



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

**Processo nº** 10600.720031/2016-41  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.662 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 12 de junho de 2018  
**Assunto** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** ARCELORMITTAL BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a PGFN tome ciência e se manifeste sobre os documentos e petição juntados pela recorrente após o processo ser indicado para a pauta, suscitando a aplicação do artigo 24, da Lei nº 13.655/2018 que incluiu princípios gerais na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 19 de janeiro de 2017 (fls. 6779/6817)<sup>1</sup>, que julgou improcedente a impugnação ofertada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco

## DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 24/79), estas foram as infrações cometidas pela contribuinte:

*“1. Preliminarmente cabe informar que as infrações que serão tratadas mais adiante neste Termo de Verificação já foram abordadas na fiscalização realizada no mesmo contribuinte em relação aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, as quais originaram Autos de Infração que foram objeto do processo administrativo 10600.720.035/2013-86, cuja decisão da primeira instância administrativa foi proferida em 08/08/2014 através do Acórdão 14-52.723 - 5ª Turma da DRJ/RPO, a qual manteve integralmente o lançamento realizado.*

*2. Assim, em 30/12/2014 foi emitido o MPF – Fiscalização nº 2014-00798-8 com vistas à fiscalização da empresa em epigrafe, nos anos-calendário de 2011 e 2012 com relação ao IRPJ.*

*3. Nos anos-calendário de 2011 e 2012 a fiscalizada adotou como forma de tributação e apuração o Lucro Real Anual com estimativas mensais baseadas em balanços de suspensão/redução.*

(...)

*52. Destarte, não há como se admitir, na apuração do resultado fiscal do contribuinte, deduções decorrentes de parcelas de “ágio tributário” artificialmente gestado entre pessoas jurídicas residentes, direta ou indiretamente ligadas; ou mesmo entre empresas independentes; se revelado que a parte (sujeito passivo) que dele se aproveita, o fez sob circunstâncias e atos que ignoram a essência desse instituto, ou exorbitam os seus limites frente ao normativo estabelecido, cujas condições foram exaustivamente detalhadas nos itens precedentes.*

*53. Passamos agora a analisar, individualizadamente, as diversas reorganizações societárias efetuadas pela fiscalizada que acabaram gerando diversos ágios, cujas amortizações não estão sendo por ela adicionadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.*

### **Ágio na CST**

*54. Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar histórico e memorial do processo de reorganização societária envolvendo diversas sociedades, dentre elas, a Companhia Siderúrgica de Tubarão (CST) – CNPJ- 27.251.974/0001-02.*

<sup>1</sup> A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

55. De toda documentação apresentada durante a fiscalização verificamos que a empresa Arcelor Aços Planos do Brasil S.A (AAPB – CNPJ-07.157.394/0001-06) tinha um ágio contabilizado no ano-calendário de 2004 relativo à aquisição de investimento realizado na CST.

56. Em 31/03/2005 a AAPB é cindida totalmente sendo que a empresa FEEBAS Participações Ltda. recebe parte do acervo cindido que continha o ágio na CST. Na mesma data a FEEBAS altera sua razão social para Arcelor Aços do Brasil Ltda. (AAB– CNPJ- 07.157.304/0001-06).

57. Em setembro de 2005, em virtude da incorporação da AAB pela Arcelor Brasil S.A –CNPJ – 24.315.012/0001-73 houve a transferência do saldo a amortizar do ágio da AAB para a Arcelor Brasil S.A.

58. Em 31 de Agosto de 2007 em virtude da incorporação da Arcelor Brasil S.A – CNPJ –24.315.012/0001-73 pela Belgo Siderurgia S.A. – CNPJ – 17.469.701/0001-77 (atual fiscalizada ArcelorMittal Brasil S.A - CNPJ – 17.469.701/0001-77) houve a transferência do saldo a amortizar do ágio da Arcelor Brasil S.A para a Belgo Siderurgia S.A. (atual fiscalizada ArcelorMittal Brasil S.A - CNPJ – 17.469.701/0001- 77).

59. Em 01 de setembro de 2008 em virtude de cisão parcial da CST com versão da parcela cindida do Patrimônio Líquido para a ArcelorMittal Brasil S.A, 95% do saldo do ágio da CST a amortizar foi transferido para o ativo diferido da ArcelorMittal Brasil S.A– conta contábil 1370005.

60. A partir dessa data, 01/09/2008, a ArcelorMittal Brasil S.A passou a deduzir fiscalmente as despesas com amortização de ágio decorrentes do outrora investimento na CST, uma vez que a incorporação do acervo cindido da CST havia ocorrido.

61. Também foram objeto do Termo de Início, a apresentação dos protocolos e Justificação de todas as operações de incorporação realizadas pela empresa acompanhadas de cópias das AGE, bem como dos Laudos de Avaliação do Patrimônio Líquido (contábil e a mercado) de todas as sociedades incorporadas.

(...)

65. Considerando que essa mesma infração foi verificada na fiscalização anteriormente efetuada na empresa, conforme descrito no item 1 deste Termo de Verificação e tendo em vista que o contribuinte concordou com o lançamento anteriormente efetuado e que o documento que comprovaria a rentabilidade futura do ágio ainda não foi localizado pela empresa, conforme expressamente informado pelo contribuinte em sua resposta em 03/03/2015, entendemos ser desnecessário efetuar nova intimação para a fiscalizada apresentar esse documento que reiteradas vezes já foi afirmado como não existente até o presente momento.

66. Portanto, o que esta fiscalização constatou é que não existe um documento que possa comprovar o fundamento econômico do ágio com base na rentabilidade futura da CST. Não há um Laudo e nem sequer qualquer outro documento que possa demonstrar o fundamento econômico do ágio contabilizado.

67. Além disso, não houve a comprovação do pagamento do ágio originalmente contabilizado na Arcelor Aços Planos do Brasil S.A (AAPB – CNPJ-07.157.394/0001-06), assim como não foram comprovados os cálculos relativos ao valor patrimonial do investimento e o correspondente ágio apurado em relação ao valor da aquisição.

68. A falta dessa documentação probante impede que a amortização do ágio seja dedutível na apuração do Lucro Real.

69. É elemento essencial para que a amortização do ágio seja dedutível que exista toda documentação probante pertinente nos termos do Art.20, §3º. do DL 1598/77, ou seja, é necessário que haja uma demonstração que o contribuinte tenha arquivado como comprovante da escrituração do ágio, incluindo eventuais relatórios e/ou laudos de avaliação elaborados comprovando e demonstrando os fundamentos do ágio, bem como os comprovantes de pagamento e ainda uma demonstração de como foi apurado o valor do ágio contabilizado.

70. Na ausência desses requisitos essenciais todos os efeitos fiscais produzidos pela amortização do ágio não podem prosperar, vale dizer, o ágio amortizado é indedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

71. O contribuinte ainda informa que a partir de 01/01/2009 o ágio não é mais amortizado de acordo com as novas normas contábeis (normas de convergência ao IFRS). Dessa forma, o ágio amortizado na conta contábil a débito:3402001 e a crédito:1331106 foi retificado na conta contábil a débito: 1331105 e a crédito da conta 3402033. E prossegue informando que os lançamentos contábeis relativos à amortização do ágio foram realizados através dos ajustes ao RTT, conforme pode ser constatado no LALUR dos anos de 2011 e 2012.

72. O valor relativo à amortização do ágio da CST que reduziu indevidamente o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL nos anos-calendário (2011 e 2012) está sujeito ao lançamento e fez a quantia de R\$7.363.908,35 em cada ano.

(...)

#### **Ágio na Arcelor Brasil S/A**

74. Para que se compreenda a forma como surgiu o ágio decorrente da aquisição das ações da Arcelor Brasil S/A o qual foi deduzido fiscalmente nos anos-calendário objeto dessa ação fiscal é necessário descrever o histórico dos fatos relativos à fusão no exterior entre as empresas Arcelor (Luxemburgo) e Mittal Steel (Holanda) com os correspondentes reflexos no Brasil. As repercussões do referido evento no exterior foram avaliadas pela CVM que considerou ter havido alienação indireta do controle da Arcelor Brasil S/A, a qual, anteriormente àquela fusão, era controlada pela Arcelor que detinha cerca de 67% de suas ações.

75. Assim, por decisão da CVM, a Mittal Steel Company N.V. foi obrigada a realizar uma OFERTA PÚBLICA DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (OPA) DE EMISSÃO DA ARCELOR BRASIL S.A. para que o direito dos acionistas minoritários fosse preservado, tudo conforme Artigo 10 do Estatuto Social da Arcelor Brasil e artigo 254-A da Lei 6.404/76.

76. A Arcelor S/A (“Arcelor”) e a Mittal Steel Company N.V. (“Mittal”) eram as duas maiores empresas no setor mundial de aços, detendo juntas 10% da produção

*mundial de aço. A Arcelor tinha sede em Luxemburgo, contava com ações listadas em bolsas de diversos países e seu controle era disperso em mercado. A Mittal tinha sede na Holanda, possuía ações listadas em bolsas de diversos países e seu controle era retido nas mãos da família Mittal, de origem indiana.*

*77. Em junho de 2006, através de uma Oferta de Permuta bem-sucedida, lançada pela Mittal em favor dos acionistas da Arcelor, as duas empresas formam a gigante “Arcelor-Mittal”.*

*78. No Brasil, a Arcelor era a controladora da Arcelor Brasil S/A (“Arcelor Brasil”), com sede na cidade de Belo Horizonte e ações listadas na Bolsa de Valores de São Paulo.*

*79. Em razão da Oferta de Permuta realizada com sucesso na Europa, ocorreu a alienação de controle indireto da Arcelor Brasil e conforme decisão da CVM baseada na Lei das S/A (art. 254-A) e no Estatuto Social da Arcelor Brasil (arts. 8 a 10) foi exigido da Mittal Steel Company N.V. uma Oferta Pública para Aquisição de Ações dos demais acionistas minoritários da Arcelor Brasil S/A.*

*(...)*

*194. No presente caso a investidora original no exterior MSCNV detinha ações da Arcelor Brasil S/A adquiridas via OPA, as quais foram transferidas via integralização de capital e venda para sua subsidiária integral MSBP. Além disso houve uma integralização de capital em dinheiro na MSBP pela MSCNV. Após a deflagração das diversas etapas da operação estruturada, as ações da Arcelor Brasil S/A anteriormente transferidas pela MSCNV à MSBP acabaram no patrimônio da própria Arcelor Brasil S/A que, como contrapartida, emitiu novas ações e na mesma quantidade para a MSCNV. Ou seja, ao final da operação o investimento original efetuado pela MSCNV (investidora original) na Arcelor Brasil S/A (investida) permaneceu subsistindo no patrimônio daquela não havendo que se falar então em incorporação da investidora original pela investida ou da investida pela investidora original. Assim, além de todos os outros vícios já demonstrados e discorridos no presente Termo, constata-se que o requisito essencial de haver a incorporação da investida pela investidora original ou vice-versa nos termos preconizados pela legislação tributária, em especial o artigo 7º da Lei 9.532/97 não foi satisfeito, o que também impede a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado.*

*195. Nas condições apresentadas e descritas nos itens precedentes deste Termo, em especial os itens 15 a 37, 47 a 52 e 74 a 194, e com fundamento no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, art. 10 da Lei nº 9.718, de 1998, art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (com a redação dada pelo art. 1º, inciso III do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979), artigo 6º, §2º, alínea “a” do Decreto-Lei 1.598/77, artigos 146, 147, 247, 249, inciso I, 385, 386 e 391 do RIR/99 e art. 111 do CTN, não há como aceitar a amortização do ágio das ações da Arcelor Brasil S/A como dedutível e, como resultado, todos os valores que a fiscalizada deixou de adicionar na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL relativos à amortização desse ágio serão lançados por essa fiscalização nos seguintes valores (conforme planilhas e demonstrativos da própria fiscalizada):*

*2011 - R\$460.979.418,01*

2012 - R\$460.979.418,01

**Composição dos valores dos ágios em função das operações que os originaram – Vícios Adicionais**

196. A fiscalizada apresentou planilha demonstrando a composição de todo o **ágio** apurado na aquisição das ações da Arcelor Brasil S/A pela Mittal Steel Brasil Participações S/A que, em suma, foram os seguintes:

a) R\$4.147.292.208,47 em junho de 2007, decorrente de aquisições via OPA;

b) R\$148.467.443,05 em julho de 2007, decorrente de aquisições no mercado de balcão;

c) R\$339.138.066,90 em julho de 2007, decorrente de contrato de compra e venda de ações da Arcelor Brasil S/A adquiridas por Mittal Steel Company N.V. na opção de pagamento misto – ARCEILL, o qual foi celebrado em 31/07/2007 entre Mittal Steel Company N.V. e Mittal Steel Brasil Participações S/A.;

d) R\$2.039.002.326,30 em julho de 2007, decorrente de aumento de capital da Mittal Steel Brasil Participações S/A com ações da Arcelor Brasil S/A adquiridas pela Mittal Steel Company N.V. na opção de pagamento misto – ARCEILL;

e) R\$99.141.918,66 em agosto de 2007, decorrentes de aquisições residuais posteriores realizadas fora do leilão e após o fechamento de capital na Bolsa de Valores.

197. A soma dos valores de **ágio** acima mencionados perfaz a quantia de R\$6.773.041.963,39, cuja totalidade do valor amortizado nos anos-calendário sob fiscalização foi considerada não dedutível na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com a toda a fundamentação retro exposta.

198. Não obstante, cabe ressaltar aqui, que as parcelas “c” e “d” acima, contém vícios ainda maiores dos que os já tratados, o que somente corrobora todo o planejamento tributário abusivo realizado. Vejamos:

a) A parcela “c” acima contempla o **ágio** contabilizado na Mittal Steel Brasil Participações S/A., cujo objeto era a Arcelor Brasil S/A, através da venda das ações da Arcelor Brasil S/A efetuada pela Mittal Steel Company N.V. para a sua subsidiária integral, Mittal Steel Brasil Participações S/A., ações essas que haviam sido adquiridas anteriormente (em 04 de junho de 2006) via OPA pela empresa do exterior Mittal Steel Company N.V.

b) Já a parcela “d” acima contempla o **ágio** contabilizado na Mittal Steel Brasil Participações S/A., cujo objeto era a Arcelor Brasil S/A, através do aumento de capital efetuado pela Mittal Steel Company N.V. em sua subsidiária integral, Mittal Steel Brasil Participações S/A., ações essas que haviam sido adquiridas anteriormente (em 04 de junho de 2006) via OPA pela empresa do exterior Mittal Steel Company N.V. 199. Portanto, a parcela do **ágio** no valor de R\$2.039.002.326,30 escriturado na Mittal Steel Brasil Participações S/A proveio exatamente do aumento e integralização de capital feito pela Mittal Steel Company N.V. através da entrega de 64.962.982 ações da Arcelor Brasil S/A anteriormente

*adquiridas pela MSCNV via OPA. O restante das ações da Arcelor Brasil S/A adquiridas pela Mittal Steel Company N.V. via OPA, ou seja, 10.805.000 foram vendidas pela Mittal Steel Company N.V. para a Mittal Steel Brasil Participações S/A, a qual recebeu o investimento e o escriturou com ágio no valor de R\$ 339.138.066,90.*

*200. Não obstante todo o ágio já ter sido fulminado por essa fiscalização, conforme descrito anteriormente até o item 195 deste Termo, essas duas parcelas dos ágios (R\$339.138.066,90 e R\$2.039.002.326,30 ) escriturados na MSBP revelam ainda vícios adicionais, uma vez que no momento em que o investimento (ações da Arcelor Brasil S/A) é contabilizado com ágio na MSBP, a situação fática é de que as ações da Arcelor Brasil S/A já não pertenciam mais aos minoritários, mas sim já estavam escrituradas em uma empresa do grupo (MSCNV) no exterior e, portanto, com a referida integralização e/ou venda das ações para a MSBP estamos diante do caso clássico de ágio interno, uma vez que todas as três empresas envolvidas na operação (MSCNV, MSBP e Arcelor Brasil S/A) pertenciam ao mesmo grupo e as ações da Arcelor Brasil S/A integralizadas ou vendidas já não pertenciam mais aos acionistas minoritários, mas sim a uma empresa do grupo (MSCNV). Não há uma geração de riqueza nova quando a Mittal Steel Company N.V. integraliza capital em sua subsidiária integral (MSBP) com ações da Arcelor Brasil S/A.*

*201. Essas duas situações representam não os ágios que eventualmente (e dependendo da legislação da Holanda) a Mittal Steel Company N.V. contabilizou no exterior por ocasião da aquisição via OPA das ações da Arcelor Brasil S/A, mas sim um novo ágio criado em sua subsidiária integral (empresa veículo, casca, elemento de passagem e mero extensão do caixa) com as próprias ações da Arcelor Brasil S/A (empresa que já era controlada do grupo Arcelor-Mittal mundial) e que acabaria na própria Arcelor Brasil S/A quando da incorporação reversa, onde a Arcelor Brasil S/A termina incorporando a Mittal Steel Brasil Participações S/A e começa a deduzir fiscalmente os ágios criados sobre si mesma.*

*202. A aquisição de ações da Arcelor Brasil S/A pela Mittal Steel Company N.V., via OPA, ocorreu em 04/06/2007 e após, em 31/07/2007, esta aumenta capital e integraliza essas ações na Mittal Steel Brasil Participações S/A, que as recebe e contabiliza o investimento com ágio. O ágio que se encontrava no exterior, agora encontra-se no Brasil, através de um aumento de capital na MSBP pela MSCNV. Na MSBP esse é um novo ágio surgido intragrupo dentro de um cenário fático onde MSCNV controla integralmente MSBP e onde MSCNV, MSBP e Arcelor Brasil S/A fazem parte do grupo mundial Arcelor-Mittal formado em 2006, conforme já detalhado no tópico do histórico das empresas deste Termo de Verificação.*

*203. A legislação sobre esse benefício fiscal da dedutibilidade do ágio não tem o escopo de incentivar a fusão de grupos mundiais através da criação efêmera de empresa veículo (casca e mera extensão do caixa da empresa no exterior) que contabiliza vultoso ágio sobre ações de empresa que já era controlada pelo próprio grupo.*

*204. É o caso clássico do ágio de si mesmo, cuja dedutibilidade fiscal não pode ser aceita por essa fiscalização. Trata-se de um sobrepreço que não tem uma terceira parte independente envolvida, mas sim uma subsidiária integral. Não há uma geração de riqueza nova quando a Mittal Steel Company N.V. integraliza capital*

*em sua subsidiária integral (MSBP) com ações da Arcelor Brasil S/A. O que há é apenas uma troca de papéis entre entidades que fazem parte de um mesmo grupo, ainda mais quando se verifica que ao final da incorporação o que restará à Mittal Steel Company N.V. serão as próprias ações da Arcelor Brasil S/A anteriormente cedidas à MSBP e que por ocasião do evento de incorporação acaba gerando a obrigação da relação de troca de ações entre Arcelor Brasil S/A x MSBP e, como a MSCNV é a controladora integral da MSBP, a MSCNV termina por receber ações da Arcelor Brasil S/A decorrente da relação de troca no evento de incorporação da MSBP pela Arcelor Brasil S/A.*

(...)

**Ágio amortizado antes da Incorporação e exclusão direta na apuração do Lucro Real**

206. *Como se não bastassem todos os vícios encontrados e percorridos até o momento por essa fiscalização, ainda com relação ao ágio da Arcelor Brasil S/A, identificamos que a fiscalizada excluiu diretamente na apuração do Lucro Real dos anos-calendário de 2011 e 2012 o valor de R\$ 14.872.515,96 com a seguinte rubrica: “Realização de ágio ações MSBP x Arcelor Brasil”. Tais valores são referentes à realização de ágio de parcelas amortizadas antes da incorporação.*

207. *Ora, referidas exclusões não podem ser aceitas por essa fiscalização por todas as razões e vícios nas operações que deram origem à formação do ágio, as quais já foram anteriormente descritas e detalhadas neste Termo de Verificação.*

208. *Além disso, ainda que todos os requisitos para o gozo do benefício fiscal estivessem presentes, essa parcela excluída diretamente na apuração do Lucro Real de 2011 e 2012 devem ser glosadas, pois trata-se de parcela de ágio já amortizado antes da incorporação e o artigo 386, inciso III do RIR/99 nesse ponto é cristalino quando assevera que o ágio passível de dedutibilidade é somente aquele decorrente de amortizações ocorridas posteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão nos balanços correspondentes à apuração do Lucro Real levantados após os eventos mencionados.*

209. *O direito à dedutibilidade do ágio amortizado nasce somente após o evento de incorporação, fusão ou cisão. Não tem sentido algum querer obter qualquer benefício fiscal para as parcelas de ágio já amortizadas anteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão. O ágio amortizado anteriormente aos eventos citados é totalmente indedutível nos termos do artigo 391 do RIR/99. O controle na parte B do LALUR dos valores adicionados anteriormente à incorporação tem como objetivo a determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. Como após os eventos de incorporação, fusão ou cisão, investidor e investida se confundem, não há mais como referido valor anteriormente adicionado ser aproveitado devendo ser simplesmente baixado.*

210. *O benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio nasce com os eventos de incorporação, fusão ou cisão e somente os ágios amortizados a partir do nascimento do direito é que são passíveis de não serem adicionados ao Lucro Real, tudo conforme artigos 391 e 386, inciso III do RIR/99 reproduzidos abaixo:*

(...)

212. *Sendo assim, pelas razões acima expostas e não havendo previsão legal para essas exclusões efetuadas pelo contribuinte em seu LALUR, procedemos à glosa das referidas exclusões realizadas pela fiscalizada no valor de R\$14.872.515,96,*

na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012.

### **CSLL – Apuração Reflexa**

213. *As infrações apuradas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica geram reflexo na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96”.*

## **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com a lavratura dos AI (fls. 2/23), a contribuinte interpôs extensa impugnação cujos tópicos foram assim resumidos pela interessada:

<b>IMPUGNAÇÃO – ÍNDICE ANALÍTICO</b>	
<b>I – DOS FATOS .....</b>	<b>3</b>
<b>II – DO DIREITO .....</b>	<b>4</b>
<b>1 – Preliminar: Ágio CST– Acatamento da Acusação Fiscal.....</b>	<b>4</b>
<b>2 – Preliminar: decadência do direito de questionar a formação do Ágio Arcelor.....</b>	<b>4</b>
<b>3 – Preliminar: nulidade do questionamento em torno do Ágio Arcelor por ausência de base legal.....</b>	<b>7</b>
<b>4 – Demonstração da validade das transações e do cumprimento dos requisitos legais para a amortização do Ágio Arcelor .....</b>	<b>14</b>
4.1 – Contextualização da OPA no Brasil e do propósito negocial da Mittal BR .....	14
4.2 – Fundamentos da glosa da amortização do ágio .....	24
4.3 – A correta compreensão das teorias sobre a validade dos atos jurídicos em face da finalidade e do propósito negociais .....	26
4.4 – Inexistência da figura do abuso de direito.....	29
4.5 – Impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos validamente celebrados... 34	34
4.6 – Propósito negocial da existência da Mittal BR .....	37
4.7 – Improriedade da qualificação da Mittal BR como “empresa veículo” ou como “extensão de caixa” da Mittal NV.....	39
4.8 – Improriedade da qualificação da controladora estrangeira como verdadeira adquirente das ações.....	40
4.9 – A parcela do ágio registrado mediante aumento de capital da Mittal BR e compra e venda também pode ser amortizada fiscalmente .....	46
4.10 – Demonstração do preenchimento dos requisitos para a amortização do ágio à luz da jurisprudência do CARF .....	50
4.11 – Possibilidade de dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação .....	56
4.12 – A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL.....	59

Com os seguintes argumentos conclusivos (fls. 4173/4176):

“271. *Por todas as razões de fato e de direito expostas na presente Impugnação e abaixo sumarizadas, requer a Impugnante dignem-se V.Sas, a determinar o cancelamento integral do Auto de Infração, a fim de que sejam desconstituídas as exigências formuladas em razão da indevida glosa de despesas com Ágio Arcelor:*

- (i) *em primeiro lugar, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º do CTN), deve-se reconhecer que o termo final para a revisão de fatos ocorridos em 2007, tais como aqueles que resultaram no registro do Ágio Arcelor, deu-se em 2012;*
- (ii) *como a Impugnante foi cientificada do Auto de Infração apenas em abril de 2016, deve ser reconhecida a impossibilidade de revisão - e consequente exigência de ajustes às bases do IRPJ e da CSLL - relativamente à formação o Ágio Arcelor (2007), pelos efeitos da decadência;*
- (iii) *ainda em caráter preliminar, pleiteia-se a integral nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal e por estar fundamentado em regras de caráter genérico, a despeito de existirem dispositivos específicos autorizando o registro e a amortização do ágio, cuja violação não foi demonstrada pela Autoridade Fiscal;*
- (iv) *de fato, não há competência para o fisco, à luz do art. 187 do Código Civil, para desconsiderar o negócio jurídico com base no abuso de direito, para reformulá-lo em termos presumidamente adequados à incidência da lei tributária; ao furtar-se do dever legal de fundamentar as infrações apontadas ou fundamentá-las em regras genéricas, sem conexão direta com os fatos discutidos, a autoridade lançadora incorreu em verdadeiro vício de motivação;*
- (v) *relativamente ao mérito do caso, cumpre enfatizar que a contextualização dos fatos demonstram, de forma inequívoca, a existência de propósito negocial para a constituição da Mittal BR, já que foi o modo mais adequado, sob o ponto de vista operacional, para a realização da OPA brasileira de forma a não criar empecilhos ou impactos diretos no processo de fusão amplo, complexo e transnacional de que resultou a formação do grupo ArcelorMittal no exterior;*
- (vi) *además, em relação à suposta qualificação de abuso de direito, cumpre enfatizar que, tratando-se a amortização do ágio prevista na Lei nº 9.532/97 de um direito expressamente previsto e desejado pelo legislador tributário, não pode ele ser tratado sob a ótica de um odioso "planejamento fiscal", de abuso ou excesso ou, ainda, de uma prática artificiosa;*
- (vii) *no caso concreto, na medida em que não há qualquer elemento que indique que as partes, por qualquer meio, se furtaram aos efeitos jurídicos dos negócios praticados, tendo obedecido todos os dispositivos legais a eles aplicáveis, é certo que o lançamento da OPA pela Mittal BR e o registro do Ágio Arcelor não podem ser questionados, não havendo que se falar em imposição tributária por eventual modificação superveniente de sua natureza pelas autoridades fiscais (desconsideração de atos jurídicos);*
- (viii) *a estrutura utilizada pela OPA discutida no Auto de Infração não padece de qualquer vício, na medida em que há absoluta correspondência entre sua causa objetiva e sua causa típica, uma vez que o propósito que justificou a constituição da Mittal BR, isto é, o lançamento da OPA, foi inteiramente concretizado;*
- (ix) *é absolutamente ilegal a pretensão da Autoridade Fiscal no sentido de desqualificar a existência da Mittal BR, suscitando inúmeras vezes a figura da*

*"empresa veículo", quando, na realidade, não existe sequer definição legal sobre esse conceito; com efeito, caso fosse feita uma simples análise de todos os atos negociais em seu conjunto, isto é, "como se fossem várias cenas do mesmo filme", restaria demonstrada que a existência da Mittal BR não foi motivada única e exclusivamente pela amortização fiscal do Ágio Arcelor;*

*(x) é absolutamente improcedente também a linha de argumentação sugerida pela Autoridade Fiscal no sentido de que, na realização da OPA, as ações da*

*Impugnante teriam, na realidade, sido adquiridas por sua controladora estrangeira (Mittal NV); afinal, o fato de os recursos utilizados para esse fim terem sido obtidos via aumento de capital ou empréstimo concedido por empresas do grupo econômico ao qual a Mittal BR pertencia não altera a realidade juridicamente refletida nos documentos da transação, os quais formalizam a aquisição das ações da Arcelor BR, de fato e de direito, pela própria Mittal BR;*

*(xi) com efeito, a legitimidade da fruição do benefício fiscal pela Impugnante está integralmente suportada pela jurisprudência das cortes administrativas, vastamente citada ao longo da presente Impugnação; ademais, na remota hipótese de subsistir o argumento da Autoridade Fiscal, no sentido de que a Mittal NV seria a verdadeira adquirente, a amortização fiscal do "ágio transferido" à entidade brasileira (no caso, da Mittal NV à Mittal BR) estaria, da mesma forma, assegurada, já que inexistente vedação legal à referida transferência;*

*(xii) a análise dos requisitos legais para a amortização fiscal do Ágio Arcelor, à luz da jurisprudência do CARF, também indica o estrito cumprimento das diretrizes da Lei nº 9.532/97, uma vez que (a) houve o efetivo pagamento do custo total de aquisição, (b) a operação se deu entre partes independentes e (c) há lisura na avaliação da empresa adquirida (respaldada por laudo de avaliação);*

*(xiii) em relação à possibilidade de dedução fiscal do saldo do Ágio Arcelor que teria sido amortizado contabilmente antes do evento societário que ensejou a dedução fiscal (incorporação), restou demonstrado que a amortização fiscal do ágio é um benefício fiscal e, portanto, não deve ser atrelada ao tratamento contábil; com efeito, a correta interpretação da legislação, reiteradamente confirmada pelas cortes administrativas, é no sentido de compreender o conceito de ágio como autônomo e sujeito a regramento específico por parte da legislação tributária, vinculação direta e necessária aos critérios contábeis;*

*(xiv) finalmente, em relação aos efeitos da amortização fiscal do Ágio Arcelor, inexistente disposição legal que impeça a dedutibilidade do referido ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição às disposições relativas ao IRPJ.*

272. *A Impugnante protesta ainda pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar os fatos ora questionados, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas”.*

**DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 6779/6817)**

Submetida a lide à apreciação da 3ª Turma da DRJ/RPO, o voto condutor, depois de, i) alertar que a impugnante deixava de rebater as acusações relativas ao ágio havido na Companhia Siderúrgica de Tubarão (CST), recompondo as bases de cálculo do IRPJ e CSLL para os períodos pertinentes, e, ii) realçar que “o presente litígio é decorrente da autuação tratada no processo 10600.720035/2013-86, cuja decisão da primeira instância administrativa foi proferida em 08/08/2014 nesta DRJ, mediante Acórdão 14-52.723” (Ac. DRJ – fls. 6790), prolatou decisão negando provimento integral à impugnação, em acórdão assim ementado:

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL******Ano-calendário: 2011, 2012******IRPJ/CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.***

*Tratando-se de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL em períodos de apuração anteriores, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa e efeito dos mesmos elementos probantes.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Pela pertinência de que se reveste, cabe reproduzir a ementa do Acórdão DRJ/RPO nº 14-52.723, relativo ao Processo nº 10600.720035/2013-86, da mesma contribuinte e com os mesmos elementos fáticos e de direito, apenas com mudança dos períodos autuados, para melhor compreensão do tema:

***AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.*** *O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN) ou do fato gerador (art. 150, §4o. do CTN), conforme o caso.*

***AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*** *Constado que autoridade fiscal descreveu a saciedade os fatos que considerou infração à legislação tributária, bem assim apontou precisamente as normas legais infringidas, não há que se falar em nulidades. Na hipótese de se entender que tais fatos e normas levam a outra interpretação, cabe ao julgador cancelar a exigência, situação que não se verificou no presente processo.*

---

**DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INTERNAÇÃO DE ÁGIO.** Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário que ele seja gerado corretamente pela efetiva aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial de parte não vinculada e, após, deve haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controlador e controlada. A inexistência da segunda operação descaracteriza a ocorrência de confusão patrimonial posterior, para fins de permitir a dedutibilidade da amortização do ágio gerado, mormente quando se trata de tentativa de internação do ágio por adquirente estrangeiro.

**CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.** A partir da vigência da Lei 8.981 de 1995, aplica-se à CSLL as mesmas regras de dedutibilidade de custos e despesas do IRPJ.

(...)

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES.** A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

Irresignada, a recorrente interpôs extensa peça recursal (fls. 6829/6902) na qual rebateu as conclusões da decisão recorrida e, quanto às acusações, basicamente repisou o aduzido em 1º Grau.

De outra banda, a PGFN veio aos autos e acostou contrarrazões (fls. 6985/7028), pugnando pela manutenção dos lançamentos.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 08/02/2017 – fls. 6826 – protocolização da peça recursal em 10/03/2017 – fls. 6828), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 6904/6905) e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Há três preliminares, além da matéria de mérito.

Todavia, antes da análise da lide por este Colegiado, há fato superveniente que deve ser antecedentemente apreciado: a entrega, pela recorrente, APÓS o processo ter sido pautado para esta sessão, de petição em que alega a aplicação, ao caso concreto, da Lei nº 13.655/2018, mais especificamente, de seu artigo 24, assim redigido:

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

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

Considerando o teor da petição e documentos acostados pela defesa às vésperas deste julgamento e já com definição de pauta (fls. 7031/7048) e tendo em conta indubitavelmente de se estar diante de fato novo e ocorrido posteriormente à manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional em contrarrazões (fls. 6985/7028), entendo que, à luz do princípio da “busca da verdade material”, norteadora do processo administrativo-fiscal, o julgamento não pode ter prosseguimento sem que, antes, a Fazenda Pública, parte nestes autos, em face de norma processual e procedimental e por princípio isonômico, deve, obrigatoriamente, ter ciência de referida juntada e sobre o seu conteúdo se manifestar.

Assim, voto no sentido de CONVERTER o julgamento em **diligência** e encaminhar o processo à PGFN, a fim de que esse Órgão seja cientificado e se manifeste, no prazo de trinta dias, sobre a novel legislação e os argumentos da recorrente.

Transcorrido o prazo citado, com ou sem manifestação da Fazenda Pública, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul para prosseguimento de seu julgamento.

É como voto.

Processo nº 10600.720031/2016-41  
Resolução nº **1402-000.662**

**S1-C4T2**  
Fl. 7.063

---

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone