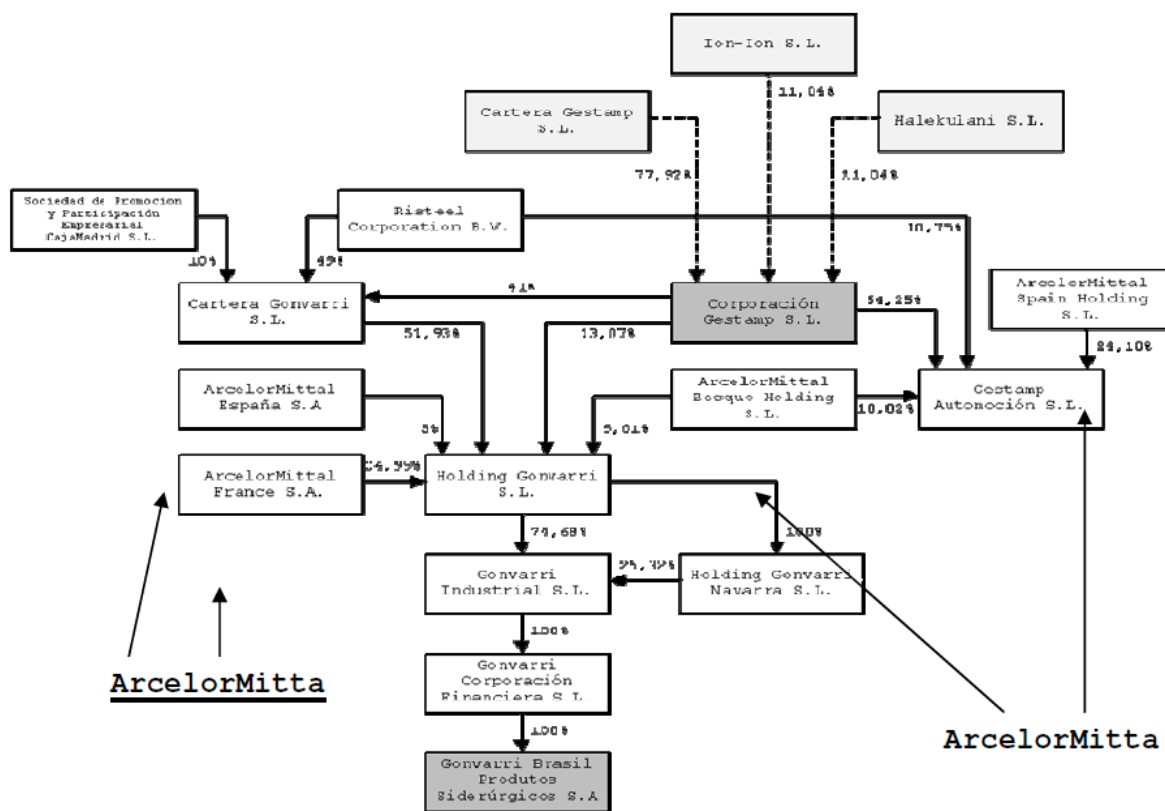
Segundo o TVF, este procedimento é decorrente do outro que fiscalizou o período de 2008 a 2010 acerca dos mesmos fatos que geraram o ágio e suas deduções. 10. Foram juntados aos autos o Auto de Infração (SRRF – 9ª Região), Acórdãos de primeira e segunda instância administrativa (DRJ – Curitiba - Acórdão nº 06-38.217 – 1ª Turma da DRJ/CTA - e CARF – Primeira Seção de Julgamento - Acórdão nº 1101-000.942 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária) e outros documentos relativos àquele lançamento (Processo Administrativo nº 10980.722071/2012-76).

E segue dizendo que o caso dos autos trata da amortização de ágio decorrente do item b, do art. 20 do Decreto-Lei 1598/77, baseado em rentabilidade futura. Já que a partir da incorporação da ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, que apresentava em sua contabilidade ágio com essa fundamentação, a recorrente entendeu preenchidos os requisitos para a sua dedução fiscal, com base no art. 7º, inc. III, da Lei 9.532/97.

Passando aos fatos, temos o seguinte histórico:

Em apertada síntese, podemos dizer que o GRUPO ARCELOMITTAL é um conglomerado industrial de produção de aço surgido da fusão, ocorrida no ano de 2006, entre o grupo indiano Mittal Steel Company e o grupo franco-espanhol Arcelor. O Grupo Arcelor (transformado depois em GRUPO ARCELOMITTAL) possuía, ao menos desde o ano de 2003, participações nos Grupos espanhóis GONVARRI e GESTAMP [...]. Os Grupos GONVARRI e GESTAMP, por sua vez, eram controladores de 100% do capital da GONVARRI BRASIL antes desta receber a entrada da ARCELOMITTAL PARTICIPAÇÕES (controlada pelo GRUPO ARCELOMITTAL), cuja transação aliás é o escopo da presente Auditoria-Fiscal.

42. Do processo gerado em decorrência daquela ação fiscal, extrai-se que, até 31 de dezembro de 2007, o Grupo ArcelorMittal era representado pelo seguinte organograma:



O Grupo Gestamp, do qual a recorrente fazia parte é um conglomerado espanhol, líder no mercado europeu na prestação de serviços relacionados ao aço, que se dividia em 3 segmentos principais: Gonvarri, Gestamp Automoción e Gestamp Renewables, sendo a recorrente, do setor siderúrgico, que desenvolvia no Brasil o centro de serviços especializado no processamento e distribuição de aços planos.

Assim, enquanto as empresas do Grupo ArcelorMittal no Brasil manufaturavam as bobinas de aço, a recorrente realizava apenas o processamento dessas bobinas. E dessa forma, o Grupo ArcelorMittal decidiu adquirir participação em empresas que desenvolvessem a atividade de processamento de bobinas no Brasil, conforme consta em documentos (doc. 5 Impugnação).

Dessa forma, constituiu-se a empresa ArcelorMittal Participações, em 22 de fevereiro de 2008, com o objetivo de concentrar os projetos de processamento e distribuição de bobinas de aço.

Em Março de 2008, o Grupo ArcelorMittal celebrou um Acordo de Investimento com a sociedade espanhola Gonvarri Corporación Financeira SL (Gonvarri Espanha), visando a aquisição de 50% da participação societária na recorrente e a consequente formação da *joint venture* ArcelorMittal Gonvarri Brasil (doc 6 da Impugnação).

Diz a Fiscalização, que em 3 de março de 2008, a GONVARRI BRASIL reduz seu capital social de R\$ 200,9 milhões para R\$ 50 milhões, sob a justificativa de ser o mesmo excessivo em relação ao objeto, operações e projeções futuras da empresa, mantendo, entretanto, a quantidade de ações em 200,9 mil (fls. 143 a 144). Nesse momento, porém, o valor da redução de capital (R\$ 150,9 milhões) não foi pago à sua única acionista, ou seja, à espanhola GONVARRI CORPORACION FINANCEIRA SL.

De acordo com o documento de acordo, a compra foi dividida em duas etapas, primeira em 9/6/2008, a ArcelorMittal Participações adquiriu ações ordinárias da Recorrente, então detidas pela Gonvarri Espanha, e na segunda, em 29/10/2008, novas ações ordinárias da Gonvarri Brasil foram subscritas e integralmente integralizadas pela ArcelorMittal Participações.

ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A deveria adquirir, pelo preço de R\$ 54,2 milhões, 39.025.800 ações então de propriedade de GONVARRI CORPORACION FINANCEIRA S.L (o que representaria a compra de 19,42% de participação na GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A); em seguida, deveria subscrever 122.911.895 novas ações emitidas pela GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A pelo preço total de R\$ 170,7 milhões, chegando assim a 50% de participação. O Acordo previa ainda que, do preço de emissão total mencionado, qual seja, R\$ 170,7 milhões, o valor de R\$ 30,5 milhões seria alocado ao capital social da GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A, que saltaria de R\$ 50 milhões para R\$ 80,5 milhões, sendo o montante remanescente de R\$ 140,1 milhões contabilizado como reserva de ágio.

Ainda em 4 de junho de 2008, a ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, em cumprimento ao Acordo de Investimento antes citado, adquire 39.025.800 ações da GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A pelo valor de R\$ 54,2 milhões (fls. 190 a 192), dos quais R\$ 14,5 milhões são registrados em seu ativo como investimento e R\$ 39,7 milhões passam a compor o ágio na aquisição da investida.

Na sequência, em 9 de junho de 2008, a GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A alterou sua razão social para ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A (fls. 193 a 212), empresa que, a partir deste ponto, será referida apenas como ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL.

No dia seguinte, 10 de junho de 2008, na Espanha, a GONVARRI CORPORACION FINANCEIRA SL, acionista majoritária da fiscalizada, é incorporada pela GONVARRI INDUSTRIAL SL, a qual adotou o seu nome a partir de então (fls. 213 a 243).

Em 16 de junho de 2008, por sua vez, foi confeccionado e assinado Laudo de Avaliação da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL (fls. 244 a 288). Referido Laudo calculou a rentabilidade futura da empresa em R\$ 254 milhões após 5 anos contados a partir

daquela data, considerando o resultado de equivalência patrimonial de 50%. Ainda segundo o Laudo, levando em consideração o investimento de R\$ 225 milhões realizado pela ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (R\$ 54,2 milhões + R\$ 170,7 milhões), ao final da operação, haveria o registro, no ativo da empresa, de ágio de R\$ 92 milhões referentes a expectativa de rentabilidade futura do investimento na ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL.

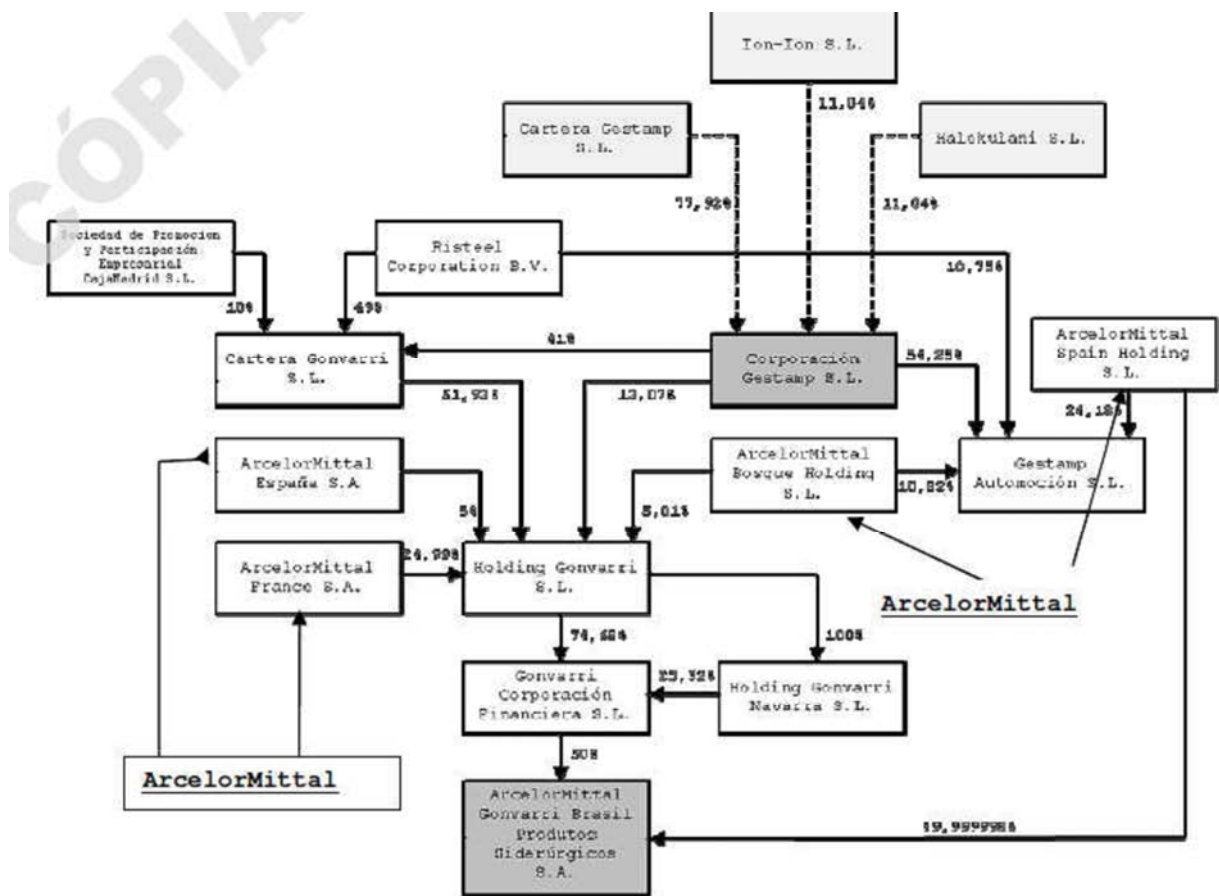
A partir dessa operação, a ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, subsidiária integral da ARCELOR SPAIN HOLDING SL, passou a deter investimento de 50% do patrimônio líquido da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL, investimento esse registrado juntamente com ágio de 92,2 milhões, parcela na contabilidade e parcela na parte B do seu Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur.

Também em 29 de outubro de 2008, entretanto, na ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL, o valor de R\$ 170,7 milhões pago pela ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A foi utilizado para pagar a acionista espanhola GONVARRI CORPORACION FINANCIERA SL a redução de capital no valor de R\$ 150,9 milhões aprovada em 3 de março, conforme descrito no item 45 deste Termo (fls. 298 a 302). Portanto, pode-se concluir que a redução de capital da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL ocorreu apenas em 29 de outubro; obviamente, caso fosse considerado nas operações realizadas até essa data o patrimônio líquido de R\$ 200,9 milhões, o pretense ágio surgido seria consideravelmente menor ou até inexistiria.

Diante da formação dessa *joint venture*, por dois grupos consolidados no exterior, a operação foi submetida ao CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), que em 17 de novembro de 2008 aprovou a operação e a sua constituição.

Por fim, em 22 de dezembro de 2008, foi formalizado o “Protocolo e Instrumento de Justificação da Incorporação da ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A pela ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERÚRGICOS S/A” (fls. 303 a 306), o qual foi aprovado pelas partes envolvidas em 31 de dezembro de 2008 (fls. 307 a 318). Dessa forma, a ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A foi totalmente incorporada pela ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL, sendo também incorporado ágio gerado na aquisição da incorporadora no valor de R\$ 92,2 milhões, sendo R\$ 86,1 milhões registrados na contabilidade e R\$ 6,1 milhões controlados na parte B do Lalur (fl. 344). A partir de janeiro de 2009, tal ágio passou a ser amortizado à razão de 1/60, perfazendo dedução no valor de R\$ 1.537.670,15 ao mês, sendo R\$ 1.434.557,74 relativos a amortização da parcela do ágio registrada na contabilidade e R\$ 103.112,41 relativos a amortização da parcela controlada na parte B do Lalur.

Desse modo, após todas as operações aqui descritas, o organograma do Grupo ArcelorMittal passou a apresentar a seguinte configuração:



De forma sucinta, esses foram os fatos que geraram a autuação, descritas desta forma pelo fiscal:

A ligeira comparação entre os organogramas anterior e posterior às operações aqui tratadas demonstra que todas as transações realizadas na sequência de aproximadamente um ano, o que inclui a criação de uma nova empresa, a capitalização dessa empresa, a aquisição de parte do investimento, nova capitalização, a aquisição de outra parte do investimento e, por fim, a incorporação dessa nova empresa, tiveram um único resultado: propiciar a aquisição de 50% da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL pela ARCELOR SPAIN HOLDING SL.

Pode-se perguntar, então, por qual motivo a ARCELOR SPAIN HOLDING SL não adquiriu diretamente o investimento da GONVARRI CORPORACION FINANCIERA SL.

Nesse sentido, verifica-se que toda a estratégia utilizada pelo Grupo ArcelorMittal consiste em planejamento tributário bastante conhecido, comumente utilizado indevidamente por empresas estrangeiras para gerar ágio no Brasil, já que a transação direta entre empresas no exterior não teria o condão de gerar esse ágio no País.

Por se tratar a adquirente de empresa sediada no exterior, eventual ágio criado naquela empresa não alcançaria jamais a possibilidade de ser amortizado por aqui e, conseqüentemente, o Grupo não poderia se

aproveitar da criação de despesas com a redução da base tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Por essa razão, empresas estrangeiras usam a estratégia de criar e capitalizar uma subsidiária no País para, depois disso, adquirir seu investimento e, por fim, fazer com que essa subsidiária seja incorporada pelo próprio investimento.

Das Preliminares

1) Nulidade do Acórdão por ausência de fundamentação e de motivação.

Primeiramente, levanta a recorrente questão preliminar. Em seu entendimento, o acórdão da DRJ seria nulo em razão de precariedade na sua fundamentação, já que se utiliza das razões do voto do PA 10980.722071/2012-76, sem tecer argumentos diretos quanto aos pontos suscitados na Impugnação, já que apesar dos fatos serem os mesmos, a acusação fiscal teve premissas distintas.

Concordo com o recorrente quando menciona que ainda que os fatos que originaram o ágio sejam os mesmos, a discussão travada naqueles autos tenham outros fundamentos. Na realidade, após leitura, verifica-se que naqueles autos trataram além do ágio interno, da empresa veículo, do laudo de avaliação e redução de capital. Ressalte-se que a questão relativa ao ágio interno já havia sido afastada pela DRJ.

Assim, não vejo nulidade no acórdão, que se baseou no acórdão que tratou do mesmo fato, só que de período distinto, sendo que tratava também de outras questões, que aqui neste auto também são levantadas.

Ademais, também em sede de preliminar, alega a recorrente outra nulidade relacionada à autuação, de que a fiscalização se utiliza de conceitos inexistentes no ordenamento jurídico, suposições, ilações, impingindo um ar de ilegitimidade aos eventos societários, sem apontar qualquer conduta ilícita por parte da recorrente.

Também aqui não vejo nulidade que deva ser conhecida, é certo que existem termos utilizados pela fiscalização que não constam do ordenamento, mas claro está, através da leitura do TVF e do próprio Auto de Infração, os motivos pelos quais foram realizados os lançamentos.

A própria matéria, e a própria defesa se utilizará dos mesmos termos para justificar que a conduta utilizada foi correta.

De certo também, que as outras questões se mesclam com as de mérito e serão adiante tratadas.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo* ou do próprio auto de infração:

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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

Assim, deixo de conhecer das preliminares argüidas.

2) Da Decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias realizadas pela recorrente

Em sede de preliminar, a Recorrente pugna pela impossibilidade do Fisco efetuar lançamentos sobre fatos pretéritos, já consumados em razão do decurso do prazo decadencial, uma vez que o ágio, como elemento contábil e societário, surgiu em operações ocorridas no ano-calendário de 2008.

No seu entender, numa fiscalização levada a efeito em 2016, a Autoridade Fiscal não poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, na medida em que esse direito já teria decaído, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Quando da análise da decadência envolvendo fatos pretéritos com repercussão futura, devemos observar o fato que está repercutindo, a fim de avaliar se o lançamento que está sendo efetuado implica alteração de resultado fiscal alcançado pela decadência.

No presente caso, o fato pretérito que está repercutindo no lançamento não é o resultado fiscal de período anterior, mas reorganização societária que a fiscalização imputou artificiosa e simulada, para produzir uma despesa dedutível. E o que está sendo objeto de lançamento não são os atos societários, eis que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus agentes, não valida ou invalida atos societários, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes.

Segue trecho do recente Acórdão nº 9101.002.387, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, publicado em 14/09/2106:

Ocorre que o prazo de decadência em questão apenas começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte realiza a amortização do ágio, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco: a partir da dedução das despesas de ágio da base de cálculo do tributo, caso o fisco discorde, deverá lavrar

AIIM para a glosa correspondente, o que não seria possível antes da efetiva amortização ter sido levada a termo pelo contribuinte.

Dessa forma, tendo em conta que o ágio apurado em 2008 só foi amortizado a partir de 2009, sendo que nestes autos discutem-se as deduções efetuadas em 2011 a 2013, e no presente caso, quando fez valer-se de sua condição de direito creditório, alterando a base de cálculo dos tributos e, assim, sendo passível de glosa pelo Fisco, entendo adequada a formalização da exigência em tela. Por conseguinte, REJEITO a preliminar de decadência arguida.

Ademais de se ressaltar a recente edição da Súmula CARF 116:

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

Assim, meu voto é no sentido de rejeitar esta preliminar suscitada.

Do Mérito

Já relatados os fatos acima.

A autuação se baseia nos seguintes pontos:

1) a ARCELOR SPAIN HOLDING SL foi o investidor original, a ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A foi a empresa veículo e a ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL foi o investimento.

2) De todo o descrito, facilmente se percebe que investidor e investimento não se fundiram e, por essa razão, a substância econômica do ágio ainda compõe o valor do investimento original registrado na ARCELOR SPAIN HOLDING SL a título de integralização de capital na ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A.

(Conforme o TVF, o Auto de Infração anterior considerou que o ágio em questão foi gerado internamente, tendo a autuação utilizado como premissa básica o fato do Grupo ArcelorMittal deter participação de 35% na *holding* do Grupo Gestamp, qual seja, a *Corporation Gestamp*, premissa que, como se verá a seguir, não foi confirmada em sede de contraditório.)

Importante destacar esse ponto, pois, em Contrarrazões a PGFN tenta trazer a questão das partes relacionadas:

b) Operações realizadas entre partes relacionadas.

Em primeiro lugar, cumpre mencionar que na presente autuação, assim como na anterior, a autoridade fiscal confere destaque ao fato de que os dois grupos negociantes eram sim partes relacionadas – ainda que isso não seja suficiente, no caso concreto, para considerar que se trate de um “ágio interno”.

Pede-se vênia para reproduzir trecho do TVF, o qual cita inclusive excertos da decisão proferida no processo 10980.722071/2012-76, corroborando a existência de influências recíprocas entre os grupos empresariais envolvidos na negociação:

Conforme já mencionado acima, o próprio TVF refuta a questão do ágio interno, que no auto anterior foi afastado pela própria DRJ, veja trechos:

47. O Grupo ArcelorMittal, através da ArcelorMittal France, ArcelorMittal Espanha e ArcelorMittal Basque Holding, realmente detinha 35% da participação societária da Holding Gonvarri, SL, controladora indireta da Gonvarri Brasil Produtos Siderúrgicos S/A. No entanto, inexistente nos autos comprovação de que o Grupo ArcelorMittal também possuiria 35% do capital social da Corporación Gestamp, SL, sendo que, ao que consta, detém participação de 35% no capital social da Gestamp Automación, SL, informação esta também confirmada por novas notícias obtidas em pesquisa efetuada na internet (fls. 25002501).

48. Assim, não há como se acatar a alegação fiscal de que o Grupo ArcelorMittal deteria antes dos eventos ocorridos em 2008, indiretamente, via participações na Gonvarri Industrial SA e na Corporación Gestamp, 57,75% das participações societárias da Gonvarri Brasil Produtos Siderúrgicos S/A.

(...)

Dessa forma, restou incomprovado nos autos que antes do Acordo de Investimento firmado em 14/03/2008 (fls. 100/137) o Grupo ArcelorMittal já era titular de direitos que lhe assegurassem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da interessada.

Assim, não há, nestes autos que se falar em ágio interno ou intra-grupos, ou ainda, entre partes relacionadas.

Seguindo.

Nos termos do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, a amortização do ágio é um benefício fiscal, expressamente previsto na legislação, que de início possuía foco nas privatizações, porém aplicável a qualquer pessoa jurídica que preencha as condições determinadas pela norma.

Assim, passemos aos requisitos necessários para fruição de tal benefício.

a) efetivo pagamento do valor da compra;

- b) operação realizada entre partes independentes e não relacionadas;
- c) baseado em documento que comprove a rentabilidade futura, no qual se baseou o ágio.

Destaco, por entender relevante, que não há questionamento por parte do Fisco quanto à formação do ágio, nem há qualquer questionamento quanto ao pagamento do valor que gerou o ágio.

Na época dos fatos, é de ressaltar que tais requisitos não estavam previstos em lei, mas baseados em jurisprudência, e assim, demais elementos podem ou não comprovar a existência ou não do benefício legal.

Temos que ressaltar também, todo o contexto em que ocorreram as operações aqui tratadas, que foram já relatadas acima. Ou seja, o contexto negocial pelo qual se ocorreram todas as operações societárias. A criação da joint venture com o objetivo de alavancar uma das etapas do processamento de bobinas de aço. Neste cenário é que o Grupo ArcelorMittal adquiriu a participação de empresa com esse viés, a Gonvarri Brasil. Motivo pelo qual foi criada a ArcelorMittal Participações. Essa empresa não continuou suas atividades pois ao longo da negociação gerou-se o direito de exclusividade em relação à atividade desenvolvida, que passou a ser realizada pela joint venture.

Com a crise de 2008, optou-se pela incorporação da ArcelorMittal Participações pela Gonvarri Brasil, conforme Protocolo e Justificação da Incorporação, que passou a exercer as atividades -se p custo operacional e administrativo do Grupo ArcelorMittal.

Cumpra-se definir, de início, que o propósito negocial ou substância econômica definem a essência de qualquer operação que vise o lucro. A impossibilidade de identificação deste propósito sempre gerará a dúvida quanto à legalidade e artificialidade da operação como um todo.

O questionamento, então, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas conseqüências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito negocial ou substância econômica.

No presente caso, torna-se nítido, através da transcrição do TVF, que o entendimento formado pela fiscalização e confirmado pelo v. acórdão recorrido, foi o de que o uso de empresa-veículo e sua conseqüente incorporação visavam somente a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio:

A ligeira comparação entre os organogramas anterior e posterior às operações aqui tratadas demonstra que todas as transações realizadas na sequência de aproximadamente um ano, o que inclui a criação de uma nova empresa, a capitalização dessa empresa, a aquisição de parte do investimento, nova capitalização, a aquisição de outra parte do investimento e, por fim, a incorporação dessa nova empresa, tiveram um único resultado: propiciar a aquisição de 50% da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL pela ARCELOR SPAIN HOLDING SL.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

Porquanto não se verifique nenhum tipo de vício não há que se falar em impossibilidade de utilização de empresas. Ademais, de acordo com o contexto apresentado, totalmente factível a sua existência. Diversas razões extra fiscais, de tal forma que o uso de empresa veículo por si só não é vedado pela legislação.

Nesse sentido, trechos do Acórdão 1301-001.950 e 1301-002.047, do ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha:

Com a devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido da ausência de vedação ao procedimento descrito acima (segunda operação), em que uma empresa no exterior, em vez de adquirir diretamente a participação societária em empresa nacional, constitui inicialmente uma outra empresa no Brasil, aporta recursos a esta última e, com esses recursos, adquire a desejada participação societária. Com idênticos fundamentos entendo admissível também a primeira operação, em que a integralização do aumento de capital se faz com a participação societária previamente adquirida com ágio. Em qualquer caso, não se questiona que, a princípio, o "real investidor" é a empresa situada no estrangeiro, desde que foi ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária no país. No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa para tanto, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera. Nessa situação, aquele antes denominado "real investidor" deve passar a ser identificado como "investidor inicial", posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor. E é aí que ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio.

Guardadas as diferenças para o presente caso, em que o "investidor inicial", a ISA CAPITAL, se encontrava no Brasil e não no exterior, não se questiona ter sido ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária na investida CTEEP. Mas considero legítima a transferência desse investimento para um novo investidor (ISA PARTICIPAÇÕES), com o que ocorre, sim, a confusão patrimonial entre investidor e investida. Também aqui releva lembrar a impossibilidade da operação direta entre o "investidor inicial" e a investida.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, "b" da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

A jurisprudência do CARF aponta para a possibilidade de tal operação societária:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio. (Acórdão nº 1301002.009 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 04/05/2016)

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior. (Acórdão nº 1302001.532 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 21/10/2014)

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

Portanto, em que pese a subjetividade do propósito negocial, na medida em que se mostra robusta a motivação e construção lógica contida nas reorganizações societárias e na amortização do ágio propriamente dita.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

Do Laudo de Avaliação

A questão do laudo não é posta de forma assertiva no TVF, mas sim, de forma *en passant*, quando menciona que ele foi posterior ao pagamento da primeira parcela, e não quando da negociação.

51. Em 16 de junho de 2008, por sua vez, foi confeccionado e assinado Laudo de Avaliação da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL (fls. 244 a 288). Referido Laudo calculou a rentabilidade futura da empresa em R\$ 254 milhões após 5 anos contados a partir daquela data, considerando o resultado de equivalência patrimonial de 50%. Ainda segundo o Laudo, levando em consideração o investimento de R\$ 225 milhões realizado pela ARCELORMITTAL BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (R\$ 54,2 milhões + R\$ 170,7 milhões), ao final da operação, haveria o registro, no ativo da empresa, de ágio de R\$ 92 milhões referentes a expectativa de rentabilidade futura do investimento na ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL.

Importante refutar aqui o ponto colocado nas Contrarrazões da Fazenda Nacional, relacionado ao momento da realização do laudo, considerando-o extemporâneo e imprestável porque datado após o pagamento da primeira parcela.

Assim, cabe ressaltar então, que quando da data das operações realizadas, 1o semestre de 2008, bem como da incorporação, que frise-se ocorreu em fins de 2008, após a data do laudo, não havia nenhuma disposição legal que determinasse alguma formalidade para a confecção dessa avaliação, da forma como hoje é exigida.

Ademais, em que pese a data não seja efetivamente anterior à data da assinatura do Acordo de Acionistas, é de se reconhecer que ela é contemporânea aos fatos, cerca de uma semana de diferença.

Ou seja, não havendo previsão legal expressa, não há que falar em não existência do ágio em razão do laudo de avaliação ter sido formalizado em data posterior à aquisição da empresa.

Nesse sentido, trago à colação alguns precedentes jurisprudenciais nesse sentido:

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG E DA MAGNESITA .

A legislação fiscal não impõe forma ao demonstrativo de que trata o § 3º do art. 20 do DL 1598/77, logo, se os autuantes não questionaram a substância econômica do demonstrativo apresentado pelo fiscalizado, há que aceitá-lo para a fundamentação e fixação do ágio pago nas aquisições das ações. (Acórdão nº 1302001.465 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 30 de Julho de 2014)

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Contudo, não é possível se admitir que laudo elaborado mais de um ano após os fatos, sem qualquer suporte em documentos contemporâneos à aquisição de terceiros, sirva para fundamentar o ágio em uma das modalidades que permitam o benefício fiscal. (Acórdão nº 1102001182 – 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão de 27 de agosto de 2014).

Assim, de se aceitar o laudo técnico de avaliação acostado aos autos, que a seu turno serviu de base para fundamentar economicamente o ágio.

Da redução do capital social

Há um outro aspecto também colocado no TVF, que se refere à redução do capital ocorrida no início de 2008, e de que o ágio seria apenas e tão-somente um componente decorrente desta diminuição indevida do capital da Gonvarri, antes do ingresso da ArcelorMittal Participações no capital social da recorrente, como intuito de aumentar o valor do ágio registrado na operação.

45. Por sua vez, em 3 de março de 2008, a GONVARRI BRASIL reduz seu capital social de R\$ 200,9 milhões para R\$ 50 milhões, sob a justificativa de ser o mesmo excessivo em relação ao objeto, operações e projeções futuras da empresa, mantendo, entretanto, a quantidade de ações em 200,9 mil (fls. 143 a 144). Nesse momento, porém, o valor da redução de capital (R\$ 150,9 milhões) não foi pago à sua única acionista, ou seja, à espanhola GONVARRI CORPORACION FINANCIERA SL.

003.060: Nesse aspecto, sigo o mesmo entendimento da decisão do Acórdão 9101-

No entanto, sobretudo como argumento isolado que teria restado ao julgamento, não vejo a capacidade por si só ser considerada inválida, principalmente porque não foi imputado qualquer vício pela fiscalização.

Além disso, o questionamento da redução de capital partia do pressuposto de que se estaria numa operação entre parte dependentes, por isso a suposta manipulação do PL e do valor do ágio. No entanto, essa premissa não mais se sustenta nesse julgamento, como já demonstrado, razão pela qual também perde a razão essa última questão como fundamento da glosa das despesas.

Assim, de tudo o que foi exposto, voto no sentido de se afastar o lançamento.

Da multa qualificada

Pelas razões acima não há que se falar em multa qualificada

Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

Em razão do meu voto acima, pelo provimento integral do recurso, deixo de analisar este tópico.

Da glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas absorvidos por lançamento anterior

É decorrência.

Da exigência de Juros sobre multa de ofício

Há requerimento por parte da recorrente de se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

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

Da aplicação do art. 24 da LINDB

O recorrente, através de Memoriais, fls. 1580 e ss, bem como da tribuna no dia da sessão de julgamento, requereu a aplicação pelo Colegiado, do art. 24 do Decreto-Lei 4657/42, incluído pela Lei 13.655/2018 (LINDB), que determina que:

"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público." (g.n.)

Entende que pelo que determina a citada norma, e levando-se em conta a época dos fatos, as orientações gerais, bem como a jurisprudência majoritária administrativa era no sentido de que o aproveitamento do ágio seria legítimo e plenamente válido. Citou alguns números de acórdãos que seriam nesse sentido.

Esta matéria é recente, e pela foi suscita a mim, como relatora, no outro caso, Ac. 1301-000.597, o entendimento do Colegiado foi no sentido de se sobrestar o julgamento, a fim de que a PGFN fosse ouvida em sede de contrarrazões.

No outro julgamento, Ac. 1301-003.284, a posição vencedora foi a da não aplicação no caso em tela.

O meu entendimento inicial, é de que há possibilidade de aplicação nos casos julgados pelo CARF, inclusive neste. No entanto, há a necessidade de se verificar efetivamente e caso a caso qual seria a jurisprudência majoritária à que se refere a lei. O que seria a jurisprudência majoritária? Ou seja, questões que num primeiro momento não são tão simples

Processo nº 10980.724907/2016-09
Acórdão n.º **1301-003.656**

S1-C3T1
Fl. 1.643

de serem verificadas. Tudo isso, no intuito de se assegurar a segurança jurídica e o direito adquirido.

No caso em discussão, sem se verificar o entendimento majoritário à época dos fatos, o meu entendimento é de que o ágio constituído, originado nas formas colocadas seria plenamente válido, outros que por outras razões, comprovações de valor não seriam passíveis de serem aceitos.

Dessa forma, num primeiro enfoque parece-me aplicável o art. 24 da LINDB.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares arguidas, bem como afastar a arguição de decadência, e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, Redator Designado.

Apenas para discordar da Relatora, no que tange à aplicação do art. 24 da LINDB.

Trata-se de questão de grande complexidade, e objeto de apelos recentes dos patronos dos Contribuintes que litigam neste Conselho, a aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, Decreto-Lei nº 4657/1942) aos processos administrativos fiscais sob julgamento, nos casos em que as circunstâncias que determinaram a autuação eram consideradas corretas pela jurisprudência majoritária deste CARF, mormente através de precedentes favoráveis da Câmara Superior (CSRF) no período de realização da conduta considerada indevida.

O dispositivo, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

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

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Pois bem, entende o Contribuinte que a Fiscalização não poderia autuá-lo, em razão da amortização das despesas de ágio ter se dado em conformidade com a jurisprudência da CSRF na época do ato, qualificando-se como *jurisprudência administrativa majoritária*, para fins de enquadramento legal como "*orientações gerais*". Nessa linha de raciocínio, entende que havendo demonstrado a existência de precedentes suficientes para qualificação de uma jurisprudência, no período em que a conduta foi realizada, estaria resguardado de qualquer autuação posterior da Receita Federal.

Prejudicial à análise de haver ou não uma *orientação geral*, existem algumas questões prejudiciais a serem enfrentadas, nos que diz respeito ao alcance do referido art. 24 da LINDB.

Em primeiro lugar, pontuamos que discordamos veementemente do decido pela 2ª CSRF, através do Acórdão nº 9202-006.996, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que afirmou categoricamente que as alterações realizadas no âmbito da LINDB

não teriam qualquer aplicação aos julgamentos no âmbito do CARF ("absoluta inaplicabilidade da Lei nº 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF").

Trata-se de norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto à sua previsão normativa, cabendo sim ao CARF aplicar o dispositivo em comento, em havendo situação que demande - de forma adequada - a sua aplicação, mormente em razão da menção específica à sua aplicação no âmbito revisional administrativo.

Essa mesma posição, quanto à necessidade de *observância* da Lei nº 13.655/2018 pelo CARF foi ressaltada recentemente em entrevista do Prof. Floriano Marques, ao aduzir: "*Novamente: a LINDB é aplicada, diariamente, pelo juiz. Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução, este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito*"¹.

Portanto, entendo que a discussão deve girar em torno da verificação se o caso posto sob julgamento é compatível ou não com a aplicação do art. 24 da LINDB. De pronto adiantamos que, ao nosso ver, não.

Parece-nos que o ponto mais problemático diz respeito ao alcance desse dispositivo em relação a atos realizados pelo Contribuinte, com base no art. 150, §4º do CTN, com a finalidade de declarar os fatos geradores ocorridos, apurar o tributo devido - incluindo aí o cômputo de despesas e demais exclusões na apuração do seu Lucro Real - e, finalmente, pagar o tributo, sujeitando-se a posterior ato homologatório da Administração, expresso ou presumido.

O dispositivo é expresso em afirmar que alcança "*a validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado*".

Adiantando-nos à parte final da disposição, não temos dúvidas de que o ato do contribuinte *perfaz a constituição do crédito tributário*, o que resta corroborado pelo efeito extintivo do "pagamento antecipado", conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 - somente se extingue o que já existe, com definitividade, ainda que sujeito a posterior revisão administrativa no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador - de modo que não vemos como sustentar, ainda que *ad argumentandum*, que o lançamento somente se concluiria após o término do processo no âmbito do CARF.

Causa maior dúvida, entretanto, o alcance de "*ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*", em razão de uma peculiaridade gramatical da língua portuguesa. A perplexidade reside, precisamente, no alcance semântico do adjetivo "*administrativa*", se em relação apenas a "*norma*", ou se afeta os demais substantivos.

Trata-se de um caso especial de concordância nominal, no qual o adjetivo é posposto aos substantivos, em que a regra culta autoriza que o adjetivo concorde, em gênero e número, com o substantivo mais próximo **ou** com todos eles (assumindo a forma masculino plural, se houver substantivos de ambos os gêneros). Por exemplo, são gramaticalmente corretas e de idêntico significado as frases:

A noiva exigiu o vestido e a maquiagem *perfeita* para o casamento.

¹ <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018>

A noiva exigiu a maquiagem e o vestido *perfeito* para o casamento.

A noiva exigiu o vestido e a maquiagem *perfeitos* para o casamento.

A noiva exigiu a maquiagem e o vestido *perfeitos* para o casamento.

A despeito da regra, a utilização do adjetivo flexionado em número, concordando com todos os substantivos, traz um evidente ganho de clareza, afastando dúvidas sobre o alcance dele a todos ou apenas ao último termo.

A relevância da dúvida é *patente*, pois o ato do contribuinte, em cumprimento da obrigação de apuração do crédito tributário, não tem natureza de ato administrativo (diferentemente do lançamento tributário, realizado exclusivamente por autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN²) - em sendo o adjetivo "administrativa" referente exclusivamente a "norma", então tanto o ato administrativo quanto o privado estariam abrangidos pelo dispositivo, caso contrário, apenas os atos administrativos, como o lançamento, estariam sujeitos à vedação de revisão.

Em caso de dúvidas na interpretação, a própria LINDB nos dá diretrizes, em seu art. 5º, ao determinar que "*Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*" - com isso, não se quer dizer que a intenção do legislador - *mens legislatoris* - deve se sobrepor ao texto legal e seu sentido próprio adquirido dentro do sistema jurídico, mas sim que, em caso de dúvida sobre este sentido, o recurso à finalidade que se pretendia alcançar é admitida para esclarecer o conteúdo e alcance da norma.

Em 2015, o Senado Federal editou obra denominada "*Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática*", que compilou estudos sobre o Projeto de Lei nº 349/2015, posteriormente convertido na Lei nº 13.655/2018. Neste trabalho, diversos professores que participaram na elaboração do projeto de lei apresentaram as razões para os dispositivos, sendo digno de nota trecho da autoria dos Professores Floriano Azevedo e Egon Bockmann:

*O projeto de lei apresentado ao Senador Antonio Anastasia para atualizar a Lei de Introdução traz algumas boas indicações de como lidar com a atual realidade. Ao invés de perseguir um positivismo fechado e fora do tempo, a iniciativa propõe a inclusão de uma série de artigos à Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro, voltadas a balizar a interpretação e aplicação do direito público. Sem tolher a atuação dos órgãos administrativos, jurisdicionais ou de controle, o projeto coloca parâmetros de estabilidade e previsibilidade às relações com a Administração Pública.*³

Nesse sentido, *os autores deixa claro que a lei busca regular o tratamento de atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativos*, que tenham sido constituídos levando-se em conta a orientação geral vigente na época, como forma de resguardá-los do

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

³ MOREIRA, Egon Bockmann; MARQUES NETO, Floriano Azevedo. Uma Lei para o Estado de Direito Contemporâneo, In *Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015, p.11.

controle posterior por novos critérios ou novas interpretações. Isso fica claro em outros artigos da mesma obra, como este da lavra de Marçal Justen Filho:

*A ação visa o exame de ato administrativo concreto, nas suas diversas manifestações. Assim, poderá versar sobre ato administrativo unilateral ou bilateral. Poderá envolver inclusive aspecto específico de ato administrativo, tal como o preço ou quaisquer outros valores contemplados para constituir despesa ou receita da Administração Pública.*⁴

Mais enfático ainda é Egon Bockmann:

*O artigo 26 determina que as decisões (administrativas, controladoras e/ou judiciais - isto é, todos os atos de aplicação do Direito) que porventura invalidem atos e negócios jurídicos administrativos pretéritos (ato, contrato, ajuste, processo ou norma - pouco importa o nome) tenham de levar em consideração seus efeitos futuros.*⁵

Assim, parece haver entre todos os autores que participaram da elaboração da lei um alinhamento no sentido do alcance do art. 24 da LINDB apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos privados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão-contribuinte. Esse ponto foi expressamente afirmado pelo Prof. Carlos Ari Sunfeld, um dos autores da lei, nos seguintes termos:

*O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que **nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA AUTORIDADE (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito.** Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)⁶.*

Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, *isso não o torna um ato administrativo*, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "*Ato administrativo é*

⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Artigo 24, In Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015, p.29. É preciso frisar que o artigo 24 analisado nesse artigo é correspondente ao art.25 da versão final da lei, o qual foi objeto de veto, mas cuja redação foi construída de forma articulada com o art. 25 (atual art. 24), e aduzia o seguinte:

Art. 25. Quando necessário por razões de segurança jurídica de interesse geral, o ente poderá propor ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença fará coisa julgada com eficácia erga omnes.

§ 1º A ação de que trata o caput deste artigo será processada conforme o rito aplicável à ação civil pública.

§ 2º O Ministério Público será citado para a ação, podendo abster-se, contestar ou aderir ao pedido.

§ 3º A declaração de validade poderá abranger a adequação e a economicidade dos preços ou valores previstos no ato, contrato ou ajuste.

⁵ MOREIRA, Egon Bockmann. Artigo 26, In Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015, p.33.

⁶ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>

toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".

A leitura do *caput* do art. 24 da LINDB deixa claro que a sua aplicação pressupõe a existência de pelo menos três atos (em sentido *lato*) distintos:

Ato 01 - "*Ato administrativo*"⁷.

Ato 02 - "*Ato de revisão na esfera administrativa*"⁸.

Ato 03 - "*Ato de aplicação do art. 24 da LINDB, para anular o Ato 02*".

Essa é a estrutura de aplicação do art. 24 - é a revisão da revisão. Mas antes disso, fica absolutamente claro que o primeiro ato, revisado pelo ato 02 e reestabelecido pelo ato 03, precisa ser necessariamente um *ato administrativo*.

No lançamento por homologação, o **Ato 01** é um ato do particular de declaração do fato gerador e apuração do tributo devido, dotado de natureza constitutiva do crédito tributário, e o **Ato 02** será a revisão feita pela Administração Tributária, com eventual lançamento, pretendendo o Contribuinte que o **Ato 03** seja realizado através do processo administrativo tributário (DRJ, CARF e CSRF). Como se vê, essa estrutura claramente não é compatível com a literalidade do art. 24 da LINDB, por se tratar de ato particular, e não ato administrativo.

Pretender afirmar que o lançamento realizado no contexto do lançamento por homologação seria o referido Ato 01, como forma de justificar a aplicação do art. 24 da LINDB, me parece absolutamente incorreto. Esse lançamento não é o ato a ser revisado inicialmente (ato 01), *mas sim o ato de revisão da conduta do particular* (ato 02).

A única forma de justificar a aplicação do art. 24 aos casos de lançamento por homologação seria através de uma *interpretação analógica* do dispositivo, a qual entendo não ser cabível, sobretudo por implicar, como resultado, em instrumento de dispensa de crédito tributário constituído, sem amparo direto de lei.

Desse modo, parece-nos que a referida norma não alcança os atos privados realizados no procedimento de declaração dos fatos geradores e apuração dos tributos devidos, mas apenas aos atos administrativos realizados pela Administração Pública.

Ainda nessa linha, entendo que mesmo nos casos de lançamento de ofício do tributo o art. 24 da LINDB teria pouca valia, haja vista que as hipóteses de revisão do lançamento são expressamente determinadas pelo art. 149 do Código Tributário Nacional, de modo que uma leitura *contrario sensu* deste dispositivo basta para se concluir que não há autorização para revisão do lançamento por mudança de interpretação do órgão sobre o Direito aplicado.

⁷ Em rigor, pode-se ter no "ato 01" um "ato, contrato, ajuste, processo e norma administrativa", mas pela pertinência, utilizaremos apenas o "ato administrativo".

⁸ Em rigor, seria "Ato de revisão na esfera administrativa, controladora ou judicial", mas restringimos para o nosso campo de análise.

Entretanto, vejo valia no dispositivo em algumas situações mais específicas, como no caso do ato administrativo que concedeu um benefício fiscal ao contribuinte, e que posteriormente foi revisado em razão de mudança da interpretação do órgão quanto aos requisitos de gozo desse benefício. Ou, por exemplo, no caso de importações feitas através de canal vermelho, que sejam objeto de revisão aduaneira posteriormente em razão de mudança da interpretação da Receita sobre a classificação fiscal do produto ou sobre a necessidade de licença de importação.

São apenas alguns exemplos que me vêm à mente e que demonstram a utilidade do art. 24 no âmbito tributário, ainda que mais modesta do que pretendeu o Recorrente no presente caso.

Frisamos que, ao assumir esta posição, não nos colocamos contrários aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança do Contribuinte - fomentados pela Lei nº 13.655/2018 - mas sustentamentos apenas que a intenção do Contribuinte de ver sua pretensão tutelada pelo dispositivo em questão não é adequada, ***sobretudo em razão da existência de dispositivos legais específicos com dão suporte à sua tese***, com muito mais substância.

Em se tratando de proteção da confiança do Contribuinte quanto à homogeneidade da atuação administrativa, especialmente no tocante ao critério jurídico utilizado, há que se mencionar expressamente a tutela dada pelo art. 146 do CTN:

*Art. 146. A **modificação introduzida, de ofício** ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados** pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

Ao falar-se em modificação, está-se a pressupor a existência de algo anterior que será alterado, ou seja, no contexto do dispositivo, haveria o **critério jurídico original** e o **critério jurídico modificado**. A questão central para desatar a compreensão desse dispositivo é qual a base sob a que repousa o critério jurídico original.

Antes de abordá-la, há que se frisar também que o artigo 146 traz uma limitação objetiva ao poder fiscalizador, vinculando a Administração ao critério original para todos os fatos geradores anteriores à introdução da modificação, em relação a um mesmo contribuinte. É dizer, o novo critério somente poderá ser aplicado a um contribuinte a partir do momento que ele tenha ciência de que esta será a nova "regra do jogo".

Parece-me que a expressão "*critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*" induz, em uma leitura apressada, a entender que a restrição se daria no bojo de um único procedimento administrativo, como regra relativa a revisão de lançamento. Todavia, tal leitura resta infirmada a partir do momento que o artigo restringe expressamente a limitação a um mesmo sujeito passivo - ora, ***fosse essa alteração dentro de um lançamento já realizado, não haveria por quê restringir o seu alcance a um único contribuinte, pois ela já seria ab ovo restrita ao contribuinte daquele lançamento.***

A própria redação do dispositivo deixa em claras nuvens a errônea de se considerar o artigo 146 como restrição à revisão de lançamento.

Mais ainda, *não faz sentido em se falar em alteração de critério jurídico dentro de um mesmo lançamento tributário, em face do artigo 149*, que traz as hipóteses expressas de revisão de ofício do lançamento, não havendo, em seu rol exaustivo, qualquer hipótese de revisão por alteração no critério jurídico.

Como pode o artigo 146 se referir a uma revisão do critério jurídico adotado pelo fiscal, se o artigo 149 não incluiu tal possibilidade como hipótese de alteração do lançamento? Não faz sentido. A ideia de uma modificação de critério jurídico dentro de um lançamento resta afetada pela própria ausência de autorização legal para tanto.

Ao condicionar a limitação à introdução da modificação de critério jurídico (é dizer, à ciência do sujeito passivo), verifica-se que não se está falando de uma alteração dentro do próprio lançamento, como cuidamos de infirmar acima, mas sim de uma alteração do critério jurídico tomada, por determinado contribuinte, como o utilizado pela fiscalização.

Com esse esclarecimento, observa-se que o **critério original** não tem origem em um determinado ato de lançamento, mas possui uma base normativa autônoma. Parece-nos que a leitura do artigo 146 se esclarece à partir da sua compreensão conjunta ao artigo 100 do Código Tributário, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em primeiro lugar, salta aos olhos que o artigo 100, II é expressamente mencionado no corpo do artigo 146, ao apontar a decisão administrativa como causa da alteração de critério jurídico, o que indica, a meu ver, que caminhamos na direção correta para a compreensão deste comando legal. É absolutamente claro que no caso de uma decisão administrativa *com eficácia vinculante* que estabeleça novos critérios jurídicos, eles somente valerão para fatos geradores posteriores à sua publicação, que implicaria na ciência dos contribuintes.

Quanto aos incisos I e IV, parece-me que o artigo 146 não precisa abarcá-los, visto que enquanto normas gerais e abstratas não gozam de retroatividade fora das hipóteses do artigo 106 do Código Tributário Nacional, se aplicando também apenas aos fatos geradores posteriores à sua introdução. *A tônica parece estar sobre o inciso III do artigo 100, que trata como normas complementares as práticas observadas reiteradamente pelas autoridades administrativas.*

Ao aplicar reiteradamente um critério jurídico em relação a determinado contribuinte, verifica-se que há a consolidação de uma norma complementar que vincula a

Administração àquela interpretação ou critério, perante aquele sujeito passivo. ***É a partir daí que se tem um critério original passível da modificação tratada pelo artigo 146 do CTN.***

Nesse sentido é a lição de Luciano Amaro:

"(...) esse dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento. (...)

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério)." (AMARO, Luciano. ***Direito Tributário Brasileiro***, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.354)

O exemplo do celibato eclesiástico talvez esclareça o que pretendo dizer.

Do nascimento da Igreja Católica até o século XII não havia qualquer exigência de celibato para sacerdotes da Igreja, com registro inclusive de papas casados. Entretanto, com os *Concílios de Latrão* alterou-se a interpretação que era dada às Sagradas Escrituras passando-se a sustentar que o clero deveria se abster do casamento. E como ficaram os sacerdotes casados à época do Concílio? Em razão da alteração do entendimento, a regra passou a ser exigida apenas aos novos candidatos ao sacerdócio, preservando-se os casamentos contraídos antes da regra ser "reinterpretada".

O próprio artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, encampa esse entendimento à partir do momento que se constata que os textos legais são vagos e ambíguos, sujeitos a mais de um sentido possível, na maioria das vezes. Assim, da mesma forma que não se pode retroagir a lei sobre fatos geradores anteriores a ela, tampouco pode retroagir uma nova interpretação dessa lei para atingir fatos geradores ocorridos durante período em que a fiscalização utilizava pacificamente outro critério jurídico - seria desrespeito à norma complementar decorrente da prática reiterada da administração.

Nesse sentido, calha mencionar o fato da jurisprudência pátria sufragar tal entendimento:

“Recurso Especial. Mandado de segurança. PIS e COFINS. Suspensão de incidência. Obrigatoriedade. Art. 146 do CTN. Mudança de critério jurídico. Inaplicabilidade a fatos pretéritos. Erro de direito.

1. É obrigatória a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' a partir da IN SRF nº 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, §1º, III, da Lei nº 10.925/2004.

2. A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito de eventual direito a creditamento.

3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 58/SRF, de 25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática de erro de direito.

4. A orientação firmada na SCI nº 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade – art. 146 do CTN.

5. Recurso especial parcialmente provido.” (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 1.233.389/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 18.12.2013)

“Tributário. Aduaneiro. Importação. Mudança de critério legal. Art. 146 do CTN. Segurança jurídica.

1. O proceder da autora foi determinado formalmente por um critério de interpretação do Fisco que depois passou a ser considerado pelo próprio Fisco como ilegal.

2. Por força do art. 146 do CTN, a exigência fiscal ora combatida, por óbvio é ilegal, uma vez que foi o próprio Fisco quem expressamente exigiu a mudança de critério adotado pela autora em importação anterior.

3. A mudança de critério legal de interpretação adotada pelo Fisco, consoante estabelece o artigo 146 do CTN, ainda mais no caso de o Fisco compelir o contribuinte a agir de uma maneira, que, depois, passou a considerar ilegal, somente vincula o contribuinte para os fatos geradores ocorridos depois daquela mudança.

4. Em um sistema tributário absolutamente caótico, confuso e inflacionado normativamente, é absolutamente lógico e necessário o disposto no artigo 146 do CTN, na medida em que fica, por esse dispositivo, preservado o postulado da segurança jurídica, ao se exigir da administração tributária um proceder que permita ao contribuinte tomar conhecimento sobre os critérios que deverá observar nas suas condutas correlatas às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no cipoal da legislação tributária.” (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2008.72.01.0015054/SC, Rel. Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ 13.01.2011)

“Tributário. Consulta fiscal. Mudança de critério jurídico. Erro de direito. Art. 146 do CTN. Dever de lealdade e proteção à confiança da relação jurídico tributária. Irretroatividade. Inaplicabilidade a fatos geradores pretéritos. Art. 48, § 12, da

Lei 9.430/96. Possibilidade de alteração de entendimento a fatos geradores posteriores.

1. A normatividade do art. 146 do CTN conecta-se com o princípio da irretroatividade, vinculando a administração ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício. Oferecendo a interpretação oficial sobre a matéria, a Administração não poderia aplicar o novo critério adotado na consulta fiscal nos fatos geradores pretéritos, em razão do dever de lealdade e da relação de confiança que norteia a relação jurídico-tributária.

2. O novo entendimento exarado em consulta fiscal, que resulta em alteração de entendimento emitido anteriormente, tem aplicação tão somente aos fatos posteriores à ciência do contribuinte acerca do mesmo. O art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a possibilidade de mudança da solução da consulta, relativamente a fatos geradores posteriores.” (TRF da 4ª Região, Apelação REO nº 500206176.2010.404.7005/PR, Rel. Des.

Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. 21.05.2014)

E mesmo sob uma perspectiva de regramento do processo administrativo essa matéria foi objeto de preocupação do legislador. Vejamos o que diz o art. 2º, parágrafo único, XIII da Lei nº 9.784/99:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Como se vê, a lei geral dos processo administrativo federal veda expressamente que se dê aplicação retroativa a nova interpretação da legislação, com a finalidade de proteger a confiança construída. Esse dispositivo, entretanto, só tem aplicabilidade nos casos em que se estabeleça uma norma administrativa que justifique a base de confiança construída e apta a orientar as condutas do contribuinte, o que poderia se dar, por exemplo, para comprovação de práticas reiteradas da administração tributária.

Portanto, a pretensão do contribuinte não dependeria, pois, da aplicação do art. 24 da LINDB, por não ser ela aplicável a atos privados do contribuinte. Mas ainda que fosse, não seria aplicável em razão da especialidade dos arts. 146 e 100, III, do CTN, e o art. 2º, p.u., XIII da Lei nº 9.784/99, cuja correta compreensão e aplicação dariam igual tutela à confiança depositada e ao princípio da segurança jurídica.

Processo nº 10980.724907/2016-09
Acórdão n.º **1301-003.656**

S1-C3T1
Fl. 1.654

Desse modo, entendo que o art. 24 da LINDB não se aplica ao presente caso concreto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto