



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

Processo nº 10600.720022/2013-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.182 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Não ocorreram as hipóteses previstas no RPAF para inquinar de nulidade o lançamento. O reconhecimento de débito sob a égide da Lei 12.865/2013 não inquina de nulidade o lançamento vez que foi posterior ao início do procedimento fiscal.

PRELIMINAR. APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS SOB O ABRIGO DA LEI 12.865/2013. MEDIDA DE JUSTIÇA FISCAL. ACOLHIMENTO PARCIAL.

A omissão de receitas exigida no presente lançamento acarretou na geração de lucros na empresa do exterior, cuja operação foi desconsiderada no presente lançamento. Assim, levando em consideração que a Recorrente confessou e pagou o IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros de suas controladas no exterior, apurados nos anos de 2008 e 2009, deixar de considerar o que foi efetivamente pago seria exigir do contribuinte duas vezes o pagamento.

Não é possível acolher integralmente a preliminar suscitada pela Recorrente, no sentido de considerar como pago e aplicar os efeitos da Lei 12.865/2013 ao presente lançamento.

O referido parcelamento foi específico para tributação de lucros no exterior, infração diversa à cometida pela Recorrente. Ademais, a lei também atribuiu benefícios que foram específicos para o reconhecimento dessa infração, os quais não posso aqui expandir ou aplicar analogicamente para infração diversa. Entre os benefícios estava a quitação com a utilização de prejuízo fiscal, ao passo em que se o Recorrente tivesse tributado a omissão de receitas no País, como deveria, não faria jus.

Assim, deverão ser deduzidos do presente lançamento, tão somente, os valores efetivamente recolhidos aos cofres da união, excetuando o prejuízo fiscal utilizado para quitação de parte do crédito.

OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INEXISTÊNCIA. INTERMEDIÇÃO ARTIFICIAL.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado. Não há racionalidade logística ou econômica nas operações realizadas com a pessoa jurídica vinculada, a não ser a de retirar parte da receita auferida por pessoa jurídica nacional para estrangeira situada em país de tributação mais benéfica.

ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ENVOLVENDO EMPRESA DO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas domiciliadas internamente, que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior deve ser afastada pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glosa fiscal.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas.

ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DE PARCELAS DE ÁGIO GERADAS ANTES DO EVENTO.

O direito a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente nasce somente após a ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão. Assim, incabível a obtenção de tal benefício fiscal sobre parcelas de ágio amortizadas contabilmente pela entidade incorporada, anteriormente à ocorrência do evento de incorporação.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A artificialidade das operações não pressupõe o dolo específico de enganar ou fraudar o Fisco quando realizadas de forma lícita e sem qualquer tipo de ocultação ou barreira à fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. Dada à íntima relação de causa e feito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Lançamento parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação às infrações de omissão de receitas e de indedutibilidade das despesas com ágio relativo às parcelas anteriores à incorporação da AAEB e, dar provimento para afastar a qualificação da multa de ofício. Por maioria de votos negar provimento ao recurso voluntário no que se refere ao lançamento reflexo da CSLL; vencida a Conselheira Livia De Carli Germano; dar provimento quanto ao afastamento da multa isolada; vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à glosa de ágio pela utilização de empresa veículo; vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leonam Rocha de Medeiros; designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. A Conselheira Letícia Domingues Costa Braga declarou-se impedida. Participou do julgamento o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes,

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em razão do impedimento da Conselheira Letícia Domingues Costa Braga).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Salvador (BA) que manteve o crédito tributário decorrente de supostas infrações à legislação tributária no ano-calendário de 2008/2009, referente às operações de comércio exterior praticadas pelo contribuinte, cujos registros efetivados informavam como "País de Aquisição"- região autônoma da ilha da madeira (Portugal), grandes deduções computadas sobre a base tributável de IRPJ e CSLL dos anos de 2008 e 2009, atribuídas a "ágio" decorrente de "fechamento do capital" da Companhia e multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, conforme valores discriminados nas tabelas abaixo:

<u>IRPJ</u>		
VALOR DO CRÉDITO		R\$ 74.896.072,90
JUROS		R\$ 28.339.099,07
MULTA		R\$ 56.172.054,67
MULTA ISOLADA		R\$ 39.309.100,39
VALOR TOTAL		R\$ 198.716.327,03
<u>CSLL</u>		
VALOR DO CRÉDITO		R\$ 26.924.543,24
JUROS		R\$ 10.184.895,44
MULTA		R\$ 20.193.407,43
MULTA ISOLADA		R\$ 14.236.530,88
VALOR TOTAL		R\$ 71.539.376,99

Segundo informações constantes nos Termo de Verificação Fiscal às fls. 03/76, apurou-se que o contribuinte cometeu diversas infrações, dentre elas, "omissão de receitas com conseqüente redução do lucro tributável (base tributável do IRPJ e da CSLL), deixou de adicionar ao lucro líquido do período despesas atribuídas a amortização de ágio, as quais são indedutíveis, exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente sobre a base de

cálculo estimada, apurada via balanços mensais de suspensão ou redução. Em função dos ilícitos identificados na presente ação fiscal”.

A Autoridade Fiscal destaca, ainda, que “o contribuinte já fora objeto de procedimento fiscal, compreendendo operações de comércio exterior no ano-calendário de 2007, envolvendo a suposta trading na Ilha de Madeira (processo fiscal no 10680.722.860/2011-19), caracterizando prática continuada de omissão de receitas orquestrada pela aparente intermediação comercial atribuída à controlada/vinculada sediada em paraíso”.

Aperam Inox América do Sul S.A (Aperam ou Companhia) “é a denominação dada a partir de 2011 a outrora chamada ArcelorMittal Inox do Brasil S.A (AMIB ou ArcelorMittal Inox); que por sua vez, representava a nova razão social, recebida em 2007, pela fabricante mineira de aço inox Acesita S/A”.

O TVF aos autos, resume o contexto atual da fiscalizada, informando que “o controle societário da ArcelorMittal Inox (antes Acesita; hoje, Aperam) ficara distribuído (ao final de 2008) entre duas subsidiárias estrangeiras (e integrais) da ArcelorMittal S.A - Luxemburgo. Ficando o percentual de 30,50% vinculado à subsidiária ArcelorMittal France (França); e outros 69,50% de posse da subsidiária ArcelorMittal Spain Holding SL. Como tais subsidiárias têm origem na estrutura que antes integrava o grupo Arcelor S.A, natural que os negócios desta fiscalizada continuassem a sofrer influências corporativas do grupo estrangeiro absorvido na mencionada fusão. Assim, entende-se o fato de a então subsidiária do extinto grupo Arcelor (Arcelor Stainless International) continuar exercendo, frente ao novo controlador (ArcelorMittal S.A – Luxemburgo), o papel de distribuidor mundial dos produtos gerados pelo conglomerado”, e que por meio de uma simples cessão de cotas no valor de 5.000 euros, a entidade Acesita IE se vira adquirida pela fiscalizada em 03/07/2007. Pelo que duas (02) sociedades offshores (sediadas em dependência externa à Ilha da Madeira) transferiram o controle detido sobre a mesma a um novo sócio, qual seja: a Acesita Holding BV – Holanda. Esta, na qualidade de sociedade subsidiária (integral) desta fiscalizada, que havia se constituído na Holanda em 27/06/2007, concomitantemente ao referido evento. Com objeto societário descrito como importação e exportação de produtos no exterior, a Acesita IE passara a constar, desde tal momento, em vários registros de exportação formalizados por esta fiscalizada, sempre na condição formal de aparente intermediadora comercial de aço inox, a partir da Ilha da Madeira – Portugal”.

Sobre à glosa de amortização de ágio, a autoridade fiscal questionou se “a validade do ágio pago pela empresa Arcelor Aços Especiais do Brasil Ltda. (“AAEB”) – antiga controladora da Recorrente –, na aquisição de ações de emissão da ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A., ora Recorrente, no contexto da oferta pública de aquisição de ações realizada em 2008 (“OPA”)”.

A Autoridade Fiscal enfatiza que “a presente ação fiscal não buscara negar a existência jurídica da controlada/vinculada Acesita IE - que fora formalmente constituída naquela dependência externa de benefícios fiscais, como também não pretendia questionar o direito de a fiscalizada constituir uma sociedade vinculada em paraíso fiscal, no seu campo de liberdade de se auto-organizar. Porém, isso não se confunde com o necessário restabelecimento da verdade tributária a envolver as operações de exportação em tela, promovidas pela fiscalizada sob a camuflagem de uma pretensa intermediação comercial, que se revelara nos procedimentos fiscais como operações comerciais triangulares de mera aparência, que não se efetivaram na prática. É de dizer que, se constatada a ausência material da atividade de

intermediação comercial formalizada em documentos (como é o caso, em situações de aparência negocial reiteradamente formalizadas pela fiscalizada em seus registros de exportação), estar-se-á diante de uma fraude ou falsidade fiscal”.

Acerca da utilização indevida e das deduções fiscais do ágio, restou configurado nos autos, que a AAEB "teria sido usada como “extensão de caixa” daquela que, efetivamente, promovera e custeara toda operação, ou seja, a controladora estrangeira do grupo na época (ArcelorMittal S.A. - Luxemburgo), fazendo crer que a AAEB estivesse suportando o custo decorrente da operação". Afirmando a fiscalização, que "a dedução do ágio que fora amortizado contabilmente no período anterior à incorporação da AAEB. E que, a parcela do ágio amortizada contabilmente antes do evento de incorporação não pode ser deduzida para fins fiscais após tal evento, sendo que tal posição poderia ser extraída indiretamente da legislação que rege a matéria (art. 386, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda ou “RIR/99”)”.

Cientificado da autuação fiscal, o interessado apresentou IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA em 20/01/2014 (fls. 5644/5782), na qual alegou:

1. "Vício insanável de motivação por não ter a autoridade fiscal apontado qualquer norma apta a justificar a desconsideração das transações realizadas e a validade do ágio registrado na aquisição das ações da Impugnante por parte da AAEB, invocando supostos “artifícios” e “subterfúgios”, utilizando-se de alegações retóricas, mencionando a falta de propósito negocial e conceitos estranhos ao ordenamento jurídico brasileiro”;
2. Discorre sobre a exigência de propósito negocial como requisito de validade das operações, teoria do “negócio jurídico indireto (cita Acórdão 9101-000.869, da 1ª Turma da CSRF, de 23.02.2011); “norma geral antielisão”, criada a partir da Lei Complementar nº 104/01, que incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN; Medida Provisória 66/02, para considerar que a rubrica “propósito negocial” não pode servir de justificativa para o desrespeito de negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes. Entende que a questão do propósito negocial deve ser vista com cautela;
3. DA IMPROBIDADE DA GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO: Considera que “cumpru os requisitos legais para aproveitamento do ágio previstos nos artigos 20 e seguintes do Decreto-Lei no 1.598/77, artigos 7 e 8 da Lei no 9.532/97, artigos 385 e 386 do RIR/99”;
4. IMPROBIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA CONTROLADORA INDIRETA ESTRANGEIRA COMO VERDADEIRA ADQUIRENTE DAS AÇÕES: Entende que “coube à própria AAEB, na qualidade de sócia da Impugnante, adquirir as ações detidas pelos acionistas minoritários e pagar tais acionistas com recursos próprios, obtidos via aumento de capital e empréstimo concedido por empresa do grupo econômico a qual pertencia, o que não altera a natureza jurídica da transação em questão”;
5. DEMONSTRAÇÃO DA CAUSA E DO PROPÓSITO NEGOCIAL DAS TRANSAÇÕES REALIZADAS PELO GRUPO ARCELORMITTAL: Afirma que “encontram-se presentes o motivo

ou causa, a finalidade negocial e a congruência entre ambos nas operações realizadas. Não há, portanto, motivação exclusivamente fiscal na transação, sendo o registro do ágio e seu aproveitamento pela Impugnante a consequência natural da aquisição das ações na OPA, inserindo-se congruentemente no contexto de fechamento de capital da Impugnante”;

6. INEXISTÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO EM FACE DO BENÉFICO FISCAL PREVISTO PELA LEI Nº 9.532/97: Diz que a teoria sobre o abuso de direito não é aplicada no caso concreto, considerando que “o CARF tem reconhecido, de maneira reiterada, que a existência das chamadas “empresas veículos” ou sociedades veículo” não é suficiente para que se infirme a validade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio”;
7. DA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITA: Afirma que “em relação ao lançamento do IRPJ e da CSLL sobre valores considerados como receitas omitidas em 2008 e 2009, considera que as supostas “receitas omitidas” são receitas efetivamente auferidas por ACESITA IE, uma sociedade domiciliada nas Ilhas da Madeira, Portugal, à época controlada indiretamente pela Impugnante, por intermédio da ACESITA HOLDING BV, domiciliada na Holanda”;
8. MATÉRIA PRELIMINAR: NÃO CABIMENTO DO LANÇAMENTO, TENDO EM VISTA O PAGAMENTO À VISTA DO DÉBITO AO ABRIGO DA LEI Nº 12.865/2013: Alega que “no que diz respeito aos lucros de suas controladas estrangeiras apurados em 2008 (ACESITA IE e ACESITA HOLDING BV), os valores incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL foram inteiramente absorvidos por prejuízos da Impugnante apurados no mesmo exercício, acarretando a redução do valor dos prejuízos do exercício (doc. 9). A DIPJ retificadora correspondente foi apresentada em 16.01.2014, tendo em vista que, por ocasião do pagamento nos termos da Lei nº 12.865/2013, a impugnante encontrava-se sob a fiscalização, que culminou na presente autuação, o que a impossibilitou de apresentar a DIPJ retificadora naquela altura”;
9. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR FALHA NA CAPITULAÇÃO LEGAL E DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO INQUISITÓRIO E VERDADE MATERIAL: Afirma que “a fiscalização parte de ilações despropositadas (como, a de que a existência de três funcionários não seria suficiente para comprovar a existência e operação da controlada Acesita IE), sem demonstração da existência dos elementos nucleares à ocorrência do fato gerador – receitas omitidas recebidas pela Impugnante”;
10. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO CONSISTENTE EM OMISSÃO DE RECEITAS: Diz que “as receitas ditas omitidas não foram efetivamente recebidas pela Impugnante, pois transitaram pelas contas de sua controlada Acesita IE e não pelas suas contas. Se a

Impugnante se beneficiou de alguma forma destes valores, o fez na qualidade de controladora indireta da Acesita IE, pela apuração de resultado de equivalência patrimonial. Apenas nesta circunstância é que a Impugnante teria disponibilidade sobre os dividendos eventualmente pagos por sua controlada (direta) estrangeira, mas que, no entanto, não se confundem com as receitas de Acesita IE”;

11. INEXISTÊNCIA DE SUBFATURAMENTO: Afirma que o chamado “Projeto Exportação Acesita foi empreendido com vistas a destinar certos volumes de exportações para uma empresa do Grupo com funções de *trading*, a qual seria responsável pela concretização de vendas para clientes localizados em países específicos, atuando como interface dos agentes de exportação, sediada num ambiente de negócios expedito e flexível, notadamente pela inexistência de restrições e controles de ordem cambial. A Acesita IE foi concebida, assim, para atuar exclusivamente no interesse de empresas do Grupo, como é caso da autuada”;
12. A ILHA DA MADEIRA NÃO É “PARAÍSO FISCAL”: Alega “que a Ilha da Madeira não é um paraíso fiscal, assim entendido como país de tributação favorecida definidos na Lei nº 9430/96, pois não há uma exoneração absoluta e incondicionada, mas apenas uma isenção temporária (que terminou no ano de 2011) das rendas de origem não portuguesa. Ademais, também não se oculta a identidade dos sócios das sociedades ali domiciliadas”;
13. EXCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: Considera que “a existência do Projeto Exportação Acesita, suportado em estudos técnicos qualificados, junto com a absoluta transparência das informações prestadas ao Fisco, revela a inexistência de qualquer intenção de simulação ou fraude”;
14. DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: Diz que “nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. O contrário seria uma afronta ao princípio constitucional do não-confisco, citando jurisprudência do CARF”;
15. Requereu o cancelamento integral do Auto de Infração.

O Acórdão ora Recorrido (15-40.438 - 2ª Turma da DRJ/SDR) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2008, 2009

OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS.

INEXISTÊNCIA. INTERMEDIÇÃO SIMULADA.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado.

SIMULAÇÃO. RECONHECIMENTO PELO FISCO. O Fisco, como diretamente envolvido, na defesa do interesse público da Fazenda Nacional, pode se opor à simulação, desde que realizada de forma maliciosa em prejuízo da lei tributária brasileira.

CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS. DEDUTIBILIDADE.

Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, nunca aqueles dispêndios decorrentes de despesas de empresa que não interveio de fato.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, quando caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa-veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO. O auto de lançamento ou o processo administrativo fiscal não se constituem em instrumentos jurídicos apropriados para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal do PAT.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. EXIGIDAS CONCOMITANTEMENTE NO LANÇAMENTO.

Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

Ano-calendário: 2008, 2009 DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, “à vista de um fato jurígeno tributário, tem a autoridade administrativa o dever de efetuar a devida subsunção legal, com a conseqüente lavratura do auto de infração. No caso sob análise, foi o que efetivamente ocorreu: à vista da omissão de receitas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Conforme o TVF, dos valores omitidos, bem como das diferenças apuradas no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, foi efetuada a compensação, na própria autuação, com o valor de prejuízo fiscal e da base negativa declarado pelo contribuinte no período fiscalizado; e com o saldo/estoque destes créditos (sob limite de 30% do resultado ajustado antes da compensação)”.

Coadunou-se ao entendimento da fiscalização, de que “a controlada Acesita IE, com regime fiscal privilegiado da Ilha da Madeira, não participou efetivamente das operações de intermediação entre a Fiscalizada (atual Aperam S.A.) e os compradores finais situados em países na América Central e América do Sul. Sua participação foi apenas formal, atuando como central de refaturamento, de forma a diminuir a tributação devida pela Fiscalizada, em um planejamento fiscal abusivo. (...) A Impugnante não foi capaz de comprovar as despesas incorridas pela controlada/vinculada Acesita IE na realização da sua atividade de *trading*. Para comprovar despesas, a fiscalizada disponibilizou relação contendo valores que teriam sido despendidos pela Acesita IE com agentes comerciais no exterior, sendo que o principal desses agentes prestadores de serviços de intermediação é outra subsidiária integral da controladora estrangeira ArcelorMittal (Luxemburgo), a Arcelor Stainless International, a quem cabia o papel de distribuidora mundial do segmento de aço inox produzido pelo grupo. Ora, como ressalta a Fiscalização no TVF, é incabível logicamente que a despesa mais significativa da suposta *trading* Acesita IE seja, justamente, a realização de serviços de *trading* que ela própria teoricamente se propunha a praticar a partir da Ilha da Madeira. Além disso, a operacionalização das transações comerciais atribuídas à controlada no exterior (reinvoicing/refatura da Acesita IE) foi produzida pela própria fiscalizada”.

Como fundamenta o TVF, ficou constatada a “ausência material de atividade de intermediação comercial formalizada em documentos”. Considera-se, assim, demonstrada a prática da simulação. Tal simulação levada a cabo pela Impugnante violou a lei brasileira. Está provado nos autos que não houve de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado, suscetível, pois, de ser desconsiderado pelo Fisco para fins de tributação. Conforme dispõe o Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que entrou em vigor em janeiro de 2003”.

Extraí-se do Acórdão recorrido, que “os indícios carreados e analisados em profundidade pela Fiscalização e a análise da própria sequência de atos, iniciados em 2007, levantados por ocasião da ação fiscal anterior, e confirmados no procedimento fiscal atual, tendo comprovadamente se prolongado durante os anos de 2008 e 2009, são suficientes para comprovar que a empresa contribuinte tinha o total conhecimento de que estava formalizando, perante o fisco brasileiro, uma intermediação comercial simulada, em nome de uma controlada/vinculada no exterior (Acesita IE), sem concretização material. Tratou-se de uma orquestração insidiosa (e, enfatize-se, duradoura) com o fito de enganar o Fisco e reduzir de forma ilícita e intencional, a base tributável de IRPJ e CSLL nos exercícios fiscais em questão”.

Ademais, considerou a turma julgadora, que “o Auto de Infração determinou corretamente a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto. Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade dos

referidos dispêndios na situação em que sua falta de comprovação serviu de alicerce para a própria acusação”.

Sobre o ágio e as parcelas indedutíveis, afirma que “o artigo 386, inciso III, do RIR/99, determina que o ágio passível de dedutibilidade é apenas aquele decorrente de amortizações ocorridas posteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão, ou seja, nos balanços correspondentes à apuração do Lucro Real, levantados após os referidos eventos – desde que cumpridas, obviamente, as demais condições e requisitos essenciais do instituto. Ou seja, o direito a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente nasce somente após a ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão. Assim, incabível a obtenção de tal benefício fiscal sobre parcelas de ágio amortizadas contabilmente pela entidade incorporada, anteriormente à ocorrência do evento de incorporação”.

Ciente da decisão do Acórdão em 24/06/2016(fl.6449), que julgou improcedente a impugnação apresentada, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 22/07/2014 - (fls. 6451/6559), apresentando praticamente as mesmas razões expendidas em sua impugnação administrativa, modificando-se apenas nos seguintes tópicos:

- IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS VALIDAMENTE CELEBRADOS: Ressalta-se que, “ao tempo da realização da OPA, a Recorrente era uma empresa de capital aberto, com ações listadas em bolsa de valores. Assim, todas as operações por ela realizadas, além de atender aos requisitos legais, estavam submetidas à rigorosa fiscalização da CVM e às regras de publicidade e governança aplicáveis às companhias abertas. (...)Ademais, a AAEB foi efetivamente a parte adquirente das ações da Recorrente na OPA, tendo liquidado as obrigações dela decorrentes, além de ter assumido parte dos custos da operação (despesas junto ao Banco Santander que efetuou a intermediação da OPA”;
- DEMONSTRAÇÃO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF: Afirma que desde meados de 2007, a questão da legitimidade do ágio no contexto de reorganizações societárias vem sendo enfrentada pelo CARF, que reiteradamente rechaçou supostas qualificações de “empresa veículo” ou de exigência de propósito comercial como requisitos de validade. (...) A fundamentação econômica do ágio pago em relação as ações da Recorrente, na OPA, também jamais foi colocada sob dúvida. Ou seja, o laudo de avaliação do Banco Goldman Sachs, com data-base 31.12.2007, não foi objeto de qualquer questionamento específico por parte da autoridade fiscal, de modo que também figura como fato incontroverso o cumprimento desse terceiro requisito pela Recorrente”;
- UNICIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – BIS IN IDEM: Diz que “os valores pagos em sede de processo de parcelamento previsto no art. 40 da Lei 12.865/13 referem-se ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os lucros das controladas da Recorrente no exterior (ACESITA

IE e Acesita Holding BV), apurados nos anos de 2008 e 2009. Considerando que a Recorrente detinha 100% da Acesita Holding BV, a qual, por sua vez, detinha 100% da ACESITA IE, os lucros desta última foram incorporados ao nível da Acesita Holding BV e adicionados à escrituração da Recorrente através do método de equivalência patrimonial. (...) A ilegalidade do *bis in idem* decorre do fato de a cobrança dúplice importar em enriquecimento ilícito por parte da Fazenda, em violação ao artigo 884 do Código Civil, conforme, aliás, reconhecido de forma pacífica pelo CARF. (...) Assim, andou mal o Acórdão recorrido ao manter a exigência formulada, que corresponde a uma segunda cobrança (*bis in idem*) sobre os mesmos créditos que já se encontravam extintos, antes mesmo de ser efetuado o lançamento (em 19.12.2013), por ocasião de seu pagamento integral e à vista³⁸ (em 29.11.2013), no âmbito do programa de parcelamento previsto no art. 40 da Lei nº 12.865/2013”;

- A ALEGAÇÃO DE QUE A RECORRENTE ESTARIA DISCUTINDO O CRÉDITO: Afirma que “é obrigado a reconhecer, no âmbito do parcelamento, serem devidos os créditos abrangidos pelo benefício e pagos de acordo com a Lei 12.865/13, mas jamais pode tolerar a exigência em duplicidade dos mesmos créditos, posteriormente a referido pagamento, que configura enriquecimento ilícito do Fisco”;
- A IMPOSSIBILIDADE DE SUBSUNÇÃO DO FATO AO TIPO “OMISSÃO DE RECEITAS”: A recorrente afirma que “foi indevida a manutenção pelo Acórdão da DRJ do Auto de Infração que caracterizou como “omissão de receitas” o fato de a Recorrente não ter submetido à tributação no Brasil, como se suas fossem, as receitas da ACESITA IE, sua controlada indireta no exterior”. Diz que, “restou apenas receber, no Brasil ou no exterior (contas junto ao JP Morgan), (i) os pagamentos pela exportação realizada à ACESITA IE (custo + 15%, observada a legislação de preços de transferência), os quais eram devidamente adicionados ao lucro líquido da Recorrente para fins de tributação no Brasil, e (ii) quando fosse o caso, dividendos na distribuição dos lucros da Acesita Holding BV, empresa do tipo holding cuja receita precípua advinha de dividendos recebidos da ACESITA IE”. Informa ainda, que no presente caso, “em que não há comprovação do ingresso dos recursos não contabilizados, pode-se apenas analisar a eventual inobservância de uma das duas regras: (i) sobre tributação dos lucros de controlada no exterior (art. 74 da MP 2.158-35/01) ou (ii) de preço de transferência (arts. 18, 19 e 24 da Lei 9.430/96); não havendo espaço para se questionar uma omissão de receitas”.
- A SUBSTÂNCIA DA ACESITA IE E DA ESTRUTURA ADOTADA PELO GRUPO ARCELORMITTAL: Esclarece, que “a estrutura que envolvia a Recorrente, adotada pelo grupo, consistia em um plano estratégico de expansão no mercado internacional, que envolvia a criação, de um lado, de uma sociedade trading localizada na Europa, que teria por objetivo comercializar exclusivamente mercadorias produzidas pela Recorrente; e, de outro lado, de uma sociedade *holding* para deter e gerir investimentos em subsidiárias

operacionais em terceiros países e recursos financeiros destas controladas”. Afirma que, “é irrelevante o fato de a Recorrente enviar diretamente para os consumidores finais os aços inox exportados. Ora, o fato de o aço inox ser produzido no Brasil não descaracteriza o fato de a negociação e o *closing* do contrato com clientes do Grupo serem feitos pela ACESITA IE no exterior”. (...) Diz que em relação “à representação da controladora direta da ACESITA IE e desta mesma, é normal que assim proceda, sob o comando dos gestores das referidas empresas. Ora, não seria razoável que, como investidora na Ilha da Madeira, a Acesita Holding BV não possuisse um procurador para representá-la junto a repartições públicas e registros locais”. (...) Reitera, que “não é de se estranhar o fato de a Acesita IE ter celebrado uma operação no dia seguinte ao início de suas atividades. E isso porque a Acesita IE se trata de uma *in-house trading*, que adquire tão somente mercadorias junto a empresas do Grupo (ou seja, já possui fornecedor) e posteriormente as revende a uma clientela que acabou por “herdar” de outra empresa do Grupo”;

- Acerca das operações realizadas pela ACESITA IE, a recorrente argumenta que: (i) os preços de mercado por ela praticados, e (ii) o fato de que a maior parte das exportações da Recorrente era feita sem a intermediação da referida empresa, o que não ocorreria caso a mesma consistisse em mero instrumento de simulação. (...) A ACESITA IE não apenas faturava e recebia diretamente as receitas das vendas que efetuava, como basta a simples comparação dos preços de compra dos produtos e de revenda pela ACESITA IE, constantes da planilha elaborada pela fiscalização, para se verificar que as margens praticadas variavam entre 5% e 10%, tratando-se de margens normais e usuais para as operações de *trading*, donde nenhuma artificialidade se pode extrair desses negócios”
- Requereu a reforma do Acórdão recorrido da DRJ, com o consequente cancelamento integral do Auto de infração;
- Requereu cancelamento das multas;
- Pugnou pela sustentação oral.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Passo a analisar o Recurso Voluntário.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, salvo alguns poucos novos tópicos que, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Desta feita, da análise da decisão recorrida, no que se refere: (i) às preliminares apreciadas (com exceção à preliminar de pagamento nos moldes da Lei 12.865/2013); (ii) à omissão das receitas; (iii) à manutenção da glosa do Ágio e parcelas indedutíveis anteriores à incorporação da AAEB; (iv) manutenção de juros de mora sobre multa de ofício e da SELIC sobre a multa, e; (v) reflexos quanto à CSLL; proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos:

A impugnação é tempestiva e atende a todos os requisitos de admissibilidade, por isso, dela tomo conhecimento.

Inicialmente, ante a farta jurisprudência colacionada pela defesa, deve ser esclarecido que decisões judiciais e administrativas não atinentes ao caso concreto, eventualmente apresentadas nos autos como paradigmas jurisprudenciais, são, em verdade, atos jurídicos que produzem efeitos interpartes, não tendo eficácia erga omnes e não constituem legislação tributária, à luz do CTN, artigos 96 e 100. Por conseguinte, não vinculam esta instância julgadora, conforme a dicção do artigo 472 do Código de Processo Civil (CPC), a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros”.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DA BASE LEGAL PARA A GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Alega que a autoridade fiscal não apresentou qualquer norma apta a justificar a desconsideração das transações realizadas e a validade do ágio registrado na aquisição das ações da Impugnante por parte da AAEB, havendo vício de motivação no Auto de Infração.

De pronto, rejeito esta alegação de nulidade. O auto está devidamente fundamentado. A autuação traz a indicação de diversos dispositivos do Regulamento de Imposto de Renda que disciplinam o registro e a amortização do ágio, matéria objeto de discussão nos autos. O Termo de Verificação Fiscal descreveu minuciosamente as operações societárias realizadas pela recorrente, analisando as operações em face da legislação do Imposto de Renda (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto 3.000/1999), e considerou-as como inoponíveis ao Fisco.

A Impugnante, por sua vez, demonstrou completo entendimento da acusação fiscal imputada, trazendo ampla argumentação contra as acusações fiscais, sobretudo quanto à efetividade do ágio, ao seu pagamento, escudando o seu procedimento nos mesmos dispositivos tido como violados pelo Fisco. Resta claro que a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização, que determinou a glosa da amortização do ágio, e pôde exercer sem restrição o seu direito de defesa.

Desta forma, foi respeitado o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dispositivo o qual prevê os requisitos obrigatórios do auto de infração, respeitando os princípios fundamentais do Contraditório e da Ampla Defesa. Vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo não original)

Remetendo ao voto vencedor do mesmo acórdão citado pela defesa:

“Entendo que, quando o Decreto nº 70.235/1972 determina em seu art. 10, inc. IV que o auto de infração deve conter a disposição legal infringida está a se referir à legislação tributária que disciplina a exigência do tributo tida como violada. E, nem sempre a legislação estabelece uma conduta que é vedada, mas sim um molde ao qual se subsumem (ou não) as situações de fato. Assim, um mesmo dispositivo tanto pode servir para validar um procedimento adotado pelo sujeito passivo, se a ele se subsumem os fatos, como para negar seus efeitos perante o Fisco. A aplicação da legislação nada mais é do que o enquadramento dos fatos à lei tributária.

No aspecto puramente formal, com a devida vênia do entendimento doutrinário trazido pelo D. Relator, entendo que a citação de dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, como fundamento legal da autuação não viola o dispositivo processual administrativo, pois trata-se da legislação do Imposto de Renda consolidada, cujos dispositivos são expressamente amparados por dispositivos da lei ordinária ou complementar. O que, dado a sua sistematização, longe de prejudicar o direito de defesa do contribuinte, antes a facilita” (Acórdão 1302-001.145 – 3ª Câmara/2ª Turma, 6/08/2013).

Não ocorreu, portanto, a alegada omissão do fundamento tributário autorizador do lançamento.

(...)

DA OMISSÃO DE RECEITAS

*Trata da exigência de crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devidos nos anos-calendário de 2008 e 2009, em razão da constatação da ocorrência de **omissão de receita (subfaturamento) decorrente de simulação de intermediação de empresas.***

A impugnante argumenta, em sua defesa, sinteticamente que: Preliminarmente: Não ocorreu omissão de receitas, pois as exportações realizadas para a Acesita IE observaram as normas referentes à tributação internacional e as regras de preços de transferência. Consideramos, entretanto, que isto é questão tratada no mérito e não em sede de preliminar.

- Não ocorreu simulação, já que todos os elementos demonstram ter sido real a intenção da contribuinte em constituir uma trading na Ilha da Madeira para desempenhar as operações de intermediação comercial;

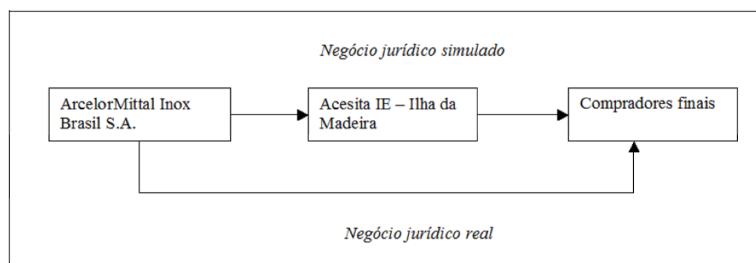
- Não ocorreu omissão de receitas.
- Não ocorreu subfaturamento.
- Existiu propósito legítimo para existência e operações da Acesita IE, fundadas no Projeto Exportação, com decisão amadurecida da administração da Impugnante e baseado em pareceres.
- Jamais houve uma intenção de concentrar todas as receitas de exportação para uma entidade despida de propósito negocial;
- A Ilha da Madeira não é paraíso fiscal, e a motivação da impugnante foi predominantemente de ordem empresarial.
- A Acesita IE teve existência de fato.
- Não ocorreu intuito de fraude.

Conforme a fiscalização, a controlada Acesita IE, situada na dependência com regime fiscal privilegiado da Ilha da Madeira, não participou efetivamente das operações de intermediação entre a Fiscalizada (atual Aperam S.A.) e os compradores finais situados em países na América Central e América do Sul. Sua participação foi apenas formal, atuando como central de refaturamento, de forma a diminuir a tributação devida pela Fiscalizada, em um planejamento fiscal abusivo.

São as seguintes entidades envolvidas:

<i>ArcelorMittal Inox Brasil S.A.</i> <i>ex-Acesita S.A. (atual Aperam)</i>	=>	<i>Acesita Holding</i> <i>BV</i>	=>	<i>Acesita IE</i>
Brasil	100%	Holanda	100%	Ilha da Madeira
OBS: a Impugnante	controle	constituída em 27/06/2007	controle	adquirida em 03/07/2007

A minuciosa descrição dos fatos ocorrida no Termo de Verificação Fiscal, acima relatado, evidencia a ocorrência de uma intermediação simulada efetuada pela Impugnante, via pretensa intervenção da controlada Acesita IE, localizada na Ilha da Madeira:



Como exposto no relatório fiscal, a Impugnante efetuou venda de produtos para sua controlada, estabelecida no exterior, em país considerado “paraíso fiscal”. Esta controlada (**Acesita IE**), a seguir, refaturava aos clientes finais por preço cerca de 10% superior. O objetivo da intermediação simulada foi obter

vantagens fiscais, de forma a transferir parte do lucro para país com tributação favorecida, violando a legislação brasileira. Ocorre, que, em verdade, esses lucros/resultados foram produzidos no Brasil e artificialmente transferidos para a subsidiária Acesita IE. Assim, devem sofrer tributação no país.

Primeiramente, cabe ressaltar que, ao contrário do que argúi a Impugnante, a legislação brasileira estabelece a Ilha da Madeira, dependência de Portugal, como detentora de um regime de tributação favorecida, ou seja, a denominação brasileira oficial para os paraísos fiscais.

Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002

Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:

(...)

XXX - Ilha da Madeira;

Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

(...)

XXXII – Ilha da Madeira

A Acesita IE, empresa constituída na dependência portuguesa da Ilha da Madeira, situada no Oceano Atlântico, a sudoeste de Portugal e próximo a costa do Marrocos, foi adquirida pela fiscalizada Acesita S.A em 03/07/2007, via controlada direta Acesita Holding BV (Holanda), esta última constituída em 27/06/2007, dias antes.

A autoridade fiscal carrou aos autos vários elementos que comprovam a ocorrência da simulação e a falta de participação efetiva da Acesita IE, dos quais resumimos os principais pontos:

1. O capital social integralizado da Acesita IE (5.000 euros) não condiz com o volume de operações por ela supostamente intermediados, entre os anos de 2007 e 2009, sendo o lucro obtido pela controlada distribuído sob a forma de dividendos isentos à sócia única Acesita Holding BV (Holanda) – também controlada pela Fiscalizada.

2. *A Acesita IE não possuía estrutura operacional física e de pessoal compatível com o volume de operações que supostamente executou.*

3. *O endereço-sede inicial, em 2007, é o mesmo de uma série de outras empresas de natureza semelhantes à suposta trading, concebidas por “escritórios de negócio” e geralmente representadas nos atos contratuais pela mesma pessoa (Sr. Roberto Carlos Castro Abreu), vinculado a **Madeira Corporate Service (MCS)**, empresa cujos serviços ofertados incluem a constituição e gestão de sociedades offshores, contabilidade, consultoria fiscal e serviços advocatícios no paraíso fiscal da Ilha da Madeira.*

4. *A partir de 2008, sua sede passou a ter locação compartilhada com a Madeira Corporate Service (MCS) e com a Skadden – Consult. e Serviços Ltda, que aparece suportando despesas administrativas de pequena monta, com repasse a Acesita IE, o que demonstra a inexistência de estrutura da controlada na Ilha da Madeira.*

5. *Ausência de corpo funcional próprio, por parte da suposta trading company. Os gerentes com poderes de representação residentes no Brasil, e ocupantes de cargos de direção na própria fiscalizada, não receberam remuneração da Acesita IE.*

6. *Sequer mantinha um site na Internet, em que pudesse promover ou divulgar sua atividade.*

7. *Um dia após o seu estabelecimento, em 04/07/2007, a Acesita IE já teria intermediado um embarque de exportação de aço inox da Acesita S.A., no Brasil, para um cliente no Equador, o que demonstra a impossibilidade de a nova empresa ter realmente intermediado a negociação comercial.*

8. *Algumas refaturas supostamente emitidas pela Acesita IE eram assinadas pelas mesmas pessoas físicas que assinavam as Faturas Comerciais emitidas pela autuada; as faturas Comercial e Refaturas tinham o mesmo leiaute; o valor da Fatura Comercial emitida pela Recorrente é quase sempre 10% inferior ao valor da Refatura (valor efetivamente pago pelo comprador final); o prazo de recebimento da mercadoria constante da Refatura é sempre inferior ao prazo de recebimento fixado pela autuada para o pagamento pela Acesita IE; a mercadoria é remetida diretamente pela Recorrente ao comprador final; e a autuada é quem providencia a contratação de seguro para as mercadorias exportadas.*

9. *Não apresentou documentos que pudessem asseverar a materialização da atividade de intermediação comercial atribuída a sua controlada Acesita IE e que justificassem a diferença de valor (fatura x refatura). Como bem expõe a*

Fiscalização, o negócio jurídico, se de fato praticado, deixaria rastro negocial da atividade de intermediação, seja por meio de lista de clientes e fornecedores, registros de cotação e consultas de preços e de contatos com clientes e fornecedores dos produtos intermediados. Seja através de registro das tratativas comerciais (correspondências, fax, telefonemas, e-mails e mensagens eletrônicas). Ressalte-se que a ausência de comprovação da efetiva intermediação demonstra que a Acesita IE serviu apenas como fachada, estando inserida de maneira artificial na operação de exportação realizada pela Acesita S.A. (atual Aperam – a Impugnante), não tendo a sociedade situada na Ilha da Madeira realmente praticado a atividade de trading a que, em aparência, se destinava a fazer.

*10. Outro ponto importante trazido pela Fiscalização é que a Impugnante não foi capaz de comprovar as despesas incorridas pela controlada/vinculada Acesita IE na realização da sua atividade de trading. Para comprovar despesas, a fiscalizada disponibilizou relação contendo valores que teriam sido despendidos pela Acesita IE com agentes comerciais no exterior, sendo que o principal desses agentes prestadores de serviços de intermediação é outra subsidiária integral da controladora estrangeira **ArcelorMittal (Luxemburgo)**, a **Arcelor Stainless International**, a quem cabia o papel de distribuidora mundial do segmento de aço inox produzido pelo grupo. Ora, como ressalta a Fiscalização no TVF, é incabível logicamente que a despesa mais significativa da suposta trading Acesita IE seja, justamente, a realização de serviços de trading que ela própria teoricamente se propunha a praticar a partir da Ilha da Madeira. Além disso, a operacionalização das transações comerciais atribuídas à controlada no exterior (reinvoice/refatura da Acesita IE) foi produzida pela própria fiscalizada.*

11. Ademais, não se vislumbra racionalidade econômica na intermediação comercial realizada pela Acesita IE, dada sua localização desfavorável em relação aos pretensos clientes – situados na América Central e América do Sul, bastando observar o mapa de fls. 1.240 do TVF e reproduzido no relatório.

Portanto, analisando os elementos de prova, a conclusão a que se chega é que não ocorreu a alegada intermediação das operações por parte da Acesita IE, tendo as operações de exportação entre a Impugnante e a Acesita IE se revestido de mera aparência. Por meio dessa operação simulada, a Impugnante formalizou R\$240 milhões em 2008 e R\$230 milhões em 2009 em registros de exportação.

*Assim, conforme o relato minucioso da fiscalização, está-se diante de um quadro de **simulação**, que envolve a fiscalizada (exportadora), a controlada/vinculada **Acesita IE** (importadora formal) e importadoras finais sediadas na América Central e do Sul (importadoras de fato), em uma*

série de operações triangulares sob “aparência” de intermediação comercial no exterior, que se destinava a camuflar uma venda direta, de fato ocorrida entre a fiscalizada e os clientes importadores, de forma a propiciar vantagens tributárias ilícitas.

O subfaturamento, iniciado no ano de 2007, continuou nos anos de 2008 e 2009, como extensamente demonstrado pela Fiscalização. Ao ser intimada a fornecer documentação-suporte das operações de comércio exterior de 2008 e 2009, a fiscalizada apresentou novamente “faturas” (de emissão da exportadora residente) e “refaturas” (atribuídas à intervenção da trading Acesita IE), com as mesmas características das disponibilizadas no procedimento anterior.

O TVF demonstra como a Fiscalizada, novamente, não apresentou documentos comprovando a materialização da intermediação comercial atribuída a offshore da Ilha da Madeira, a Acesita IE. A simulação efetuada teve o intuito de omitir receitas sobre operações de exportação realizadas pela Fiscalizada, enviando e retendo recursos no exterior, seguindo o mesmo procedimento já destacado acima.

A documentação juntada pela empresa, em resposta aos Termos de Intimação, está longe de revelar uma efetiva intermediação comercial a envolver a suposta trading, o fornecedor (industrial exportadora) e clientes finais variados, se resumindo a conjunto de extratos emitidos por empresa de courier internacional (DHL Express), acerca de documentos transportados. Nesses documentos, constam como destinatários agentes financeiros ou empresas vinculadas ao próprio grupo ArcelorMittal, incluindo a ArcelorMittal Stainless International, citada no parágrafo anterior. Ou seja, a empresa foi incapaz de comprovar a efetiva intermediação da Acesita IE.

Ressalte-se que, junto com sua peça impugnatória, a contribuinte anexou aos autos documentos que alega comprovariam a existência e atuação da Acesita IE (fls. 6.120 a 6.328). O exame dos documentos permite concluir que, mais uma vez, não foi capaz de apresentar documentos que comprovassem a atuação efetiva da empresa da Ilha da Madeira nas operações de vendas. Entre os documentos juntados na Impugnação encontram-se, por exemplo, contratos de trabalho elaborados pelo Acesita com duas funcionária de meio-período com termo em 24 de fevereiro de 2008 e abril de 2008, respectivamente; comprovantes de pequenas despesas, no valor de 2.146,87 euros, efetuadas em 2009 pela ArcelorMittal Trading por conta da Acesita IE (em conjunto com pagamentos efetuados pela ArcelorMittal Trading em nome da Skadden); recibos de envios de correspondência via DHL; fatura da Madeira Corporate

Services (MCS) – a já mencionada empresa de criação e manutenção de offshores no paraíso fiscal da Madeira, em que esta cobra serviços anuais prestados.

A empresa pode até ter existido formalmente na dependência de tributação favorecida da Ilha da Madeira, na mesma sala em que funcionam várias outras empresas, em conjunto com o escritório de intermediação de empresas MCS, mas os documentos acostados aos autos são incapazes de demonstrar que a offshore participou efetivamente da intermediação objeto da discussão.

*Em 2009, a fiscalizada somente considerou na demonstração das controladas as operações afetas ao período de janeiro a junho, pelo seu entendimento de que a **Acesita IE** tivera o controle transferido para a outra empresa do grupo **ArcelorMittal**, a **AM Global Holding** (Luxemburgo), em 23/07/2009, e registrado em **06/08/2009** no órgão competente na Ilha da Madeira (registro oficial da ZFM).*

*Fica claro que, independentemente da meramente formal troca de controle da **Acesita IE** entre subsidiárias integrais da ArcelorMittal – Luxemburgo, a simulação de intermediação comercial no exterior via **Acesita IE** continuou a ser formalizada pela fiscalizada em seus registros de exportação ao longo de todo o ano de 2009, conforme os registros constantes da Planilha de Embarques e Receitas Omitidas.*

*Os elementos de prova demonstram que o planejamento fiscal utilizado pela fiscalizada serviu para tentar esconder uma **simulação**, uma mera aparência de negócio jurídico, resultando em subfaturamento das exportações realizadas pela empresa fiscalizada, não podendo ser aceito.*

O esforço da fiscalizada em fugir à tributação é demonstrado pela tentativa de esconder a simulação em uma aparência meramente formal de intervenção da Acesita IE, incluindo a transferência formal de controle entre empresas do mesmo grupo. O objetivo central dessa operação, fica demonstrado, é o de subtrair parte dos tributos devidos pela fiscalizada em território brasileiro.

*Em relação à alegação da Fiscalizada de que seria aplicável a **legislação de preço de transferência**, devemos considerar que tais regras servem para inibir a transferência de lucro para empresas vinculadas no exterior por meio de operações de importação e exportação que tenham efetivamente ocorrido. O instituto dos preços de transferência não é o instrumento adequado para sanar ilícitos tributários decorrentes de situações de falsidade ou aparência negocial. Neste caso, aplicam-se as disposições do art. 149, inciso VII, do CTN, em conjunto com os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, como se verá abaixo.*

Ressalto a disposição da própria Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre o tema, trazida pela Autoridade Fiscal, que demonstra a diferenciação entre o instituto do preço de transferência e a fraude e elisão fiscal:

“O preço de transferência é neutro, não se confundindo com as questões de fraude, elisão fiscal internacional ou de transferência ilícita de lucros”. (Relatório OCDE – 1979).

Ou seja, para que fosse aplicável a legislação de preços de transferência no caso concreto, seria condição necessária que a offshore Acesita IE houvesse participado de fato da operação praticada, exercendo a intermediação. O que não ocorreu, conforme ficou demonstrado. Assim, conclui-se que o caso em análise não envolve a legislação de preços de transferência.

Não se nega a existência formal da Acesita IE, offshore na Ilha da Madeira, paraíso fiscal. Muito menos, a liberdade da empresa de se auto-organizar. Entretanto, o procedimento fiscal demonstrou, com clareza, que a offshore Acesita IE não participou efetivamente das operações de venda da fiscalizada.

Como fundamenta o TVF, ficou “constatada a ausência material de atividade de intermediação comercial formalizada em documentos”. Considera-se, assim, demonstrada a prática da simulação. Tal simulação levada a cabo pela Impugnante violou a lei brasileira. Está provado nos autos que não houve de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado, suscetível, pois, de ser desconsiderado pelo Fisco para fins de tributação. Conforme dispõe o Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que entrou em vigor em janeiro de 2003:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

(...)

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;”

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

(...)

§2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

(...)

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

(...)

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

Como bem expõe o Conselheiro do CARF, Hércio Lafetá Reis:

Na visão “liberal formalista”, ou há evasão fiscal, ou seja, o uso de meios ilícitos para se eximir do pagamento de tributos, ou há elisão fiscal, denominação esta utilizada para agrupar as diferentes formas de planejamento fiscal lícito; o primeiro passível de combate pela Administração Tributária por desconformidade ao Direito; o outro, inatingível, pois operado com base em premissas legais autorizativas, ou não impeditivas.

Porém, tal entendimento vem sendo contestado por parte da doutrina e dos aplicadores do Direito – Poder Judiciário e Administração Tributária.

Numa percepção aqui chamada de “realista substancial”, considera-se que os comportamentos dos contribuintes em face da norma tributária – e aos outros todos lícitos – em que se incluiria o planejamento tributário. Além desses, há outras condutas que, não obstante se subsumirem à regra formal da lei, fariam uso de meios artificiosos destinados a contornar a

incidência da norma tributária e, conseqüentemente, pagar menos tributos.

Essa concepção de planejamento fiscal abusivo parte da premissa de que inexiste direito absoluto, seja ele referente à livre iniciativa ou à propriedade, pois, no Estado Democrático de Direito, aos direitos individuais se acrescem os direitos de caráter coletivo, dentre os quais a função social da propriedade. A “auto- organização sofre limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores de justiça, da igualdade e da solidariedade” (Reis, Hécio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica, in Revista Dialética do Direito Tributário, v. 209, p. 59)

Ou seja, à luz do que dispõe o Estado Democrático de Direito, o Código Civil, sem desprezar a liberdade contratual, estabeleceu alguns princípios básicos que norteiam os negócios jurídicos, os contratos e os seus vícios, os quais limitam a liberdade absoluta de contratar. São tais princípios o da solidariedade social e da boa-fé objetiva.

A simulação, por se tratar de vício contratual, em que ocorre uma ocultação da verdade na declaração, atinge o Direito e torna nulo o negócio jurídico simulado. Ocorre uma ficção negocial com a finalidade de ocultar a realidade, como bem expõe Hermes Marcelo Huck:

Em síntese, consiste a simulação numa ficção negocial com a finalidade de ocultar a realidade, enquanto na fraude à lei há um negócio real, conscientemente desejado pelas partes, tanto em seu conteúdo como em sua execução, dirigidos para elidir o cumprimento de uma norma legal. A fraude pode conviver com a simulação, mas nunca decorre do negócio jurídico aparente desta, podendo, eventualmente, aparecer no negócio que a simulação encobriu. Desmascarada a simulação, surge o negócio oculto, e este poderá – ou não – ser caracterizado como fraudulento. Em matéria tributária, entretanto, a simulação é mais do que a mera e simples ocultação de um negócio jurídico; requer uma conduta dirigida a obstruir a ocorrência do fato gerador, utilizando-se para tanto de um arsenal complexo que envolve uma miríade de artimanhas, documento, práticas contábeis e registros” (Hermes Marcelo Huck. Evasão Fiscal e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo, Saraiva, 1997, p. 120).

A reação do direito ante a simulação concentra-se na busca do verdadeiro ato praticado. O Código Civil impõe a pena de nulidade ao negócio jurídico simulado. Nulidade esta que, de acordo com o artigo 168 do Código Civil, pode ser alegada por qualquer interessado. Portanto, pode o Fisco, como diretamente envolvido, na defesa do interesse público da Fazenda Nacional, se opor à simulação, realizada de forma maliciosa em prejuízo da lei tributária.

A simulação relativa ocorre quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Ocorre um negócio verdadeiro, mas dissimulado. Mascara-se com determinado tipo de negócio um outro negócio.

Os indícios carreados e analisados em profundidade pela Fiscalização e a análise da própria sequência de atos, iniciados em 2007, levantados por ocasião da ação fiscal anterior, e confirmados no procedimento fiscal atual, tendo comprovadamente se prolongado durante os anos de 2008 e 2009, são suficientes para comprovar que a empresa contribuinte tinha o total conhecimento de que estava formalizando, perante o fisco brasileiro, uma intermediação comercial simulada, em nome de uma controlada/vinculada no exterior (Acesita IE), sem concretização material. Tratou-se de uma orquestração insidiosa (e, enfatize-se, duradoura) com o fito de enganar o Fisco e reduzir de forma ilícita e intencional, a base tributável de IRPJ e CSLL nos exercícios fiscais em questão.

Cito o voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão no 105-17.084, por considerar que expressa bem a realidade do presente caso:

Argumenta a Recorrente que a escolha do modelo negocial adotado por ela não pode ser injustificadamente questionada pelas autoridades fiscais.

Há de se repelir, de imediato, que não estamos diante de intervenção injustificada. Não se trata, aqui, de agressão ao primado da livre iniciativa, mas, sim, de legítima atuação da autoridade competente com o intuito de inibir prática que, para ela, a luz dos elementos que puderam ser colhidos, mostra-se antijurídica.

Não cabe, realmente, à autoridade administrativa imiscuir-se nos planejamentos adotados pelo contribuinte para realizar seu objeto social. Cabe, sim, verificar: a) se a atividade declarada pelo contribuinte efetivamente foi realizada; e b) se tal atividade, uma vez provada a sua inexistência, revela mecanismo criado com o intuito de provocar danos ao erário.

[...]

Quanto a tal consideração, cabe observar que não se deve negar ou desmerecer a importância, em um mundo globalizado, dessas "ilhas" de facilidades, mas, tão-somente, de se aferir se as operações de exportação, no caso vertente, foram efetivamente realizadas pela empresas MIC e ILMOT, ou, em sentido convergente com a peça acusatória, praticadas pela MARCOPOLO S/A, servindo as denominadas empresas intermediárias como meio para atenuar o efeito tributário que a exportação direta naturalmente traduziria. (Acórdão 105-

17.084,1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 25/06/2008). (grifos nossos)

Portanto, correta a aplicação do disposto no artigo 149 do CTN (inciso VII), com o enquadramento nas disposições contidas na Lei nº 4.502/64 (artigos 71 e 72), pela forma com que foram auferidas as referidas vantagens fiscais.

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda 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.

Assim, a ocorrência de simulação relativa ou dissimulação, caracterizada pela ausência de intermediação das empresas nas operações de venda, torna legítima a autuação por omissão de receita, com amparo na parte final dos art. 283 do RIR e do art. 2º da Lei nº 8.846/94, devido à emissão de nota fiscal com valor inferior ao da operação.

RIR/99

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

Lei nº 8.846/94.

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Trata-se de omissão de receita decorrente de simulação de negócio jurídico, caracterizada pelo subfaturamento decorrente de simulação de intermediação de terceiras empresas, que esconde a real operação realizada de exportação de seus produtos para os destinatários finais, posto que, comprovadamente, não houve intermediação de suas controladas.

Ademais, o Auto de Infração determinou corretamente a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto. Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade dos referidos dispêndios na situação em que sua falta de comprovação serviu de alicerce para a própria acusação.

Novamente, cito o voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 105-17.084:

É certo, como diz a Recorrente "que, em momento algum, omitiu-se as operações efetuadas...", pois é exatamente isso que caracteriza a simulação relativa, isto é, a contribuinte simulou a prática de ato (venda para suas controladas) com o intuito de encobrir outro, qual seja, venda direta para seus clientes no exterior. Com isso, aparentou ter transmitido bens a pessoas diversas (suas controladas) das a quem realmente transmitiu (os destinatários finais dos produtos).

A Recorrente sustenta que, caso se entenda que alguma exação mostra-se devida, é certo que os critérios de apuração do crédito tributário estão equivocados, pois, para ela, os custos e as despesas incorridas por suas controladas deveriam ser considerados.

Na mesma linha, tal argumentação não deve ser recepcionada. Primeiro, porque a Recorrente não traz aos autos qualquer documento que possa ser considerado hábil para comprovar custos ou despesas incorridos por suas controladas; e, segundo, porque não restou também comprovado nos autos, no âmbito em que os fatos apurados estão sendo considerados, que eventuais custos ou despesas de suas controladas tenham, de alguma forma, concorrido para a obtenção de suas receitas. Assim, diante da situação concreta retratada pela Fiscalização, não cabe outra conclusão que não a de que os custos e despesas

vinculados às receitas de exportação já foram devidamente apropriados pela Recorrente. (Acórdão 105-17.084, 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 25/06/2008). (grifos nossos)

*Em decorrência da omissão de receita, via reiterada prática de subfaturamento, a fiscalização apurou o valor de **R\$24.867.531,08** em receitas omitidas em exportações registradas pela fiscalizada, ao longo do ano de 2008, e outros **R\$21.573.891,11** omitidos no ano de 2009, conforme espelhado na Planilha de Embarques e Receitas Omitidas, bem assim, na planilha de ajustes de estimativas.*

Correto, desta forma, o procedimento adotado pela Fiscalização. Assim, devem ser mantidas integralmente as exigências do IRPJ e da CSLL, constantes do presente lançamento, relativas à omissão de receitas praticada pelo subfaturamento de exportação.

(...)

Do Ágio e das parcelas indedutíveis anteriores à incorporação da AAEB

Ainda por cima, ressalta o Termo de Verificação Fiscal que a fiscalizada também deduziu diretamente sobre a base tributável de IRPJ e CSLL o valor mensal de R\$1.494.060,97 (derivado do valor de R\$89.643.658,28, rateado em 60 meses). A Impugnante rotulou tal dedução como “amortização de ágio AAEB x AMIB” (antes da incorporação). De tal forma, acabou excluindo o total de R\$8.964.365,83 em 2008 (meses 07 a 12/2008) e de R\$17.928.731,64 em 2009.

Nos registros contábeis da AAEB, constava o montante de R\$89.643.658,28 “amortizados” nos meses de abril, maio e junho de 2008, tendo por base o mesmo ágio segregado em questão.

Ou seja, ao mesmo tempo em que a AAEB repassava aos acionistas minoritários alienantes (via OPA) os valores financeiros transferidos pela ArcelorMittal - Luxemburgo para bancar os compromissos que esta (a controladora estrangeira) assumira, o valor “amortização” foi adicionado pela sociedade de participação na apuração da sua base tributável de IRPJ. Após a ocorrência da incorporação da AAEB, a Impugnante considerou que poderia aproveitar tal valor.

Entretanto, o artigo 386, inciso III, do RIR/99, determina que o ágio passível de dedutibilidade é apenas aquele decorrente de amortizações ocorridas posteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão, ou seja, nos balanços correspondentes à apuração do Lucro Real, levantados após os referidos eventos – desde que cumpridas, obviamente, as demais condições e requisitos essenciais do instituto. Ou seja, o direito a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente nasce

somente após a ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão. Assim, incabível a obtenção de tal benefício fiscal sobre parcelas de ágio amortizadas contabilmente pela entidade incorporada, anteriormente à ocorrência do evento de incorporação.

Logo, é também procedente o lançamento, na forma de “exclusões indevidas” ao lucro real, a título de “amortização de ágio AAEB x AMIB” (antes da incorporação), dos valores de R\$8.964.365,83 em 2008 e R\$17.928.731,64 em 2009, conforme Planilha de Ajuste de Estimativas de IRPJ e CSLL (fls. 2.807 a 2.810).

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a incidência de juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. A multa de ofício incidente sobre os tributos e contribuições não pagos integram os referidos débitos, motivo pelo qual sofrerão incidência de juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Transcreve-se, a seguir, decisões do Conselho de Contribuintes consagram esse entendimento:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 1101-001.296. Relator: Paulo Mateus Ciccone. Data da Sessão: 25/03/2015.)

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. (Acórdão 1201-000.919. Relator: André Almeida Blanco. Data da Sessão: 07/11/2013.) Processo 10600.720022/2013-15 Acórdão n.º 15-40.438 DRJ/SDR Fls. 6.437

94

DA REPERCUSSÃO DOS FATOS SOBRE A APURAÇÃO DA CSLL

Alega a Impugnante que não existe dispositivo que vede a dedutibilidade do ágio para apuração da CSLL.

Ocorre que a adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição. A respeito da matéria, cabe reproduzir o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995, e o artigo 28 da Lei nº 9.430/1996.

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

as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Verifica-se, portanto, que a lei determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 34, 44 e 75:

Art. 34. O pagamento da CSLL por estimativa deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada.

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

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

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

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

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

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

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

(...).

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e o tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no concernente à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99).

Citamos o voto vencedor no acórdão 1402-001.589, de 11 de março de 2014, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, que assim decidiu:

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. A adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição. Recurso Negado.

Isto posto, aplica-se à CSLL o mesmo decidido quanto ao IRPJ.

Assim, quanto a esses aspectos concordo integralmente com a decisão recorrida e entendo que não merece ser modificada, razão pela qual voto no sentido de manter a decisão pelos seus próprios fundamentos.

No que se refere à preliminar de Nulidade por pagamento à vista do débito ao abrigo da Lei. 12.865/2013, entendo que a mesma não merece ser acolhida.

Não há o que se falar em nulidade se foi o próprio Recorrente quem deu causa ao lançamento, até porque o suposto pagamento foi posterior ao início do procedimento fiscal. Outrossim, as infrações, em que pese possam ser excludentes ou interferir uma na outra, são absolutamente distintas.

Ressalto que, este relator, inicialmente orientou seu voto no sentido de negar provimento integral à referida preliminar, após os debates em julgamento, me convenci da necessidade de, ao menos, aproveitar os pagamentos efetivamente realizados sob a égide da referida lei.

Isto porque, a omissão de receitas exigida no presente lançamento acarretou na geração de lucros na empresa do exterior, cuja operação foi desconsiderada no presente lançamento. Assim, levando em consideração que a Recorrente confessou e pagou o IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros de suas controladas no exterior (controlada indireta Acesita IE e controlada direta Acesita Holding BV), apurados nos anos de 2008 e 2009, deixar de considerar o que foi efetivamente pago seria exigir do contribuinte duas vezes o pagamento.

Entretanto, não é possível acolher integralmente a preliminar suscitada pela Recorrente, no sentido de considerar como pago e aplicar os efeitos da Lei 12.865/2013 ao presente lançamento.

Isto porque, como já ressaltado, estou convencido de que a operação triangular acabou acarretando na omissão de receitas que deveriam ser tributadas no País. Ao passo que, a Lei 12.865/2013 previu um parcelamento especial para débitos decorrentes da aplicação do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que determina a tributação automática, ao final de cada ano, de lucros auferidos por sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior.

Ou seja, o referido parcelamento foi específico para tributação de lucros no exterior, infração diversa à cometida pela Recorrente. Ademais, a lei também atribuiu benefícios que foram específicos para o reconhecimento dessa infração, os quais não posso aqui expandir ou aplicar analogicamente para infração diversa. Entre os benefícios estava a quitação com a utilização de prejuízo fiscal, ao passo em que se o Recorrente tivesse tributado a omissão de receitas no País, como deveria, não faria jus.

Por exemplo, em referência a 2008, o Recorrente informou que os valores incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL foram inteiramente absorvidos por prejuízos da Impugnante apurados no mesmo exercício, tendo a adição dos lucros da controlada resultado na redução do valor dos prejuízos do referido exercício.

Ora, não poderia aplicar ao presente lançamento os efeitos e benefícios de um parcelamento especial específico, concedido para infração diversa. Também não poderia aplicar os efeitos das reduções de penalidades impostas.

Entretanto, voto por dar provimento parcial à preliminar para determinar o aproveitamento dos valores efetivamente pagos em espécie pelo Recorrente sob a égide da referida Lei. Assim, deverão ser deduzidos do presente lançamento, **tão somente, os valores efetivamente recolhidos aos cofres da união**, excetuando o prejuízo fiscal utilizado para quitação de parte do crédito.

Por sua vez, no que se refere à: (i) glosa do ágio pela utilização de "empresa veículo"; (ii) qualificação da multa de ofício, e; (iii) concomitância da multa de ofício e isolada; passo a me manifestar.

No que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária, razão pela qual dou provimento ao Recurso para excluir a multa isolada.

Ademais, resta prejudicado o argumento subsidiário relativo à dedução do PAT e IRRF.

No que se refere à aplicação de multa qualificada sobre a omissão de receitas identificadas, também neste particular entendo assistir razão ao Recorrente.

Ressalte-se, neste particular, que um dos fundamentos aduzidos no TVF e mantidos pela decisão Recorrida para justificar a manutenção da qualificação da penalidade se dá em razão da suposta continuidade do delito, e pela manutenção das operações com a empresa Acesita na Ilha da Madeira mesmo a empresa já tendo sido objeto de autuação pelo mesmo motivo quanto aos fatos geradores de 2007.

Ocorre que, o referido lançamento apenas aconteceu no ano de 2011, ou seja, muito posterior aos fatos geradores de 2007 (objeto do PAF 10680.722860/2011-19) e dos

fatos geradores de 2008 e 2009 (objetos do presente lançamento). Assim, tal fundamento não se sustenta.

Outrossim, também foi omitido no TVF o fato de que esta Primeira Seção ao julgar o Recurso Voluntário apresentado no PAF 10680.722860/2011-19 - 1402001.122, ocorrido em julho de 2012 (antes do presente lançamento), não manteve a qualificação da multa de ofício, em decisão com a qual concordo inteiramente:

Forte nesses argumentos, a fiscalização entendeu que, diante da artificialidade na operação envolvendo a Acesita IE, não houve intermediação, mas, sim, venda direta pelo preço final. Logo, tais lucros não seriam da empresa Portuguesa e sim da Recorrente, ensejando a autuação por omissão de receitas.

A autuação foi acrescida de multa qualificada, em virtude da suposta intenção deliberada do agente em fraudar o fisco.

Nesse diapasão, cumpre notar que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e Súmula nº. 14 do CARF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

Em assim sendo, vale transcrever os artigos em referência:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos art. 71 e 72.

A fiscalização, ao agravar a multa de ofício, não justifica estar-se diante de conluio, sonegação ou fraude, limitando-se a afirmar seu cabimento em virtude da prática de simulação de intermediação comercial nas exportações efetuadas pela Recorrente.

De plano, vê-se que está afastada a possibilidade de conluio, já que a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar que os adquirentes finais dos produtos vendidos pela contribuinte

obtiveram vantagens ilícitas ou que, no mínimo, foram coniventes.

Analisando os conceitos de sonegação e fraude, verifica-se que ambos pressupõe o dolo, conceito extraído do direito penal.

Nessa linha, o dolo significa ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado criminoso.

Exemplos de tipos dolosos se mostram quando nos deparamos, com uma falsificação de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros) ou de livros fiscais/contábeis, emissão de 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), práticas que em nada não se assemelham à hipótese descrita nos autos.

Destarte, não nos olvidemos que o chamado direito de se auto-organizar para pagar menos impostos não pode ser considerado conduta ilícita, já que é, sobretudo, emanção de uma liberdade individual.

Assim é que, nos mesmos termos da decisão acima citada, mesmo concordando com a artificialidade da operação triangular realizada com a Acesita IE, entendo que não restam configurada a prova do dolo para se justificar a qualificação da multa.

Todas as operações foram devidamente escrituradas, os documentos solicitados foram apresentados e não foram impostos obstáculos à fiscalização.

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Desta feita, nos mesmos termos do Acórdão 1402001.122, voto no sentido de dar provimento ao Recurso do contribuinte para desqualificar a multa aplicada.

Resta, portanto, analisar a questão relativa à amortização de ágio em razão da utilização da chamada empresa veículo.

Os debates no CARF acerca das condições para dedução da amortização do ágio na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL freqüentemente envolvem os conceitos de empresa-veículo e propósito negocial.

A validade jurídica de todas as operações realizadas pela Recorrente não são questionadas no presente lançamento, mas sim o propósito negocial de um dos quadros da operação societária realizada.

De fato, existem duas grandes correntes interpretativas sobre o tema. A primeira entende que a amortização do ágio constitui benefício fiscal expressamente previsto em lei, originalmente concedido como incentivo à privatização e à reorganização societária das empresas.

Para essa corrente, a dedução prescindiria da existência de propósito negocial e a utilização de empresa-veículo seria legítima para se alcançar a redução da base tributável, desde que cumpridos os demais requisitos legais.

Nestes termos identifica-se na jurisprudência administrativa o Acórdão 105-16.774 (08/11/2007), o qual foi mantido pela CSRF na decisão de Acórdão 9101-001.657 (15/05/2013).

A segunda corrente defende a obrigatoriedade da existência de elementos de fato caracterizadores da necessidade da realização da operação societária, razão pela qual a realização de operações sem fim negocial caracterizaria planejamento tributário abusivo, com o único propósito de economia tributária, baseada nas figuras de fraude à lei, abuso de direito e simulação.

Nesse sentido foi a linha adotada no Acórdão 1201-00.689 (08/05/2012), na mesma esteira do TVF e da decisão Recorrida.

Como pode-se inferir do TVF, corroborado pela DRJ, o ponto principal da argumentação que embasa o presente lançamento é a ausência de propósito negocial na realização de um planejamento tributário abusivo.

Por sua vez o Recorrente em sua vasta argumentação defende que, além de ter havido propósito negocial necessário à conclusão do negócio, e o lapso temporal que quase 3 anos para conclusão das operações, mesmo que esse não existisse, não se poderia invalidar o uso de empresa-veículo nos termos de decisões já proferidas por este Conselho.

Necessário ressaltar ainda que, as operações foram realizadas a cerca de 10 anos, em um momento absolutamente distinto e, em atenção ao princípio da segurança jurídica, não é possível aplicar ao contribuinte hoje, consequências jurídicas que não haveriam no momento da realização dos atos e operações societárias que ensejaram o presente lançamento. Ainda mais, em se tratando de uma interpretação que leva em consideração o dolo qualificado punido por uma multa qualificada.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar” e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “a”, da CF.

Pois bem. Traçadas essas premissas das duas principais correntes interpretativas sobre o tema me alinho à primeira, a qual também é defendida pelo Recorrente.

Ressalte-se mais uma vez que não existem dúvidas acerca do efetivo pagamento do ágio gerado através de operações realizadas entre pessoas jurídicas distintas.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que

concreta objetividade da lei quanto às regras para dedução do ágio, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a impossibilitar a dedução do ágio.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente a utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado:

Usualmente menciono em meu votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos comerciais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza o aproveitamento do ágio, como incentivo tributário estabelecido em lei, desde que cumpridos os demais requisitos. Nesse sentido este Conselho já possui diversos precedentes:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. (Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS.

ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for acidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito. As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos participantes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum As partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juizes aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. " (Acórdão n. 1101000.835 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. (Acórdão n. 1201001.507 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de setembro de 2016)

AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser

amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). Recurso parcialmente provido. (Acórdão n. 105-16.774 - Sessão de 08 novembro de 2007)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º). Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo". (Acórdão n. 1201-001.267 - Sessão de 19 de janeiro de 2016)

Cumprе destacar trecho do voto proferido no último Acórdão citado, com o qual me coaduno:

"(...)Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Por outro lado, a utilização da chamada empresa-veículo, expressão que tem sido usada como sinônimo de ilegalidade tributária, por si só, não torna a operação ilegal, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado, especialmente quando restar demonstrada a existência de alternativas que resultem no mesmo resultado tributário obtido.

Esta linha de jurisprudência já é adotada por este Conselho:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Destaque-se trecho de voto proferido no Acórdão n. 1201001.267:

"(...) Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação."

Ademais, a AAEB foi criada a partir da cisão total de uma empresa *holding* brasileira, que já detinha há anos participação na Recorrente, ocorrida em 2005, no contexto de uma reestruturação societária cujo objetivo era segregar segmentos de negócio do então grupo Arcelor no Brasil. Assim, a AAEB já existia desde 2005, portanto, anos antes da OPA de 2008.

Nota-se que a criação da AAEB, então controladora da AMIB, não representou a interposição de uma sociedade *holding* entre o Grupo ArcelorMittal e a Recorrente, como quer sugerir a autoridade fiscal. Afinal, desde que o ingresso do grupo

francês Usinor no bloco de controle da Recorrente, já havia uma sociedade holding no Brasil (inicialmente a Usipar, depois a AAPB e finalmente a AAEB).

Com efeito, a transferência da participação que o grupo ArcelorMittal detinha na então Acesita para a AAEB ocorreu, unicamente, em função de reestruturações societárias internas: primeiramente a incorporação da holding Usipar pela AAPB (2004) e posteriormente a cisão da AAPB, com destinação de parte de seu acervo patrimonial para a holding AAEB (2005). Portanto, é incorreta a suposição de que teria havido interposição” de uma “entidade veículo” (AAEB) para a aquisição das ações da recorrente no contexto da OPA.

Ademais, parece evidente que a AAEB não só existiu de direito e de fato, como também praticou todas as atividades ligadas à sua finalidade de sociedade holding, recebendo participações de empresas operacionais (Recorrente e Arcelor Auto), para atuar como empresa concentradora do segmento de aços especiais e inox do Grupo ArcelorMittal.

Outrossim, a OPA resultou em efetivo desembolso, pela AAEB, de aproximadamente R\$ 2,94 bilhões, transação realizada em ambiente regulado, posto que a Recorrente era empresa de capital aberto e houve intermediação e controle da bolsa de valores, instituições financeiras e da CVM.

Ademais, além de tudo o quanto exposto, como bem observado pelo Recorrente, o uso da chamada empresa-veículo não era indispensável para obtenção do aproveitamento do ágio. Isto porque, *caso a controladora ArcelorMittal S.A. – ou mesmo a Arcelor Spain – tivesse diretamente adquirido a Recorrente, mediante pagamento de ágio, tal empresa poderia integralizar o capital de pessoa jurídica constituída no Brasil, com a conferência das ações da Recorrente adquiridas com ágio. Posteriormente, tal sociedade seria incorporada pela Recorrente, que adquiriria, assim, o direito à amortização do ágio.*

Desta forma, havendo outra forma de se obter o mesmo resultado econômico, não há o que se questionar sobre o uso da AAEB na operação societária, que foi um claro exercício da liberdade negocial assegurada ao contribuinte.

Esse também é entendimento firmado no CARF:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

No mesmo sentido foi o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindi-la e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente quanto a este ponto da autuação.

Assim, voto pelo provimento parcial do recurso para (i) aproveitar os valores efetivamente recolhidos pelo Recorrente, sob a égide da Lei 12.865/2013, relativa à tributação dos lucros da Acesita IE no ano de 2009; (ii) cancelar a glosa do ágio pela utilização de empresa veículo; (iii) desqualificar a multa de ofício, e; (iv) excluir a multa isolada.

Quanto aos demais pontos da autuação, voto no sentido de manter a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, nos termos da faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Como visto, fui designado para redigir voto vencedor quanto à glosa de ágio pela utilização de empresa veículo, após a incorporação da AAEB.

Consta no relatório deste acórdão que a autoridade fiscal questionou “a validade do ágio pago pela empresa Arcelor Aços Especiais do Brasil Ltda. (“AAEB”) - antiga controladora da Recorrente -, na aquisição de ações de emissão da ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A., ora Recorrente, no contexto da oferta pública de aquisição de ações realizada em 2008 (“OPA”)”. E, a fiscalização, deparou-se com o valor de R\$1,798 bilhão em “ágio segregado” em nome da sociedade de participação AAEB, em abril de 2008, tendo como motivação a operação de fechamento de capital, pelo que a própria fiscalizada (objeto do fechamento de capital) passara a aproveitá-lo a partir do mês de julho/2008, tão logo concluída a referida operação e assim que formalizada a “incorporação” da sociedade “AAEB”, conforme antecipado, sendo que, do valor segregado, R\$89 milhões foram amortizados na contabilidade da AAEB, nos meses de abril a junho de 2008 – ficando, pois, um ágio residual registrado, no valor de R\$1,708 bilhão.

Pois bem.

A parte vencedora da turma ordinária entendeu que a análise da amortização do ágio necessariamente pressupõe a verificação do verdadeiro adquirente das ações de emissão da empresa ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A., ora Recorrente. Isto porque o recurso para aquisição de tal investimento teve origem no exterior.

Veja-se nos principais trechos do voto da DRJ os fundamentos que levaram à delegacia de origem a entender que não teria sido a AAEB que efetivamente adquiriu o investimento de ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A.; mas sim ArcelorMittal S.A., sediada em Luxemburgo:

É preciso que o laudo demonstre que o ágio foi suportado pela empresa investidora – que a defesa alega ter sido a AAEB. Entretanto, ao contrário, o laudo deixa claro que foi a empresa controladora sediada no exterior, a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo, que detinha a motivação para efetuar o fechamento de capital que resultou no pagamento de valor adicional pelo investimento e que, na realidade, foi responsável por todos os dispêndios efetuados na operação.

- Laudo de Avaliação (fls. 2.063 a 2.105), elaborado pelo Goldman Sachs com o intuito de auxiliar o Conselho de Administração da ArcelorMittal Luxemburgo.
- Contrato de intermediação da Oferta Pública de Ações efetuado entre o Banco Santander e a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo (fls. 2.106 a 2.121), em que fica comprovado que a empresa situada em Luxemburgo foi a responsável pela OPA e pelos pagamentos decorrente da compra das ações dos minoritários.
- Correspondência do Banco Santander para a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo, datada de 5 de maio de 2008, em que o Banco que operacionalizou a OPA cobra da empresa de Luxemburgo, conforme o contrato previamente estabelecido pelas partes, o adicional pelo sucesso da Oferta Pública de Ações (página 2.122).

Ou seja, a AAEB serviu como mera empresa-veículo para efetuar o repasse aos acionistas alienantes, dos recursos financeiros advindos da controladora estrangeira. Os recursos despendidos na operação de fechamento de capital da fiscalizada (cerca de R\$2,9 bilhões) vieram do caixa da controladora estrangeira, os quais alimentaram o caixa da entidade local em pleno exercício da OPA. A AAEB apenas recebeu os recursos oriundos do exterior, enviados pela sua controladora e imediatamente os transmitiu aos alienantes, por meio de operações que buscaram mascarar a real operação ocorrida. Tentou-se dar uma aparência negocial à interposição fugaz e desnecessária da empresa-veículo AAEB. Tal participação, fica claro, teve o intuito de burlar o fisco. Não há a menor razoabilidade na operação efetuada, cujo objetivo foi fabricar artificialmente um pretense ágio por meio da simulação via interposição de empresa-veículo com prejuízo ao Estado e à sociedade. A AAEB atuou apenas como extensão de caixa da controladora internacional, por meio do qual a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo transferiu durante a OPA os recursos (US\$2,9 bilhões) que foram utilizados para compra das ações dos sócios minoritários da Impugnante, com a finalidade de que parecesse que fora a AAEB, uma sociedade local, a empresa que efetuara o dispêndio financeiro relativo ao fechamento de capital.

A sucessão de atos, incluindo a proximidade temporal entre a transferência de valores oriundos do exterior e a realização da OPA demonstram que a AAEB não participou de fato da operação e atuou apenas como uma fachada. A quase imediata incorporação da AAEB logo após ter servido como meio de entrada do dinheiro utilizado na operação de fechamento de capital serviu para que a controladora estrangeira ArcelorMittal S.A. se aproveitasse artificialmente de um ágio sobre a operação de fechamento de capital, sendo que ela, a responsável pelas despesas, subsiste ativa.

É um caso claro de planejamento fiscal abusivo, com o intuito de frustrar a aplicação da norma tributária de incidência, via operação artificial, desnecessária e sem propósito negocial efetivo, revestindo-se de mero instrumento de manipulação das formas do Direito com vistas à economia de tributos. Buscou-se criar formalmente uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio. A AAEB se **exterioriza apenas formalmente como se fosse a responsável pela operação de fechamento de capital e pelo dispêndio financeiro** que resultou na formação de ágio.

(...)

Portanto, no caso em análise, afastada a empresa-veículo AAEB, surge a verdadeira responsável, a controladora europeia, ArcelorMittal S. A. – Luxemburgo, que do exterior tentou fabricar um ágio para diminuir a tributação devida em território brasileiro, com efetivo prejuízo a Fazenda Nacional. O investimento do qual resultou o pretense ágio não partiu da empresa interposta na operação, a AAEB, residente no Brasil. Essa foi apenas a caixa momentânea pela qual o investimento externo transitou. Assim sendo, sua extinção jamais poderia justificar a amortização de ágio pago efetivamente pela representação do Grupo ArcelorMittal no exterior.

Entendo por correto o procedimento da fiscalização e os fundamentos da DRJ - os quais adoto como razões de decidir -, pois percebo que o ágio trazido ao Brasil não carrega consigo o verdadeiro negócio celebrado.

No caso, percebo que a operação veiculada foi preparada com o único objetivo de amortização fiscal do ágio. Embora (eu) entenda que não se deve afastar, de plano, uma operação que tenha como propósito uma redução tributária, percebo que o caso foge à

exceção da permissão legal de amortização do ágio, e se enquadra na regra geral de sua proibição.

E, por fim, partindo da premissa que a real adquirente é domiciliada no exterior, não se atendeu a uma das condições para amortização fiscal do ágio, que é a confusão patrimonial existente entre adquirente e adquirida, conforme caput do art. Art. 7º da Lei 9.532/1997:

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

Desta forma, não há outra conclusão a ser extraída dos fatos aqui colacionados, a não ser a manutenção da glosa de amortização do ágio.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa da amortização do ágio nos períodos posteriores à referida incorporação.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa