



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.730395/2021-18
ACÓRDÃO	1402-007.110 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

NULIDADE DOS LANÇAMENTOS. CAPITULAÇÃO LEGAL. ENQUADRAMENTO. INEXISTÊNCIA

Não existe qualquer prejuízo à defesa ou nulidade dos lançamentos quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o pleno exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A possível não identificação ou identificação equivocada de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstância que ensejaram o lançamento fiscal, não enseja a nulidade requerida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

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

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas nacionais 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, justificada também em razão do desconhecimento do tratamento fiscal dispensado ao ágio no país de domicílio do real adquirente.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE VEDADA.

A possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999 (que tem como base os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997), requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

ÁGIO. 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.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2019

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO

Nos termos da Súmula CARF nº 116, contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

No caso dos autos, referindo-se os lançamentos ao ano-calendário de 2019 e a ciência tendo ocorrido em 17/12/2021, não há que se falar em decadência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, conforme previsão da Súmula CARF nº 108.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2019

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de amortização de ágio e multas isoladas, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, ii.i) rejeitar as preliminares de nulidade por cerceamento de defesa e de decadência suscitadas; ii.ii) manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 8ª Turma da DRJ01, sessão de 14 de setembro de 2022 (fls. 6251/6275)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele Órgão (fls. 6283/6363) e manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL perpetrados pelo Fisco, infrações “exclusões indevidas – valores não amortizáveis – ágio” e “multa isolada – falta de recolhimento de estimativa”, AC 2019, conforme autos de infração (fls. 6251/6275).

Os AI de IRPJ e multa isolada estão abaixo reproduzidos (fls. 6269 e 6258), sendo que o de CSLL e respectiva MI têm a mesma conformação, observadas as respectivas especificidades e tipificações legais:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

No ano-calendário de 2019 o contribuinte, na determinação do Lucro Real, excluiu valores do Lucro Líquido do período de apuração correspondentes às despesas com amortização de ágio, as quais são indedutíveis de acordo com o disposto no artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Art. 1º, inciso III do Decreto-Lei nº 1.730/79, combinado com o "caput" do artigo 6º e artigo 6º, §3º, alínea "a" do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Art. 20 do DL 1598/77, art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, art. 10 da Lei nº 9.718, de 1998, artigos 158, 159, 258, 261, inciso I do RIR/18, art. 111 do CTN e Artigo 65 da Lei 12.973/2014.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) os devidos reflexos também estão sendo lançados nos termos da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 13, inciso III da Lei 9.249/95.

A descrição pormenorizada dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	732.972.804,13	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Art. 1º, inciso III do Decreto-Lei nº 1.730/79, combinado com o "caput" do artigo 6º e artigo 6º, §3º, alínea "a" do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Art. 20 do DL 1598/77, art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, art. 10 da Lei nº 9.718, de 1998, artigos 158, 159, 258, 261, inciso I, do RIR/18, art. 111 do CTN e Artigo 65 da Lei 12.973/2014.

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

PESSOAS JURÍDICAS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Em função das infrações relativas às exclusões indevidas de despesas com amortização de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ, esta fiscalização recompôs as bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ do contribuinte com base nos balanços de suspensão/redução apresentados, planilhas demonstrativas dessas bases de cálculo e LALUR/ECF, tendo sido apurado falta ou insuficiência de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica nas estimativas mensais.

A descrição pormenorizada dos fatos, bem como a planilha elaborada por esta fiscalização denominada ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTAS - IRPJ, que demonstra todos os cálculos pertinentes à multa isolada que está sendo lançada através deste Auto de Infração, encontra-se junto ao Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Multa
28/02/2019	8.611.828,84
31/03/2019	6.518.952,82
30/04/2019	1.248.918,86
31/05/2019	9.718.410,80
30/06/2019	5.305.392,72
31/08/2019	2.006.894,50
31/12/2019	21.652.810,70

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2019 e 31/12/2019:

Arts. 219 e 907 do RIR/18; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

O valor total dos lançamentos somou R\$ 356.092.146,19 (inclusos multa de ofício de 75% e juros demora à taxa Selic, calculados até dezembro/2021), conforme Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 6199/6200):

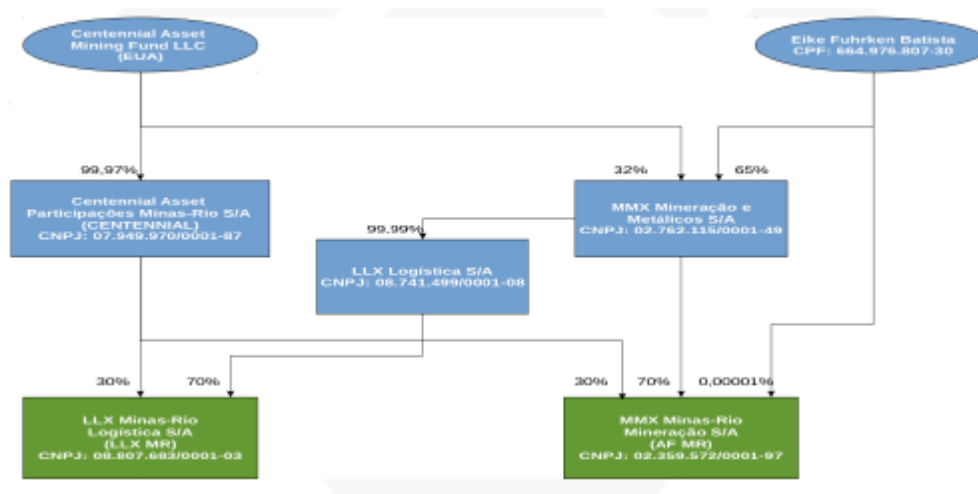
O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento dos processos abaixo especificados, nos quais constam o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades observadas:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
13136-730.395/2021-18	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 207.656.776,28
13136-730.395/2021-18	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 73.241.908,71
13136-730.395/2021-18	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 20.130.251,96
13136-730.395/2021-18	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 55.063.209,24
Total		R\$ 356.092.146,19

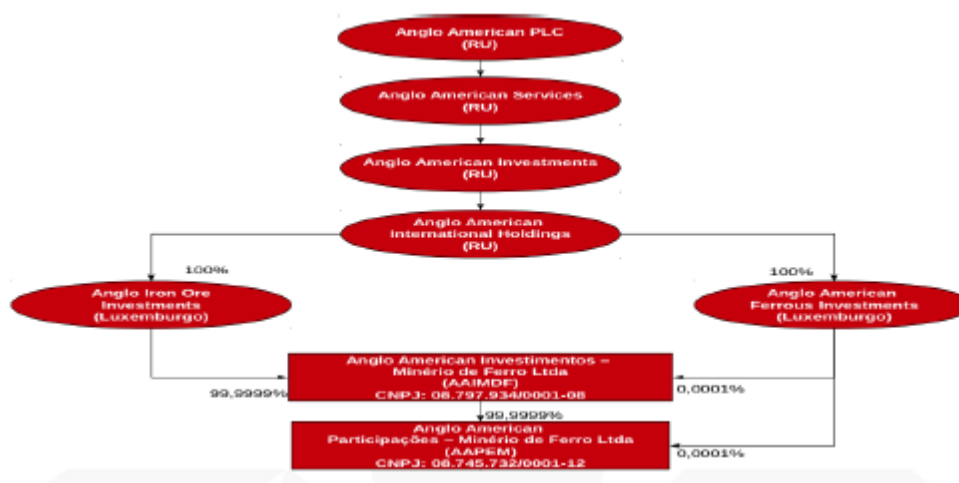
DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 6203/6250), estes os principais tópicos das acusações imputadas pelo Fisco:

- Primeiramente, a fiscalização reconstituiu todo o processo de aquisição, pelo grupo Anglo American, de empresas sob controle acionário do grupo EBX, além de outras compras de participações de acionistas minoritários.
- Tal processo ocorreu basicamente em duas fases. A primeira pela compra, pela Anglo American Services UK, de 49% das ações da AF MR, sociedade anônima de capital fechado à época denominada MMX Minas-Rio Mineração S/A, e da LLX MR, cuja razão social à época era LLX Minas-Rio Logística Comercial Exportadora S/A.



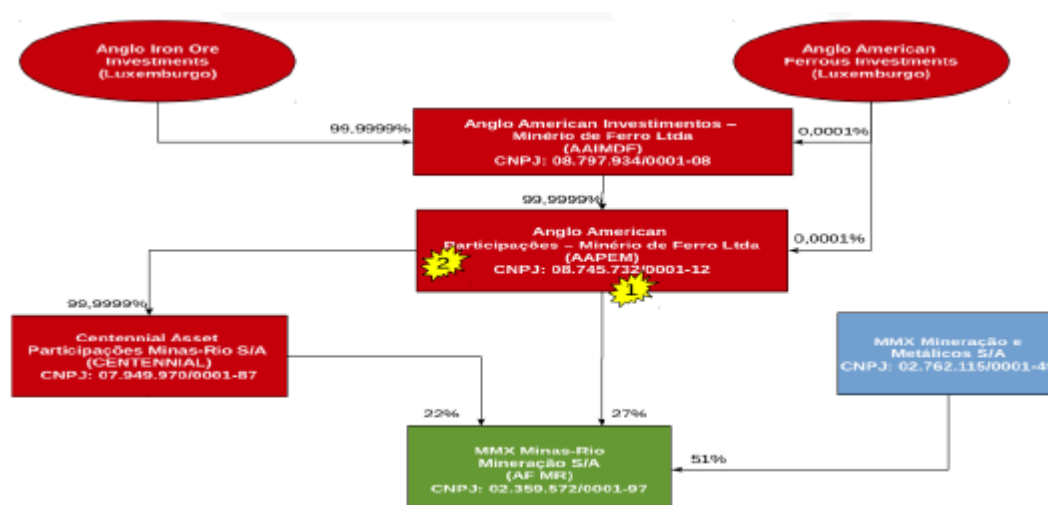
- Entre março e maio de 2007 as empresas estrangeiras Anglo Iron Ore Investments e Anglo American Ferrous Investments adquiriram duas pessoas jurídicas para realização dos negócios no Brasil, a Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda. (AAIMDF), e Anglo American Participações em Mineração Ltda. (AAPEM).



- Nessa primeira fase, o *modus operandi* de transferência de recursos da matriz para a inversão de capitais nas empresas nacionais se deu da seguinte forma:
 - a) Anglo Iron Ore Investments, empresa situada no paraíso fiscal de Luxemburgo, transfere dinheiro do exterior para integralizar aumento de capital da AAPEM, situada no Brasil;

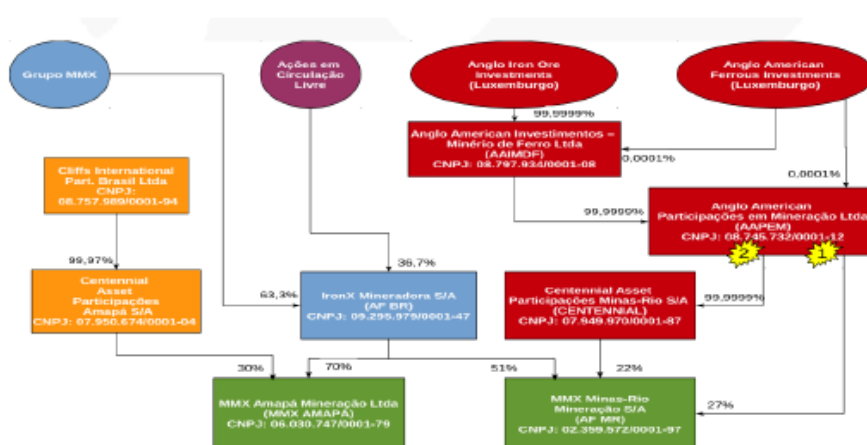
- b) Anglo Iron Ore Investments subscreve, logo em seguida, quotas de capital emitidas pela Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda. (AAIMDF), integralizando-o em quotas da AAPEM, que acabara de adquirir.
- Reunido o montante necessário, a AAPEM compra efetivamente ações de propriedade do Grupo EBX na CENTENNIAL e subscreve diretamente novas ações emitidas pelas mineradoras operacionais AF MR e LLX MR.
 - Somente após as aquisições, foi providenciado laudo da KPMG, empresa de auditoria independente, para justificar o valor pago, feito com base no fluxo de caixa descontado a partir de informações da própria Anglo American.
 - Assim, em 13/07/2007, conforme sua 2ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM em R\$ 1.317.797.775,00, integralizados pela Anglo Iron Ore Investments, por capitalização de recursos remetidos do exterior conforme contrato de câmbio nº 07/003886.
 - Na mesma data, Anglo Iron Ore Investments transfere para AAIMDF, de acordo com a 3ª alteração contratual desta, a totalidade de suas cotas que detinha na AAPEM, em virtude de integralização de capital nesta, retirando-se temporariamente da empresa veículo (ver também 3ª alteração contratual da AAPEM).
 - Três dias depois, aumentou-se o capital social da AAPEM, conforme sua 4ª alteração contratual, em R\$ 1.635.893.432,00, integralizados pela Anglo Iron Ore Investments, recém e novamente admitida na sociedade, por capitalização de recursos remetidos do exterior conforme contrato de câmbio nº 07/003840. Nesta mesma data, Anglo Iron Ore Investments transfere para AAIMDF a totalidade de suas cotas, em virtude de integralização de capital nesta, de acordo com a 4ª alteração contratual desta última e 5ª alteração da AAPEM.
 - Ainda em 16/07/07, conforme "Comunicado ao Mercado" e após aprovação da Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada seis dias antes, a CENTENNIAL anuncia a venda da quase totalidade das ações para a AAPEM por R\$ 1.317.336.806,00 por meio de leilão na Bovespa a ser liquidado em 18/07/2007. A CENTENNIAL detinha 30% do controle acionário da AF MR e da LLX MR.
 - No dia 18/07/2007, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada neste dia, a AF MR (na época MMX Minas-Rio Mineração S/A) aumenta seu capital em R\$ 1.294.360.782,26, adquiridos integralmente pela AAPEM, que passa a deter diretamente 27% do seu capital. O mesmo percentual de emissão e de transferência de ações ocorre com a LLX MR. Assim, a participação da CENTENNIAL nestas sociedades, após estes aumentos de capital, cai a 22%.
 - A fiscalização constatou que o contribuinte segregou adequadamente na contabilidade o valor correspondente ao ágio pago em excesso ao valor avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme demonstrado por ele em sua resposta ao Termo de Intimação nº 001.

- O diagrama que representa o controle acionário destas sociedades, após estas operações, é o seguinte.



- A fiscalização destaca, a contabilização do ágio pago representado pelos **algarismos 1 e 2**, que correspondem, respectivamente, ao ágio pago na subscrição de novas ações da AF MR e da parcela adquirida da CENTENNIAL atribuída à participação desta no capital da AF MR.
- A fiscalização informa que apenas em 20/01/2008, foi apresentado, pela KPMG Corporate Finance Ltda., o relatório “relacionado à revisão do modelo econômico-financeiro utilizada na avaliação” referente às citadas aquisições, que procurou avaliar, pelo método do fluxo de caixa descontado futuro, seu valor justo de mercado, e que teria servido de base para o cálculo do ágio pago pela Anglo American.
- Na segunda fase, iniciada após um ano, a Anglo American terminou por adquirir o restante das ações ou quotas de capital do grupo EBX e a quase totalidade das ações detidas por minoritários em bolsa, controlando assim quase 100% da AF MR e aproximadamente 70% da MMX Amapá.
- Esta fase teve início em 31/03/2008 com a celebração de um contrato de compra e venda de ações por meio do qual a AAPEM concordou em adquirir e o Sr. Eike Batista e certos administradores da MMX Mineração e Metálicos S/A concordaram em vender ações ordinárias representativas de aproximadamente 63,3% do capital social da AF BR, conforme fato relevante publicado na mesma data. Cerca de quatro meses após, teve início o processo de transferência de participações societárias, que, resumidamente, foi o seguinte:
- Anglo Iron Ore Investments, empresa situada no paraíso fiscal de Luxemburgo, transfere numerário do exterior para integralizar aumento de capital da AAIMDF, situada no Brasil;
 - Ato contínuo, a Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda integraliza aumento de capital da AAPEM, com os recursos financeiros recém obtidos;

- c) Reunido o montante necessário, a AAPEM compra efetivamente ações de propriedade do Grupo X na AF BR (63,3% do seu capital), na época com a razão social de Iron X Mineração S/A, a qual por sua vez controlava 70% da MMX Amapá e 51% da ora fiscalizada, e, posteriormente, adquire ações detidas por minoritários, por meio de Oferta Pública de Ações – OPA.
- Após as aquisições, em dezembro de 2008, a KPMG Corporate Finance elaborou relatório (em anexo), que, segundo suas próprias palavras, estaria “relacionado a uma revisão, **para fins tributários locais**, do modelo econômico e financeiro utilizado na aquisição de 51% da MMX Minas-Rio Mineração S.A. e 70% da MMX Amapá Mineração Ltda”.
 - Durante o período de 90 dias posteriores à OPA, que acabou em 5 de março de 2009, a AAPEM adquiriu uma participação adicional de 1,14% do capital da AF BR, detida pelos acionistas minoritários que exerceram seu direito de retirada. Nesta operação, no entanto, não foi apurado ágio e não traz nenhum impacto a este trabalho.
 - Note-se que a AF BR foi criada em 21/12/2007 e recebeu, por cisão parcial, ações que a MMX Mineração e Metálicos S/A detinha em empresas operacionais do grupo EBX. Assim, imediatamente antes da transação representada por esta fase, ocorrida em 05/08/2009, o controle acionário podia ser assim esquematizado:

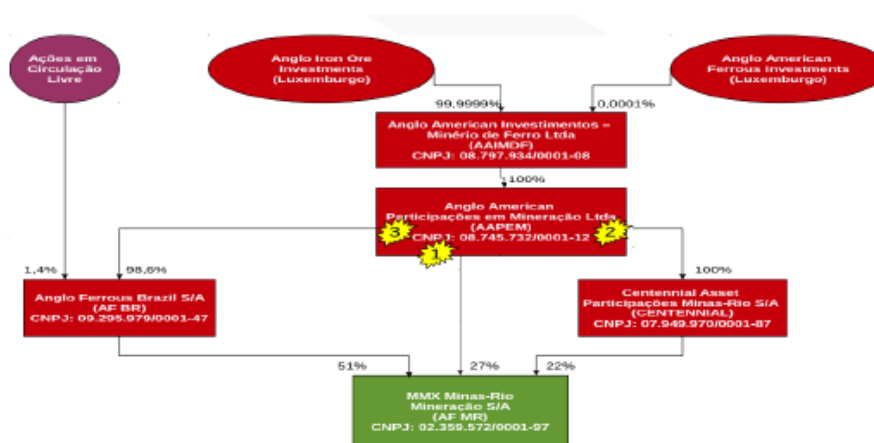


- Vejamos agora, em detalhes, como foi o processo de aquisição de participação societária e transferência de controle acionário.
 - a) Inicialmente, em 01/08/2008, conforme sua 5ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAIMDF em mais R\$ 5.484.671.696,79, sendo R\$ 5.484.671.694,93, integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments com recursos do exterior, conforme contrato de câmbio nº 08/084357;
 - b) Nesta mesma data, conforme sua 6ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM, sendo R\$ 5.463.829.942,48 integralizados pela AAIMDF;

- c) Em 05/08/2008, conforme fato relevante divulgado pela MMX Mineração e Metálicos S/A, IronX Mineração S/A e pela AAPEM, esta última adquire 63,3% das ações da IronX, por R\$ 5.445.438443,13.
- d) Em 05/08/2008, a MMX Mineração e Metálicos S/A, a IronX Mineração S/A e a Anglo American Participações em Mineração Ltda comunicaram fato relevante ao mercado, conforme documento anexo, anunciando que "Como resultado da Aquisição, a Anglo American adquiriu do Sr. Eike Batista e de outros acionistas vendedores, mediante pagamento em dinheiro, 193.462.160 ações ordinárias representativas de 63,3% do capital social da IronX, por valor equivalente a cerca de R\$ 5,4 bilhões, representando um preço por ação da IronX de R\$ 28,147".
- e) Ainda neste mencionado "Fato Relevante", as empresas ali citadas alertam que "Uma vez que a Aquisição resultou na transferência do controle da IronX, a Anglo American irá realizar oferta pública para a aquisição das ações ordinárias dos acionistas remanescentes da IronX, de acordo com os termos e condições do art. 254-A da Lei das Sociedades por Ações, da Instrução CVM nº 361 e do item 8.1 do Regulamento do Novo Mercado da Bovespa (a "OPA de Alienação de Controle")", pelo mesmo preço per ação pago ao Sr. Eike Batista e aos demais acionistas vendedores. O preço total da aquisição de 100% das ações emitidas pela IronX, caso a OPA de Alienação de Controle seja bem sucedida, será equivalente a aproximadamente R\$ 8,6 bilhões".
- f) Por fim, a empresa anunciava a intenção de implementar, concomitantemente à OPA de Alienação de Controle, oferta pública de fechamento de capital e de saída do segmento do Novo Mercado da Bovespa.
- g) Em setembro de 2008, a empresa fez um ajuste no ágio pago pela AF BR, com base no patrimônio líquido avaliado em 31/07/2008, transferindo R\$ 10.268.223,30 do valor reconhecido como custo de aquisição para o ágio pago por esta empresa.
- h) Prosseguindo na descrição do processo de aquisição, em 08/10/2008, conforme sua 6ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAIMDF em mais R\$ 30.150.759,58, sendo R\$30.150.759,58, integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments com recursos do exterior, conforme contrato de câmbio nº 08/111242.
- i) Já a sexta alteração contratual da AAPEM previa um valor complementar de capital a ser integralizado pela AAIMDF de R\$ 30.035.886,88. Isto foi feito, conforme 7ª alteração da AAPEM, em 08/10/2008, e a AAIMDF passa a ser sua única sócia.
- j) Em 02/12/2008, conforme sua 7ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAIMDF em R\$ 3.138.504.000,00, sendo R\$ 3.138.503.998,94 integralizados

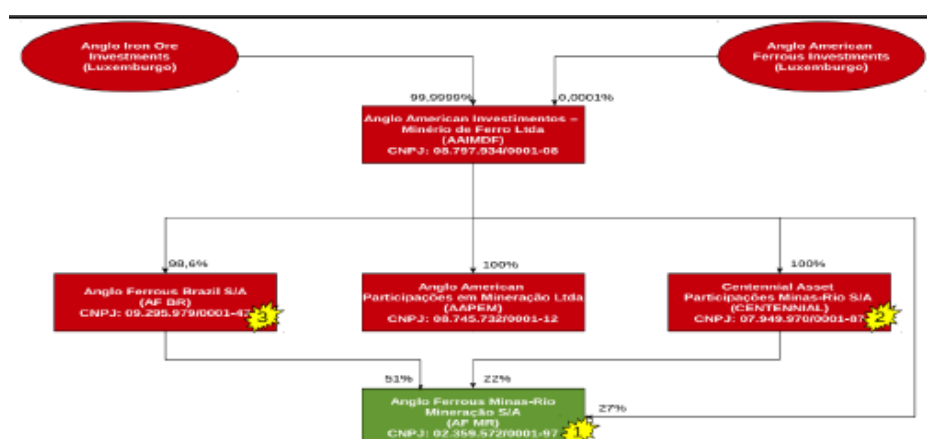
pela Anglo American Iron Ore Investments com recursos do exterior, conforme contrato de câmbio nº 08/135493.

- k) Em 04/12/2008, conforme sua 8ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM em mais R\$ 3.126.577.684,80, integralizados pela AAIMDF.
 - l) Em 05/12/2008, a AAPEM adquire 35,56% das ações da AF BR, por R\$ 3.172.249.269,67.
 - m) Apenas nesta data, faz-se a avaliação pela KPMG do valor da AF BR, por meio da avaliação das empresas operacionais AF Amapá e MMX Minas-Rio (AF MR), nas quais aquela detinha participação acionária. As mesmas ressalvas quanto às limitações do laudo anterior foram também destacadas neste.
- O controle acionário em 05/12/2018 passou então a ser o seguinte:



- Note-se que o **algarismo 3** acima indica o ágio pago na aquisição da AF BR correspondente à participação desta na empresa ora fiscalizada.
- A fiscalização entendeu que apesar da aquisição dos investimentos e do respectivo ágio terem sido contabilizados na AAPEM, o grupo Anglo American, por meio de sua empresa Anglo Iron Ore Investments (controladora, financiadora e fiadora de toda a operação, segundo o *Share Purchase Agreement*), é o real adquirente da empresa fiscalizada, transferindo recursos financeiros do exterior e suportando todo o ônus econômico das transações.
- Imediatamente após a Oferta Pública de Ações, ainda em dezembro de 2008, o grupo começa a pôr em prática o plano de transferência do ágio pago na aquisição da AF MR para a própria fiscalizada. No mesmo dia 5, a AAPEM firma o "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Anglo American Participações em Mineração Ltda, com versão das parcelas cindidas do seu Patrimônio Líquido para a Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A, Anglo Ferrous Brazil S/A e Anglo Ferrous Minas-Rio Mineração S/A".

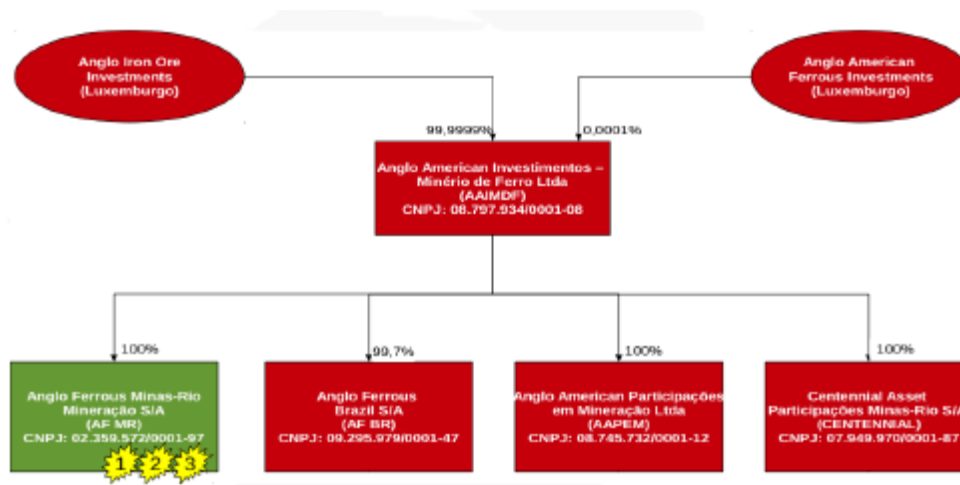
- Este protocolo foi aprovado no dia 23, quando a AAPEM promove sua 9ª alteração contratual, determinando a cisão parcial da empresa, com o consequente ajuste do patrimônio líquido. O patrimônio cindido correspondia às participações havidas na CENTENNIAL, AF BR e AF MR e aos correspondentes ágios a estas mesmas empresas, além de uma provisão criada para manutenção do fluxo de dividendos.
- Assim, cada empresa passaria a deter, em seu ativo, o ágio pago na sua aquisição pela Anglo American, transferindo a titularidade de suas ações/quotas de propriedade da AAPEM para a controladora direta desta última, qual seja, a AAIMDF - Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda.
- Para a AF BR coube o valor de R\$ 3.179.031.148,26; para a CENTENNIAL, R\$ 803.542.646,56; e R\$ 673.384.675,57 para a fiscalizada (AF MR), que foram destinadas à provisão para manutenção do fluxo de dividendos nestas empresas. Por sua vez, a AF BR, AF MR e a CENTENNIAL, em atas de AGE de 23/12/2008, aprovaram a incorporação da parcela cindida da AAPEM.
- Ao fim deste processo, o diagrama de controle destas sociedades era o seguinte:



- Nota-se que, parcela do ágio pago na aquisição da AF MR ainda não tinha sido transferida para esta empresa, continuando na contabilidade de suas investidoras diretas. Após dez meses desta primeira operação de cisão parcial, inicia-se uma segunda rodada de alterações societárias, com o fim de que a fiscalizada incorporasse, enfim, o ágio ainda em poder da CENTENNIAL e da AF BR.
- A fiscalização observou que, pelo Diário da AF MR, estas incorporações estavam planejadas ao menos desde 31 de dezembro de 2008, pois, além da conta “Ágio Cisão - advindos ou saídos da AAPEM”, no Balanço Patrimonial desse ano, já havia as contas “Ágio Cisão - advindos da AFB” e “Ágio Cisão -advindos da CAP – MR”, obviamente com saldo ainda em branco.
- Assim, em relação à AF BR, ata da AGE realizada em 30/10/2009 aprova cisão parcial para incorporação pela AF MR, cujo acervo foi avaliado em R\$ 2.842.253.006,78. Conforme

redação do seu item 3: “Ativos e Passivos que deverão compor o acervo líquido cindido da AF Brazil - Como resultado da Cisão Parcial, o acervo líquido cindido da AF Brazil correspondente (i) à totalidade das ações detidas na AF MR; e (ii) à parcela do ativo não circulante relacionado ao ágio atrelado a tal participação e respectiva provisão, constituída nos termos da Instrução CVM 319/99 e alterações posteriores, deverá ser vertido à AF MR, cabendo esclarecer que tal parcela está mencionada nas demonstrações financeiras da AF Brazil como “créditos fiscais”, nos termos da Lei nº 11.638/07, e, conseqüentemente, as ações da AF MR detidas pela AF Brazil deverão ser entregues diretamente à AAIMDF e à Anglo American Participações em Mineração ("AAPEM").

- Também a CENTENNIAL realizou AGE na mesma data, aprovando cisão parcial para incorporação pela AF MR, cujo acervo foi avaliado em R\$ 818.921.999,80.
- O diagrama de controle destas sociedades, portanto, ficou o seguinte:



Após a descrição detalhada dos fatos, a Autoridade Fiscal concluiu restar provado que, ao fim de todo o processo de reorganização societária empreendido o ágio suportado pela Anglo American na aquisição da AF MR acabou por integrar o patrimônio da própria ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S A (AF MR), sujeito passivo nestes autos, lavrando os autos de infração aqui discutidos.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte acostou extensa peça recursal (fls. 2053/2119) trazendo sua visão dos fatos e refutando um a um os apontamentos do Fisco.

EM PRELIMINARES

- Nulidade do auto de infração por ausência de motivação - inexistência de base legal e fundamentação para a desconsideração de negócios jurídicos validamente praticados

→ Aduz que a análise do TVF revela que a Autoridade Fiscal indica como supostos fundamentos legais normas gerais sobre apuração do IRPJ e CSLL, tais como o artigo 247 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99 - "RIR/99"), que define o conceito de lucro real, normas sobre adições e exclusões (artigo 249 do RIR/99), e o artigo 3º da Lei 9.249/95, que estabelece a alíquota do IRPJ, bem como o artigo 2º da Lei nº 7.689/88, que definiu a base de cálculo da CSLL e que nenhum desses dispositivos descrevem infrações que poderiam ser imputadas à Impugnante e tampouco trazem regras que permitiriam à Autoridade Fiscal desconsiderar os efeitos fiscais das operações societárias levadas à cabo.

→ De acordo com a Fiscalização, a Impugnante e seu grupo econômico não teriam cumprido aos requisitos de "existência de laudo", "ocorrência de lapso temporal entre a contabilização do ágio e o evento societário que gerou o direito à amortização", "ocorrência de confusão patrimonial entre a investidora original e a investida" e "caracterização das empresas envolvidas como pessoas jurídicas, conforme definidas no Regulamento do Imposto de Renda".

→ A impugnante entende que a Fiscalização exige o cumprimento de requisitos sem qualquer previsão legal, tais como laudo elaborado por auditoria (exigência que somente passou a ser contemplada na lei anos após as operações e que, de toda forma, foi integralmente cumprida) e existência de lapso temporal entre a contabilização do ágio e o evento societário que autoriza sua amortização ("exigência" que não existe na legislação em vigor).

→ A impugnante afirma também que a fiscalização condicionou a amortização do ágio ao cumprimento de "condições" sem qualquer base legal, Autoridade Fiscal sustenta seu entendimento em uma série de alegações retóricas, menciona a utilização de empresa veículo e a falta de propósito comercial e utiliza-se de conceitos estranhos ao ordenamento jurídico brasileiro, tudo sem fazer referência a dispositivo legal que pudesse fundamentar tais alegações.

→ Portanto, aduz o patrono, é por demais evidente que a Impugnante teve seu direito de defesa cerceado. Afinal, sendo a autuação embasada em argumentos não jurídicos e desprovidos de base legal, fica a Impugnante impossibilitada de combater infração específica, vendo-se obrigada a buscar desconstituir acusações fundamentadas em conceitos que sequer encontram definição no ordenamento jurídico brasileiro.

- Decadência do direito de questionar a formação do ágio

→ É imprescindível, afirma a impugnante, que o termo inicial do prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal modo que as Autoridades Fiscais tenham o prazo de 5 anos (nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN), contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário ou, evitando-se, assim, que o contribuinte fique eternamente sujeito à revisão do lançamento.

→ Conforme já exposto acima, o ágio é oriundo de aquisição de ações da Impugnante realizadas nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Ora, 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), o termo final para a sua revisão se deu, respectivamente, em 2012, 2013 e 2014.

→ A lavratura do Auto de Infração, todavia, ocorreu tão-somente em março de 2020, mais de cinco anos após o decurso do prazo decadencial de análise do último ato praticado.

→ Diante de todo o exposto, a Fiscalização não poderia, em qualquer hipótese, rever os fatos atrelados à formação dos ágios em 2007, 2008 e 2009. Portanto, o Auto de Infração merece ser integralmente cancelado para que seja reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário em razão dos efeitos da decadência.

NO MÉRITO

- Legitimidade das operações implementadas e validade da amortização do ágio pela impugnante - Validade das operações implementadas pela Anglo American sob a perspectiva legal e a impossibilidade de se impor tratamento diverso ao capital estrangeiro

→ A impugnante assevera que a corrente doutrinária e jurisprudencial prevalente em nosso ordenamento jurídico defende a liberdade dos contribuintes para se auto organizar e privilegia o princípio da legalidade estrita. Assim, apenas poderiam ser tratados como fatos jurídicos tributários aqueles efetivamente e integralmente descritos na regra-matriz de incidência tributária. Não se admite, portanto, interpretar ou requalificar os negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes, mormente quando não há qualquer norma jurídica (sequer infralegal) que autorize tal conduta.

→ Já de plano deve ser afastada qualquer alegação tendente a invalidar os efeitos fiscais da operação em decorrência da utilização da Centennial na estrutura. A Centennial foi constituída pelo Grupo EBX para seus próprios propósitos, que não tem qualquer relação com a Impugnante. Eventual vício em sua constituição não é, portanto, atribuível à Impugnante, à AAPEM ou à Anglo American. Com efeito, a aquisição dessa empresa pela AAPEM foi feita em consonância com todos os ditames legais.

→ A AAPEM, por sua vez, teve seus atos constitutivos devidamente registrados e publicados, tendo a empresa efetivamente exercido seu objeto de *holding* na aquisição e detenção dos investimentos ora discutidos, tendo efetuado toda a movimentação de recursos financeiros necessários à quitação das obrigações atreladas às aquisições e assumidas em nome próprio. Ademais, a empresa permaneceu exercendo sua atividade de holding da Anglo American por mais de uma década. É uma empresa absolutamente legítima e ativa nos sistemas pertinentes (junta comercial e Fazendas Estaduais e Federal).

→ A impugnante entende ser irrelevante que os recursos utilizados na aquisição sejam provenientes de controladora estrangeira da AAPEM. Afinal, nada impede que uma entidade situada no exterior efetue uma aquisição por meio de uma *holding* no Brasil. Como visto acima, a constituição de subsidiária integral é, inclusive, congruente com as finalidades da regra que permite a amortização fiscal do ágio.

→ A verdade é que o simples fato de se tratar de aquisição por sociedade estrangeira traz aspectos adicionais que devem ser considerados. Uma importante premissa de investimentos estrangeiros no Brasil, que foi ignorada nos presentes autos, é no sentido de que a aquisição de participações societárias por grupos empresariais pressupõe, como regra, alguma forma de financiamento, seja ele aporte de capital ou empréstimo, podendo este último ser obtido junto ao próprio grupo econômico ou junto a terceiros. No caso em tela, decidiu-se por efetuar a aquisição por meio de aporte de capital por ser essa a alternativa mais eficiente.

→ Na prática, aduz a impugnante, o raciocínio do Agente Fiscal efetivamente veda qualquer possibilidade de amortização do ágio apurado em operações envolvendo aporte de capital de empresa estrangeira, a qual adquire participação em uma empresa brasileira. É o que afirma o Agente Fiscal: ao mesmo tempo em que nega a possibilidade de uma empresa estrangeira constituir uma subsidiária brasileira, ele também sustenta a impossibilidade de

incorporação de empresa estrangeira. Ou seja, a Fiscalização nega em qualquer circunstância e sem qualquer base legal, a fruição de direito previsto em lei.

→ A impugnante entende ser lícito, dentro de sua gama de liberdade conferida pelo ordenamento jurídico, que grupos econômicos decidam organizar seus negócios da forma "A" ou da forma "B", sem que isso seja questionado pelas autoridades fiscais.

→ A formação da AAPEM, portanto, justificar-se-ia por todos esses fatores ainda que não estivesse inserida em todo o contexto negocial e regulatório descrito acima, que impediam a Anglo American de adquirir investimento de longo prazo em Bolsa de Valores e exigiam a realização de OPA. No entanto, tanto as considerações acima quanto o contexto narrado em tópicos anteriores foi ignorado pelo Fisco, que condicionou a amortização do ágio ao atendimento de critérios descompromissados com a realidade empresarial.

→ A alegação de descumprimento do suposto "requisito" de "caracterização das empresas envolvidas como pessoas jurídicas, conforme definidas no Regulamento do Imposto de Renda" causou perplexidade à Impugnante. Tanto a Impugnante quanto a AAPEM (empresa que registrou os ágios questionados) são pessoas jurídicas devidamente constituídas e contribuintes do IRPJ. As empresas estrangeiras do Grupo Anglo American não registraram ágio nas operações questionadas e tampouco intentaram amortizar fiscalmente qualquer ágio, ao contrário do que sugere a Fiscalização.

→ Caso considerada válida, a conduta da RFB geraria como consequência jurídica ofensa à regra de não discriminação do capital estrangeiro prevista no art. 2º da Lei nº 4.131/62, assim como ao princípio constitucional da igualdade tributária previsto no art. 150, II, da CF/88, na medida em que somente empresas brasileiras de capital nacional poderiam utilizar do mecanismo do ágio previsto na legislação.

→ A conclusão de todo o exposto é que todos os atos praticados pela AAPEM são plenamente condizentes com o seu papel de *holding* e com o seu papel adquirente das participações societárias.

→ Assim, aduz a impugnante, pelo prisma da legalidade estrita e diante da impossibilidade de se cogitar de qualquer ilicitude nas operações realizadas, não há que se falar em desconsideração dos atos jurídicos praticados, já que todos os atos foram implementados em perfeita consonância com os ditames legais. Assim, já de plano, se verifica a insubsistência das cobranças formalizadas nos presentes autos a título de IRPJ e de CSLL.

- Impossibilidade de desqualificação dos atos praticados com base na teoria do propósito negocial - Ilegitimidade da exigência do requisito de “propósito negocial” à luz do ordenamento jurídico brasileiro

→A despeito da inexistência de norma jurídica que convalide a teoria do propósito negocial, as autoridades fiscais repetidamente se pautam no suposto requisito de finalidade extratributária e de propósito negocial para descon sideração dos negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes.

→Alargou-se, em alguns casos, o conceito de simulação, para nele abarcar todos e quaisquer negócios que pudessem “prejudicar” o fisco. Paralelamente, criou-se a exigência do “propósito negocial” atrelada à ideia de “inoponibilidade” dos negócios jurídicos ao fisco, sem qualquer dispositivo legal que pudesse embasar o raciocínio.

→Tais “teorias” procuram estabelecer uma relação entre a validade das operações realizadas pelos contribuintes e o seu motivo ou finalidade. Nesse caso, mesmo sabendo-se que o custo tributário é notoriamente um dos maiores custos da atividade empresarial, arbitrariamente, adota-se a posição no sentido de que o motivo (intenção) e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários, devendo haver um propósito outro que não a obtenção de economia tributária.

→O instituto vem sendo utilizado em nosso ordenamento de forma indiscriminada e equivocada. A verificação da existência de propósito negocial, em sua forma original, se dava em relação à Lei e não ao negócio. Ou seja, em sua conceituação original, a verificação do propósito envolve a análise dos objetivos da lei e do benefício. Assim, no caso da amortização fiscal do ágio, dever-se-ia analisar quais as operações que a lei visou abarcar e não qual o propósito de cada negócio jurídico do contribuinte.

→De qualquer forma, conclui a impugnante, a invalidação das operações com base na teoria do propósito negocial não é, em qualquer caso, aplicável ao caso da Impugnante, já que as operações que ensejaram o registro do ágio ora discutido estão imersas em legítimo propósito negocial.

- A existência de legítimo propósito negocial nas operações implementadas e na constituição da AAPEM

→A Impugnante reitera a importância do presente tópico, eis que as informações nele contidas comprovam que todas as operações executadas

foram permeadas de razões negociais efetivas, que foram desconsideradas e omitidas no relato da autoridade lançadora constante do TVF.

→A Impugnante afirma que o TVF tenta, consistentemente, descredibilizar a afirmação da Impugnante de que a constituição da AAPEM foi necessária para performar a aquisição na Bolsa de Valores e dá a entender que o fato da transferência do controle da Impugnante ter ocorrido no contexto de uma negociação direta entre os Grupos Anglo American e EBX é elemento que demonstra a desnecessidade da constituição da AAPEM.

→Ocorre que, pontua a impugnante, o fato de a aquisição das ações ter ocorrido em Bolsa de Valores e a existência de negociação entre os grupos não são mutuamente excludentes. Ambos os fatos são verdadeiros. Conquanto as partes já tivessem firmado SPA em 14 de maio de 2007, a operação de aquisição somente foi concretizada quando implementado o leilão na Bolsa de Valores.

→Diversamente do sugerido pela Fiscalização, conclui a impugnante, a aquisição efetivamente ocorreu em Bolsa de Valores por imposição do Grupo EBX, sendo irrelevante que as ações tenham sido objeto de negociações diretas anteriormente. Os argumentos empregados pela Fiscalização não têm o condão de afastar o fato de que a AAPEM foi estritamente necessária para que a aquisição das ações da Centennial fosse levada a cabo e demonstram a precariedade do conhecimento da Autoridade Fiscal das regras de negociação de ações em bolsa de valores.

→Tendo em vista que a AAPEM já concentrava os investimentos do grupo no País, a mesma empresa foi também responsável pela aquisição das participações societárias da AF BR. Assim, em 31 de março de 2008, a AAPEM celebrou o CCVA com os então sócios da AF BR para aquisição de aproximadamente 63% do capital social da empresa.

→Tendo em vista que a operação resultou na aquisição do controle da AF BR, a AAPEM se viu obrigada a lançar OPA para estender a possibilidade de compra aos acionistas minoritários, conforme determina a legislação societária em vigor.

→Considerando que a operação de aquisição foi efetuada pela AAPEM, foi a própria AAPEM que figurou como ofertante e levou a cabo todo o processo da OPA, conforme atesta o próprio edital da OPA.

→A Anglo American já detinha participação na AAPEM no Brasil, que, afirma a impugnante, foi constituída com claro propósito comercial de adquirir participação na Centennial e foi mantida com o objetivo de consolidar

investimentos da Anglo American no Brasil e, em particular, no Projeto Minas-Rio. Dessa forma, nada mais óbvio e natural do que a utilização da própria AAPEM para efetuar a aquisição e realizar a OPA.

→A Impugnante assevera que a **utilização da AAPEM em toda aquisição teve por intuito facilitar os procedimentos a que estava a Anglo American sendo obrigada no Brasil**. Percorrer outro caminho para aquisição da AF BR e implementação da OPA poderia implicar em atrasos na liquidação da oferta, tendo em vista que a remessa de recursos do exterior pode envolver custos e burocracias adicionais.

→Em 05 de dezembro de 2008, com a adesão de acionistas detentores de ações representativas de 35,5% do capital social da AF BR à OPA, a AAPEM realizou a liquidação financeira das participações, efetuando o pagamento do montante total de aproximadamente R\$3,1 bilhões pelas ações (fl. 6.208).

→A Impugnante afirma que a AAPEM assumiu obrigações em nome próprio, arcou com todos os custos atrelados à OPA e foi responsável pela efetiva liquidação financeira das operações (vide extratos às fls. 5.454 e seguintes), tendo exercido seu propósito de holding de adquirente e detentora de investimentos em outras sociedades.

→A Impugnante assevera que, a aquisição da Centennial sem utilização da AAPEM implicaria registro da aquisição em regime de Investimento 2689, não condizente com as normas que regulam o investimento externo no Brasil. **Assim, em um cenário em que o Grupo Anglo American pretendia deter Investimento 4131 no negócio a ser desenvolvido no Brasil (o Projeto Minas-Rio), a operação tida como "correta" pela Fiscalização encontra evidentes óbices regulatórios, não sendo passível de implementação.**

LEGITIMIDADE DO EMPREGO DE "EMPRESA VEÍCULO" E A EXISTÊNCIA DE EFETIVA "CONFUSÃO PATRIMONIAL" NAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS

Legitimidade do emprego de sociedade holding na aquisição de participação societária

→Da análise da legislação aplicável, se extrai claramente que a simples constituição de uma holding no Brasil, à qual a Fiscalização, visando justificar a autuação, opta por denominar "empresa veículo" (situação comum em discussões envolvendo ágio), não é suficiente para descaracterizar as operações praticadas. Com efeito, inexistente qualquer irregularidade na utilização das chamadas empresas veículo.

→Seja como for, conclui a Impugnante, **fato é que a Anglo American não teve qualquer ingerência sobre o envolvimento da Centennial nas operações e a AAPEM, apesar de formada pela Anglo American, não é mera empresa-veículo, na medida em que sua existência é plenamente justificada pelas circunstâncias fáticas que permeiam a operação.**

→Veja-se que a Impugnante sequer tem conhecimento dos motivos que levaram o Grupo EBX a constituir a Centennial. Foram atos praticados por grupo independente da Anglo American e que não precisaram ser justificados na operação de aquisição, já que irrelevantes para a Anglo American. Para esta, a aquisição da Centennial faria com que a AAPEM detivesse participação no Projeto Minas-Rio e isso bastava.

→A Impugnante reitera que a verdade é que a simples análise de todos os atos negociais em seu conjunto, isto é, como "cenas do mesmo filme" demonstra que a existência da AAPEM não foi motivada pela amortização fiscal do ágio, como tenta fazer parecer a Fiscalização. Por questões de ordem regulatória e negocial, a AAPEM era necessária para que a Anglo American pudesse adquirir as ações da Centennial na Bolsa de Valores.

→A participação da AAPEM ainda foi essencial, assevera a Impugnante na complexa operação de aquisição das ações da AF BR não apenas para a aquisição do controle da companhia, mas também para fins da obrigatória OPA decorrente de tal aquisição. A existência da AAPEM permitiu à Anglo American adquirir as ações da Centennial na bolsa de valores e viabilizou e facilitou a liquidação financeira da OPA e o pagamento das ações daqueles que, até dia 05 de março de 2009, exerceram o seu direito de retirada.

→A Impugnante entende que o fato de a AAPEM ter sofrido cisões parciais e de não ter ocorrido longo lapso temporal entre as operações não tem o condão de torná-la empresa veículo para fins de amortização de ágio.

→Todos os recursos utilizados haviam sido regularmente internalizados e registrados perante o Banco Central, assevera a Impugnante, gerando numerário disponível para a AAPEM. Todos os procedimentos e encargos envolvidos na internalização desses valores foram devidamente observados. Os tributos incidentes sobre a liquidação dos valores (na época, a CPMF) foram suportados pela AAPEM.

→Em consonância, aduz a impugnante, com os ditames contábeis e legais, o ágio foi registrado na AAPEM quando das aquisições de participações societárias, sendo absorvido pela Impugnante em virtude de sucessão universal, como

consequência natural da incorporação de parcelas cindidas das suas controladoras, nos exatos termos da Lei nº 9.532/97.

→O fato de os recursos terem sido obtidos via aumento de capital não altera a natureza jurídica da transação em questão segundo a impugnante, estando tal fato perfeitamente inserido no papel exercido por uma holding - exatamente o caso da AAPEM.

O ÁGIO FOI DEVIDAMENTE JUSTIFICADO COM BASE EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

Estudos econômicos da época já indicavam expectativa de rentabilidade futura dos investimentos

→A Impugnante observa inicialmente, que a legislação aplicável não exige a elaboração de laudo, mas de simples demonstração. Ademais, exige-se que esse demonstrativo seja elaborado "por ocasião da aquisição da participação". Ou seja, de forma contemporânea à aquisição e não previamente a ela.

→A legislação vigente à época dos fatos não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deve ser elaborado, tampouco exige a existência de um laudo propriamente dito. Isso porque o demonstrativo tem por objetivo indicar a natureza do ágio, se ágio fundamentado com base na mais valia de ativos, se ágio baseado em perspectiva de rentabilidade futura. Nesse giro, a elaboração dos laudos da KPMG representou, na verdade, excesso de zelo da Impugnante.

Laudos de avaliação preparados pela KPMG são legítimos à demonstração da justificativa econômica do ágio: inexistência de norma que imponha prazo à preparação do laudo

→O primeiro laudo, cuja minuta final data de janeiro de 2008 (**fls. 5.363 e seguintes dos autos**), com base em balanço de 30 de julho de 2007 (mês das aquisições), foi elaborado para avaliação do investimento da AAPEM no Projeto Minas-Rio, que envolveu a aquisição direta e indireta (por meio da aquisição da quase totalidade do capital social da Centennial) de participações societárias da Impugnante e da LLX.

→Um segundo laudo foi elaborado pela KPMG em dezembro de 2008, com base em balanço datado de julho de 2008 (fls. 5.393 dos autos), para avaliação dos investimentos detidos pela AF BR na Impugnante e na AF Amapá. Novamente, apesar de o Grupo Anglo ter adquirido participações societárias da AF BR, o que interessava ao grupo eram os investimentos detidos pela AF BR nas empresas operacionais. Nesse sentido, à semelhança do primeiro laudo, a KPMG avaliou os

balanços da Impugnante com o intuito de calcular o valor presente dos fluxos de caixa projetados.

→A Impugnante ressalva que muito embora as versões finais dos laudos tenham sido emitidas após a formalização das aquisições, eles vieram apenas para corroborar os cálculos internos comentados no item anterior.

→Ademais, aponta a impugnante, sendo a legislação silente quanto a qualquer prazo para elaboração e emissão de versão final de demonstrativo ou laudo, não pode ser a Impugnante penalizada por supostamente não cumprir um aspecto temporal que nem sequer encontra base legal!

→Quando da aquisição das ações da AF BR em julho de 2008, a AAPEM já tinha ciência, inclusive com base no laudo de avaliação definitivo de janeiro de 2008, que o sobrepreço pago se fundamentava na rentabilidade futura da Impugnante.

→Nessa linha, pondera a impugnante, ainda que se entendesse que os demonstrativos internos e o laudo de avaliação preparado em janeiro de 2008 seria intempestivo para fundamentar o ágio da primeira fase de aquisição - o que se admite apenas a título argumentativo -, jamais poderia ser invalidado o registro e a amortização fiscal do ágio relacionado à aquisição das ações da AF BR.

→A Impugnante afirma ser obvio que a empresa responsável pela elaboração dos Laudos de Avaliação não é a mesma que desempenha a função de auditoria da Impugnante, isso acabaria por afetar a independência e o nível de confiança/idade das informações prestadas. Assim, são corretas as premissas contidas no Laudo de Avaliação que reafirmam o caráter de independência entre os contadores responsáveis pela auditoria e pela confecção dos estudos de avaliação econômico-financeira.

→Vale mencionar, aduz a impugnante, ainda, que a Fiscalização questiona a idoneidade dos laudos (e, portanto, da própria KPMG). No entanto, ela não apresenta quaisquer argumentos capazes de invalidar as informações utilizadas durante sua elaboração, de sorte que o TVF ficou adstrito a fazer ilações sobre potenciais irregularidades, mas sem apontar nenhuma.

POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR INTEGRAL DO ÁGIO CONTABILIZADO PELA AAPEM E REGISTRADO NA PARTE B DO LALUR DA IMPUGNANTE

→A Impugnante entende em linha com o que determina a legislação tributária, a AAPEM registrou como ágio a diferença entre o patrimônio líquido da Impugnante e o custo de aquisição efetivamente incorrido na transação, nada

havendo de equivocado no procedimento adotado pela AAPEM e tampouco pela Impugnante.

→A Impugnante afirma que a CPMF era um dispêndio absolutamente necessário e inevitável nas aquisições das participações societárias ora discutidas. Sem esse dispêndio, as aquisições simplesmente não poderiam ter sido efetuadas.

POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

→A Impugnante assevera que diversamente do afirmado categoricamente pela Autoridade Fiscal, a Instrução Normativa RFB nº 390/04, que, à época dos fatos, compilava as normas relativas à CSLL, traz, em seu artigo 75, disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR/99, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.

→Nesse caso, nos termos do artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 390/04, que trata exclusivamente dos ajustes à base de cálculo da CSLL, o ágio pago seria amortizável à razão de 1/60 por mês, aplicando-se à CSLL, reflexamente, todos os argumentos expostos nestes autos para fins de IRPJ.

→Nada obstante, aduz a impugnante, contrariamente ao que se verifica em relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, parágrafo 1º, e 391 do RIR/99) veda expressamente a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Por fim, a impugnante reclama e contesta a imposição de multa isolada e discorda que sobre a multa de ofício incidam juros.

DA DECISÃO RECORRIDA

Os autos subiram à apreciação da 8ª Turma da DRJ01 que, em sessão de 14 de setembro de 2022, prolatou decisão (fls. 6726/6760) afastando as preliminares e, no mérito negando provimento integral à impugnação, mantendo os lançamentos.

A decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. –

Não procedem as arguições de nulidade quando tudo é descrito e fundamentado exaustivamente, e a contribuinte se defende

adequadamente, em nada tendo de prejuízo (pás de nullité sans grief).

DECADÊNCIA. PRAZO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO.

Na hipótese de lançamento por homologação, inexistindo disposição legal diversa à do CTN e ocorrendo a antecipação do pagamento sem prévio exame do Fisco, a decadência de a Fazenda Pública efetuar o lançamento opera-se após cinco anos, contados do fato gerador, sem que aquela tenha se pronunciado. Inexistindo antecipação do pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em caso de dolo a decadência será regida pelo inciso I do art. 173 do CTN.

DECADÊNCIA. ÁGIO.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Súmula 116 do CARF.

IRPJ/CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica

investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017, 2018.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108, vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 20/09/2022 (fls. 6766), a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 6770/6863) repetindo, quase de forma literal, inclusive o índice de assuntos, o quanto expendido na peça inaugural de defesa em 1ª Instância, com acréscimos pontuais destinados a rebater a decisão *a quo*,

É o relatório do que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 20/09/2022 – fls. 6766 – protocolização do RV em 20/10/2022 – fls. 67668) a representação processual da recorrente está corretamente formalizada (fls. 6641/6681), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Há duas preliminares: i) de nulidade do auto de infração por ausência de motivação - inexistência de base legal e fundamentação para a desconsideração de negócios jurídicos validamente praticados; e, ii) de decadência.

Analiso a primeira delas.

No RV, diferentemente do que havia apostado na impugnação acerca deste tópico, quando afirmara que os dispositivos elencados pela Fiscalização não descreveriam as infrações que poderiam ser imputadas à Impugnante, a defesa da recorrente *“reitera esse ponto para que o e. CARF não incorra no mesmo erro da DRJ: As acusações fiscais foram claras. O que é objeto de dúvida e incerteza é a base legal dessas acusações. Não há infração se não há descumprimento de lei. E, no caso, nem a Fiscalização e nem a DRJ apontaram qualquer infração à legislação que tenha sido cometida pela Recorrente. Sendo a autuação embasada em argumentos não jurídicos e desprovidos de base legal, fica a Recorrente impossibilitada de combater infração específica, vendo-se obrigada a buscar desconstituir acusações fundamentadas em conceitos que sequer encontram definição no ordenamento jurídico brasileiro. Esse é o cerceamento de defesa alegado pela Recorrente”*. (RV – fls. 6794).

Muito bem, vamos por partes.

Primeiramente, a leitura integral do RV acerca deste item mostra claramente, como, aliás, a Relatoria de 1º Grau já alertara, que a defesa da recorrente quer discutir em preliminares, autêntica matéria de mérito.

De fato, inimaginável alegar cerceamento de defesa por desconhecimento do que se imputara à interessada, se ela acosta uma peça recursal com quase uma centena de páginas que, de tão prolixa, tem até índice para facilitar a pesquisa e consulta (fls. 6772) e na qual rebate integralmente todas as acusações do Fisco, demonstrando ter amplo conhecimento da matéria

Em segundo lugar, está claro que os autos de infração apontam todos os dispositivos legais infringidos e que deram suporte aos lançamentos e que o TVF descreve em pormenores e minúcias TODAS as operações engendradas e que culminaram no ágio combatido pelo Fisco.

Em outro dizer, impossível aceitar-se o reclamo da recorrente de que as infrações não teriam sido suficientemente descritas, muito ao revés, estão minuciosamente relatadas, tanto que permitiu à defesa se insurgir de forma ampla.

Ademais, nessa linha, é sabido e consabido – e a defesa da recorrente certamente não desconhece essa máxima - que no direito administrativo-fiscal, o contribuinte se defende dos fatos e atos a ele imputados e não da tipificação legal trazida no libelo.

Mais a mais, como já me manifestei no Acórdão nº 1402-006.832, desta Turma, transcrevo duas (de centenas ou milhares de decisões) uma judicial outra administrativa (do CARF) que traduzem e resumem o que penso a respeito do tema (negritos acrescidos):

AUTO DE INFRAÇÃO REGULAR. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. RECURSO PROVIDO

1. O auto de infração que se pretende anular não está eivado de vícios, narrando de maneira suficiente a conduta praticada pela agravante, conforme se pode ver das fls. 34/35.
2. Veja-se que a ausência de capitulação legal dos fatos ou a capitulação equivocada não é fator capaz de anular o auto de infração, **entendendo a jurisprudência que o autuado se defende dos fatos descritos na autuação, e não do dispositivo legal, tanto é que a recorrente, na hipótese, exerceu adequadamente o seu direito de defesa.**
3. **Igualmente, não há necessidade de constar do auto de infração a penalidade exata a ser aplicada, que pode ser posteriormente definida ao longo do processo administrativo.**
4. Ademais, os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade e veracidade, que somente pode ser ilidida por prova

robusta em contrário, o que, ao menos nessa análise liminar, não se comprova nos autos.

5. Apelação provida (TRF-3 Ap. Civ SP 2018.4.03.6109

-----X-----

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006 NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstância que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento. (Ac. em Recurso Especial do Contribuinte - Acórdão nº 9202-010.635 – CSRF / 2ª Turma Sessão de 22 de março de 2023).

Então, sem maiores delongas e na esteira dessa linha jurisprudencial, entendo ser impensável se possa gravar de nulidade um procedimento fiscal corretamente desenvolvido, quando - como comprovadamente ocorreu – os fatos narrados e eventuais acusações imputadas foram descritos de forma extremamente detalhada, tanto que a recorrente teve a possibilidade de se defender de TODOS os atos apontados, independentemente de a tipificação legal ter sido correta ou incorretamente aposta.

Em outro dizer, fulminar por nulidade o procedimento só teria sentido se houvesse prejuízo insuplantável para a contribuinte exercer seu direito de defesa. Não vejo isso nos autos, bastando uma singela vista d'olhos para esta comprovação.

Ademais, não se olvide, o PAF é um microssistema no ordenamento jurídico e suas regras devem ser interpretadas com unidade. Em outro dizer, o artigo 10 deve ser tomado em conjunto com o que dispõem os artigos 59, 60 e 61, do mesmo Decreto (nº 70.235/1972). Assim, somente a ofensa aos citados artigos tomados em conjunto é que implicariam em nulidade do lançamento, ou seja, quando, concomitantemente ocorrerem uma das hipóteses do artigo 10 com uma dos demais. Rememorando, assentam tais dispositivos:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III- a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

No caso sub examine, é evidente que não ocorreu ofensa a quaisquer destes dispositivos e – mais que isso – a narrativa acusatória foi de clareza tão solar que permitiu, como dito antes, que a defesa lidimamente pudesse exercer seu direito constitucional, acostando duas extensas peças recursais, além de juntar todos os documentos que entendeu pertinentes.

Pelos motivos elencados, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

A segunda preliminar levantada seria sobre a possível decadência que teria ocorrido e impediria o Fisco de perpetrar os lançamentos.

Afirma a recorrente que o ágio é oriundo de aquisição de ações realizadas nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 e que o prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º do CTN), teria como termo final para a sua revisão, respectivamente, 2012, 2013 e 2014.

Essa matéria já foi objeto de inúmeras decisões no âmbito do CARF e hoje encontra-se consolidado neste sodalício o entendimento sufragado pela Súmula nº 116, abaixo reproduzida, e de observância obrigatória e vinculante pelo Colegiado:

Súmula CARF nº 116

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

Assim, referindo-se os lançamentos ao ano-calendário de 2019 e a ciência tendo ocorrido em 17/12/2021 (fls. 6277), não há que se falar em decadência.

Preliminar afastada.

Passo ao mérito.

CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES

Precedentemente à apreciação do mérito, entendo importante legendar as diversas empresas que serão citadas ao longo deste voto, para melhor compreensão e entendimento do que aqui se cuida.

Assim, fazem parte do cenário deste processo, em maior ou menor escala, sem ordem de prioridade e sem prejuízo da eventual citação de outras, as seguintes pessoas jurídicas:

1. Grupo Anglo American (genericamente referido);
2. Anglo American Services UK
3. Anglo American Participações em Mineração Ltda. (AAPEM);
4. Anglo Iron Ore Investments
5. Anglo American Ferrous Investments
6. ANGLO AMERICAN MINERIO DE FERRO BRASIL S A (AF MR) contribuinte nestes autos;
7. Anglo Ferrous Brazil S/A (AF BR);
8. Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A (CENTENNIAL); e
9. Anglo American Investimentos - Minério de Ferro Ltda. (AAIMDF)

MÉRITO

Como visto no extenso relato contendo a posição do Fisco e da defesa, a discussão cinge-se em verificar se os lançamentos realizados pela Autoridade Fiscal dizendo respeito a glosa de despesas com amortização de ágio realizadas pela recorrente no ano-calendário de 2019 (além dos consequentes lançamentos de multa isolada por insuficiência no

recolhimento de estimativas mensais), têm substância, ou se, como alega a contribuinte, deverão ser cancelados em razão de inexistência das irregularidades apontadas.

Explicitamente, a fiscalização entendeu provado que todo o ágio suportado pela Anglo American na aquisição, ao final de toda a engenharia societárias empreendida, acabou por integrar artificialmente o patrimônio da contribuinte da ANGLO AMERICAN MINERIO DE FERRO BRASIL S A (AF MR), sujeito passivo nestes autos, de forma que as exclusões efetuadas nas bases tributáveis de IRPJ e de CSLL não teriam atendido aos requisitos legais e condições essenciais de dedutibilidade fiscal exigidos pelas normas então regentes (o art. 20 do decreto-lei 1.598, de 26/12/77, e os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, na redação regulamentada, à época, pelos artigos 385 a 387 do RIR/99).

Rememorando os lançamentos:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

No ano-calendário de 2019 o contribuinte, na determinação do Lucro Real, excluiu valores do Lucro Líquido do período de apuração correspondentes às despesas com amortização de ágio, as quais são indedutíveis de acordo com o disposto no artigo 25 do Decreto-Lei nº1.598/77, com redação dada pelo Art. 1º, inciso III do Decreto-Lei nº1.730/79, combinado com o "caput" do artigo 6º e artigo 6º, §3º, alínea "a" do Decreto-Lei nº1.598/77 e Art.20 do DL 1598/77, art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, art. 10 da Lei nº 9.718, de 1998, artigos 158, 159, 258, 261, inciso I do RIR/18, art. 111 do CTN e Artigo 65 da Lei 12.973/2014.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) os devidos reflexos também estão sendo lançados nos termos da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 13, inciso III da Lei 9.249/95.

A descrição pormenorizada dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	732.972.804,13	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

artigo 25 do Decreto-Lei nº1.598/77, com redação dada pelo Art. 1º, inciso III do Decreto-Lei nº1.730/79, combinado com o "caput" do artigo 6º e artigo 6º, §3º, alínea "a" do Decreto-Lei nº1.598/77 e Art.20 do DL 1598/77, art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, art. 10 da Lei nº 9.718, de 1998, artigos 158, 159, 258, 261, inciso I, do RIR/18, art. 111 do CTN e Artigo 65 da Lei 12.973/2014.

-----X-----

PESSOAS JURÍDICAS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Em função das infrações relativas às exclusões indevidas de despesas com amortização de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ, esta fiscalização recompôs as bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ do contribuinte com base nos balanços de suspensão/redução apresentados, planilhas demonstrativas dessas bases de cálculo e LALUR/ECF, tendo sido apurado falta ou insuficiência de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica nas estimativas mensais.

A descrição pormenorizada dos fatos, bem como a planilha elaborada por esta fiscalização denominada ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTAS - IRPJ, que demonstra todos os cálculos pertinentes à multa isolada que está sendo lançada através deste Auto de Infração, encontra-se junto ao Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Multa
28/02/2019	8.611.828,84
31/03/2019	6.518.952,82
30/04/2019	1.248.918,86
31/05/2019	9.718.410,80
30/06/2019	5.305.392,72
31/08/2019	2.006.894,50
31/12/2019	21.652.810,70

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2019 e 31/12/2019:

Arts. 219 e 907 do RIR/18; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Pois bem, o tema é recorrente neste Colegiado, ou seja, ágio formado a partir de aquisições societárias consumadas com a utilização de empresas ditas “veículos” e que serviriam de “ponte” para a internação de recursos advindos do exterior e utilizados na consecução do objetivo colimado.

Aqui – como em tantos outros casos semelhantes – há uma (ou várias) empresas brasileiras que são adquiridas por outra (ou outras) constituídas no país, mas que, a princípio e na visão da Fiscalização, não têm qualquer suporte econômico ou operacional para realizar tal intento, geralmente na casa de milhões ou até bilhões de reais, ainda mais pelo fato de os recursos terem vindo do exterior.

Com isso, ainda no dizer do Fisco, só nascem juridicamente para servir de instrumento de passagem para que o real adquirente assuma o controle acionário. Seriam, em um linguajar coloquial, verdadeiras “hospedeiras” para que outro ser – no caso, outra pessoa jurídica - assumisse como a verdadeira detentora do investimento.

Contrariamente, como sói acontece em todos os casos na mesma linhagem trazidos a julgamento, a defesa da contribuinte fortemente bate-se contra tal interpretação ao asseverar, de forma eloquente, que a Autoridade lançadora teria alargado o conceito de simulação para nele *“abarcas todos e quaisquer negócios que pudessem “prejudicar” o fisco. Paralelamente, criou-se a exigência do “propósito negocial” atrelada à ideia de “inoponibilidade” dos negócios jurídicos ao fisco, sem qualquer dispositivo legal que pudesse embasar o raciocínio”*.

Vais mais longe, aduzindo que *“Tais “teorias” procuram estabelecer uma relação entre a validade das operações realizadas pelos contribuintes e o seu motivo ou finalidade. Nesse caso,*

mesmo sabendo-se que o custo tributário é notoriamente um dos maiores custos da atividade empresarial, arbitrariamente, adota-se a posição no sentido de que o motivo (intenção) e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários, devendo haver um propósito outro que não a obtenção de economia tributária”.

Para concluir, em tom acusatório, que “Nesse cenário, uma dada estrutura somente seria “oponível ao fisco” (i.e., geraria o direito à amortização fiscal do ágio) se ela fosse implementada por alguma outra razão não tributária tida como válida pela RFB ou pelos julgadores administrativos e judiciais. Na forma como implementada no Brasil, essa linha preconiza a impossibilidade de o contribuinte implementar estruturas (mesmo lícitas) para buscar um ônus fiscal menor. Trata-se de posicionamento bastante controverso, na medida em que concede à autoridade fiscal o excessivo (e incongruente com nosso sistema jurídico) poder de decidir qual foi a motivação de atos e negócios celebrados por outrem (o contribuinte)” RV – fls. 6807/6808 – destacado no original).

Postos os fatos e versões, ao voto.

Historicamente e antecedentemente à Lei nº 9.532/1997 (e Lei nº 12.973/2014) o ágio, pela dicção do Decreto-lei nº 1.598/1977 consistia tão somente numa forma ou critério de avaliação de investimento — e não de dedutibilidade para fins tributários - tendo, dentre outros objetivos, normatizar os efeitos tributários decorrentes dos novos procedimentos contábeis então introduzidos pela Lei das Sociedades por Ações — Lei 6.404/76.

Posteriormente, com a edição da referida Lei nº 9.532/1997, promulgada dentro do então cenário de privatizações e planos econômicos surgidos na macro política econômica pós Plano Real, permitiu-se, mediante o cumprimento de requisitos, que o “plus” (ágio) havido nas operações societárias de incorporação, fusão ou cisão fosse amortizado e deduzidos da base impositiva do IRPJ em dez anos (reduzido para cinco anos – 60 meses) através a Lei nº 9.718/98, que alterou o artigo 7º da norma anterior.

Desse modo, estabeleceu-se como de obrigatoria observância para os interessados em aproveitar a benesse legislativa de levar a despesa com a amortização do ágio em confronto com a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo-as, os seguintes requisitos, de acordo com o artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

1. Ocorrência de evento de absorção de patrimônio de uma empresa por outra — via incorporação, fusão ou cisão —, na qual já existisse, anteriormente, investimento feito com ágio suportado;
2. Registro do referido ágio, pela investidora, em contrapartida à conta do bem ou direito que lhe dera causa;
3. Amortização em resultados tributáveis apurados posteriormente a evento de incorporação, fusão ou cisão, à razão máxima de 1/60 por mês;
4. Custo de aquisição, incluído o ágio, efetivamente suportado — pago — pela empresa investidora e/ou adquirente; e,

5. Demonstração da fundamentação econômica desse ágio, baseada em expectativa de rentabilidade futura (geralmente mediante Laudo). .

Pois bem, concretamente, tem-se nos autos - e a própria recorrente reconhece isso -, que os recursos financeiros que permitiram as operações levadas a efeito e culminaram no ágio cuja amortização foi objeto de glosa pelo Fisco, **vieram do exterior**

Na narração do Fisco (TVF – fls. 6203/6250), o processo se deu basicamente em duas fases. **A primeira com a compra efetuada pela Anglo American Services UK, de 49% das ações da ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A (AF MR)**, (contribuinte nestes autos), sociedade anônima de capital fechado à época denominada MMX Minas-Rio Mineração S/A, e da LLX MR, cuja razão social à época era LLX Minas-Rio Logística Comercial Exportadora S/A.

Depois, já adentrando nas longas e inúmeras operações que culminaram no ágio, entre março e maio de 2007 as empresas estrangeiras Anglo Iron Ore Investments e Anglo American Ferrous Investments adquiriram duas outras pessoas jurídicas para realização dos negócios no Brasil, a Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda. (AAIMDF), CNPJ 08.797.934/0001-08, e Anglo American Participações em Mineração Ltda. (AAPEM), CNPJ 08.745.732/0001-12.

Para melhor fixação e em complemento ao que já foi trazido no relatório deste voto, a seguinte sequência de operações, em uma linha do tempo, bem resume o contexto fático que levou ao nascimento do ágio em discussão.

a) Anglo Iron Ore Investments, empresa situada no paraíso fiscal de Luxemburgo, **transfere dinheiro do exterior** para integralizar aumento de capital da AAPEM, situada no Brasil.

b) Anglo Iron Ore Investments subscreve, logo em seguida, quotas de capital emitidas pela Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda., integralizando-o em quotas da AAPEM, que acabara de adquirir.

c) Reunido o montante necessário, a AAPEM compra efetivamente ações de propriedade do Grupo EBX na CENTENNIAL e subscreve diretamente novas ações emitidas pelas mineradoras operacionais AF MR e LLX MR.

d) Em 13/07/2007, conforme sua 2ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM em R\$ 1.317.797.775,00, integralizados pela Anglo Iron Ore Investments, **por capitalização de recursos remetidos do exterior conforme contrato de câmbio nº 07/003886**.

e) Na mesma data (13/07/2007), Anglo Iron Ore Investments transfere para AAIMDF, de acordo com a 3ª alteração contratual desta, a totalidade de suas cotas que detinha na AAPEM, em virtude de integralização de capital nesta, retirando-se temporariamente da empresa veículo (ver também 3ª alteração contratual da AAPEM).

f) Três dias depois, aumentou-se o capital social da AAPEM, em R\$ 1.635.893.432,00, conforme sua 4ª alteração contratual, integralizados pela Anglo Iron Ore Investments, recém e novamente admitida na sociedade, **por capitalização de recursos remetidos do exterior** conforme contrato de câmbio nº 07/003840.

g) Nesta mesma data, Anglo Iron Ore Investments transfere para AAIMDF a totalidade de suas cotas, em virtude de integralização de capital nesta, de acordo com a 4ª alteração contratual desta última e 5ª alteração da AAPEM.

h) Ainda em 16/07/2007, conforme “Comunicado ao Mercado” e após aprovação da Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada seis dias antes, a CENTENNIAL anuncia a venda da quase totalidade das ações para a AAPEM por R\$ 1.317.336.806,00 por meio de leilão na Bovespa a ser liquidado em 18/07/2007. A CENTENNIAL detinha 30% do controle acionário da AF MR e da LLX MR.

i) No dia 18/07/2007, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada neste dia, a AF MR, sujeito passivo nestes autos e à época, nominada como MMX Minas-Rio Mineração S/A, aumenta seu capital em R\$ 1.294.360.782,26, adquiridos integralmente pela AAPEM, que passa a deter diretamente 27% do seu capital. O mesmo percentual de emissão e de transferência de ações ocorre com a LLX MR. Assim, a participação da CENTENNIAL nestas sociedades, após estes aumentos de capital, cai a 22%.

j) Na segunda fase, iniciada após um ano, a Anglo American terminou por adquirir o restante das ações ou quotas de capital do grupo EBX e a quase totalidade das ações detidas por minoritários em bolsa, controlando assim quase 100% da AF MR (repite-se, sujeito passivo nestes autos) e aproximadamente 70% da MMX Amapá.

k) Esta fase teve início em 31/03/2008 com a celebração de um contrato de compra e venda de ações por meio do qual a AAPEM concordou em adquirir e o Sr. Eike Batista e certos administradores da MMX Mineração e Metálicos S/A concordaram em vender ações ordinárias representativas de aproximadamente 63,3% do capital social da AF BR, conforme fato relevante publicado na mesma data.

l) Cerca de quatro meses após, teve início o processo de transferência de participações societárias, que, resumidamente, foi o seguinte:

m) Em 01/08/2008, Anglo Iron Ore Investments, empresa situada no paraíso fiscal de Luxemburgo, **transfere numerário do exterior** – contrato de câmbio nº 08/084357 - para integralizar aumento de capital da AAIMDF, situada no Brasil, conforme sua 5ª alteração contratual. Com tal procedimento, eleva seu capital social em mais R\$ 5.484.671.696,79, sendo R\$ 5.484.671.694,93 (99,9999999%), integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments, com recursos do exterior.

n) Nesta mesma data, conforme sua 6ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM, sendo R\$ 5.463.829.942,48 integralizados pela AAIMDF (que acabara de receber numerário vindo do exterior, remetido pela da Anglo American Iron).

o) Em 05/08/2008, conforme fato relevante divulgado pela MMX Mineração e Metálicos S/A, IronX Mineração S/A e pela AAPEM, esta última adquire 63,3% das ações da IronX, por R\$ 5.445.438.443,13. Esta última controlava 70% da MMX Amapá e 51% da ora fiscalizada, e, posteriormente, adquire ações detidas por minoritários, por meio de Oferta Pública de Ações – OPA.

p) Em setembro de 2008, a empresa fez um ajuste no ágio pago pela AF BR com base no patrimônio líquido avaliado em 31/07/2008, transferindo R\$ 10.268.223,30 do valor reconhecido como custo de aquisição para o ágio pago por esta empresa.

q) Prosseguindo na descrição do processo de aquisição, em 08/10/2008, conforme sua 6ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAIMDF em mais R\$ 30.150.759,58, integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments **com recursos do exterior, conforme contrato de câmbio nº 08/111242.**

r) Já a sexta alteração contratual da AAPEM previa um valor complementar de capital a ser integralizado pela AAIMDF de R\$ 30.035.886,88. Isto foi feito, conforme 7ª alteração da AAPEM, em 08/10/2008, e a AAIMDF passa a ser sua única sócia.

s) Em 02/12/2008, conforme sua 7ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAIMDF em R\$ 3.138.504.000,00, sendo R\$ 3.138.503.998,94 (99,9999999%) integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments **com recursos do exterior, conforme contrato de câmbio nº 08/135493.**

t) Em 04/12/2008, conforme sua 8ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM em mais R\$ 3.126.577.684,80, integralizados pela AAIMDF, com os recursos recebidos da Anglo American Iron (item acima).

u) Em 05/12/2008, a AAPEM adquire 35,56% das ações da AF BR, por R\$ 3.172.249.269,67.

v) Ainda em dezembro de 2008, o grupo **começa a pôr em prática o plano de transferência do ágio pago na aquisição da AF MR para a própria fiscalizada.**

w) Nesse cenário, no mesmo dia 05/12/2008, a AAPEM firma o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Anglo American Participações em Mineração Ltda., com versão das parcelas cindidas do seu Patrimônio Líquido para a Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A, Anglo Ferrous Brazil S/A e Anglo Ferrous Minas-Rio Mineração S/A”.

x) Este protocolo foi aprovado no dia 23, quando a AAPEM promove sua 9ª alteração contratual, determinando a cisão parcial da empresa, com o consequente ajuste do patrimônio líquido. O patrimônio cindido correspondia às participações havidas na CENTENNIAL, AF BR e AF MR e aos correspondentes ágios a estas mesmas empresas, além de uma provisão criada para manutenção do fluxo de dividendos.

y) Assim, cada empresa passaria a deter, em seu ativo, o ágio pago na sua aquisição pela Anglo American, transferindo a titularidade de suas ações/quotas de propriedade da AAPEM para a controladora direta desta última, qual seja, a AAIMDF - Anglo American Investimentos em Minério de Ferro Ltda.

z) Para a AF BR coube o valor de R\$ 3.179.031.148,26; para a CENTENNIAL, R\$ 803.542.646,56; e **R\$ 673.384.675,57 para a fiscalizada (AF MR)**, que foram destinadas à provisão para manutenção do fluxo de dividendos nestas empresas. Por sua vez, a AF BR, AF MR e a CENTENNIAL, em atas de AGE de 23/12/2008, aprovaram a incorporação da parcela cindida da AAPEM.

aa) Fato relevante, somente após estas operações, em dezembro de 2008, a KPMG Corporate Finance elaborou o relatório juntado aos autos que, segundo as próprias palavras da empresa de auditoria independente, estaria “*relacionado a uma revisão, para fins tributários locais, do modelo econômico e financeiro utilizado na aquisição de 51% da MMX Minas-Rio Mineração S.A. e 70% da MMX Amapá Mineração Ltda*”.

bb) Durante o período de 90 dias posteriores à OPA, que acabou em 5 de março de 2009, a AAPEM adquiriu uma participação adicional de 1,14% do capital da AF BR, detida pelos acionistas minoritários que exerceram seu direito de retirada. Nesta operação, no entanto, não foi apurado ágio.

cc) Destaca-se que a parcela do ágio pago na aquisição da AF MR (contribuinte autuada), ainda não tinha sido transferido para esta empresa, continuando na contabilidade de suas investidoras diretas. Somente dez meses depois desta primeira fase de operações, inicia-se uma segunda rodada de alterações societárias, com o fim de que a fiscalizada incorporasse, enfim, o ágio ainda em poder da CENTENNIAL e da AF BR.

dd) Assim, em relação à AF BR, ata da AGE realizada em 30/10/2009 **aprova cisão parcial para incorporação pela AF MR, cujo acervo foi avaliado em R\$ 2.842.253.006,78.**

ee) Conforme se lê no item 3 da Ata, definiu-se quais os “Ativos e Passivos que deverão compor o acervo líquido cindido da AF Brazil - **Como resultado da Cisão Parcial, o acervo líquido cindido da AF Brazil correspondente (i) à totalidade das ações detidas na AF MR; e (ii) à parcela do ativo não circulante relacionado ao ágio atrelado a tal participação e respectiva provisão, constituída nos termos da Instrução CVM 319/99 e alterações posteriores, deverá ser vertido à AF MR,** cabendo esclarecer que tal parcela está mencionada nas demonstrações financeiras da AF Brazil

como “créditos fiscais”, nos termos da Lei nº 11.638/07, e, consequentemente, as ações da AF MR detidas pela AF Brazil deverão ser entregues diretamente à AAIMDF e à Anglo American Participações em Mineração (“AAPEM”).

ff) Também a CENTENNIAL realizou AGE na mesma data, **aprovação parcial para incorporação pela AF MR, cujo acervo foi avaliado em R\$ 818.921.999,80.**

Finalizadas as etapas acima listadas, o resultado final foi que o ágio surgido e originário das operações societárias que tiveram como suporte financeiro UNICAMENTE recursos vindos do exterior, foi incorporado ao patrimônio da ora recorrente ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A (AF MR), ou seja, a mesma empresa partícipe da operação inaugural quando foi adquirida pela Anglo American Services UK e que **mesmo sem haver despendido um único centavo**, foi ungida com uma mais valia patrimonial estratosférica que lhe permitiu deduzir, a título de “amortização de ágio – despesa”, somente em 2019, o montante de R\$ 732.972.804,13, sendo válido lembrar que nos períodos de 2017/2018, objetos do mesmo procedimento fiscal, já intentara deduzir R\$ 942.393.605,31 e R\$ 732.972.804,13.

É certo que, como alega a recorrente, todas operações foram feitas de acordo com a legislação, formalmente registradas, corretamente escrituradas.

Porém – e aí o ponto fulcral da discussão – direito societário e empresarial tem um enfoque – Direito Tributário tem outro.

Se as operações societariamente seguiram regramentos, não significa que tributariamente estejam de acordo com a legislação.

Assim, se os procedimentos seguissem e atendessem aos requisitos exigidos (atrás listados), nenhum, óbice haveria para que a recorrente deduzisse, das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, as despesas surgidas com a amortização do ágio.

Entretanto, o que se vê nos autos é situação fática que afronta a legislação e a própria jurisprudência sedimentada no CARF, inclusive em sua última instância (CSRF):

“Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa-veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação **não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço**”. Ac. 9101-003.495, de 03/04/2018

Atente-se que sequer estou entrando no mérito sobre a utilização de empresa veículo, aqui tomada sem qualquer sentido pejorativo, mas apenas como “passagem” para que o dinheiro fosse irrigado para as empresas adquiridas.

Em outro dizer, não vejo que a utilização dessas empresas de passagem – a princípio - prejudicasse a operação. O que realmente a prejudicou e de forma irremediável, é que os recursos financeiros não eram, não vieram e não foram suportados por quem ficou com o bônus de um ágio extraordinário, no caso a ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A (AFMR).

Em outro dizer, o ágio deve ser alocado – e as despesas com sua amortização, por óbvio, também -, A QUEM EFETIVAMENTE suportou o seu ônus.

Ora a recorrente comprovadamente NÃO FEZ DESENCAIXE ALGUM (e esse ponto é incontroverso), ou seja, não suportou o ônus da aquisição com seus próprios recursos, ao contrário, quem o suportou foi o grupo Anglo American no exterior, conforme avassaladora, exaustiva e indesmentível comprovação presente nos autos.

Nesse ponto, com ou sem presença de empresa veículo, com ou sem Laudo anterior ou posterior aos eventos, o núcleo de todo o procedimento é simplesmente esse: quem arcou com o ônus das aquisições?

Claramente não foi a recorrente, embora tenha ficado com o bônus, em uma engenharia digna dos maiores encômios sob o ponto de vista do Direito societário, mas que não encontra amparo na legislação fiscal do país.

Com isso, evidentemente não há – e nem poderia haver – a imperativa confusão patrimonial entre investida e investidora, simplesmente porque a detentora efetiva do ágio nem empresa brasileira é (lembrando que este requisito é essencial na validação do ágio e na dedutibilidade da despesa com sua amortização).

A respeito, valho-me das palavras do ex-Conselheiro André Mendes Moura que bem analisou conceitualmente tal figura quando do seu voto no Acórdão nº 9101-002.301, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica** que **absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta *sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária*.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos

para a aquisição foi, de fato, a **pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

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

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

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

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

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida

com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.**

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio**, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso.

Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido”.

Voltando ao caso aqui tratado, a conclusão lógica é que o art. 386 do RIR/1999 (e o seu correspondente no RIR/2018, art. 421) se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio).**

Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Cabe destacar que a lei nitidamente exige que a investidora envolvida na incorporação seja a **ORIGINAL**, tomado o termo em sentido estrito, ou seja, a pessoa jurídica que EFETIVAMENTE pagou pelo ágio, fez o descaixe, tudo por acreditar e ter confiança na

rentabilidade futura do investimento. Em linhas óbvias: quem assumiu o risco, posição que é INDELEGÁVEL, mesmo que existam multioperações e engenharias societárias realizadas.

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material.

Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da engenharia societária, não há sentido algum em clamar por uma dedutibilidade fiscal que não atende aos contornos presentes no art. 386 do RIR/1999.

Concretamente nos autos, quem fez os efetivos desembolsos que permitiram a realização de todas as etapas da reorganização societária relatada, foi – incontestavelmente - o grupo Anglo American no exterior. NUNCA a recorrente, ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A (AF MR).

Como bem resumido no Ac. 9101-002.962, relatoria da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arrepio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (**o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura**), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Concluindo, já disse atrás, uma das condições essenciais para o direito à amortização do ágio, é que o real adquirente do investimento seja empresa domiciliada no Brasil.

Isso é fora de discussões.

Ora, no caso aqui em tratado, indubitavelmente o ágio foi suportado pela Anglo American Internacional, ou seja, empresa localizada no exterior, com sede em Londres e filiais em diversas partes do mundo.

Sem mais delongas, o ágio pertence a empresa não domiciliada no Brasil.

Então, inobstante reconheça o profundo e complexo procedimento de reorganização societária levado a efeito, vejo que sob o ângulo tributário o único intento foi a tentativa de obter uma vantagem fiscal não autorizada pela legislação.

Em exprimir diferente, o que, no fundo, a recorrente buscou, foi tentar estabelecer o requisito formal do ágio, para aproveitá-lo fiscalmente. Assim, encadeou uma série de operações que tinham objetivo meramente tributário.

Ora, como o ágio original, que se pretendeu internalizar, não se sujeitou às regras brasileiras, não se pode aceitar a operação de internalização do ágio para fins fiscais, até porque impossível ao Fisco brasileiro obter acesso a estas informações na contabilidade de não residente para aferir sua regular escrituração, sem olvidar que cada país tem livre arbítrio para tratar do tema.

Cabem mais duas ponderações.

A primeira, acerca das incisivas colocações da recorrente de que o Fisco não poderia se imiscuir nas relações societárias privadas.

Ora, por certo as pessoas jurídicas podem avaliar e reavaliar seu patrimônio da maneira que quiserem, pelo método que acharem melhor, com a empresa que lhes aprouver, podem ser cindidas, incorporadas, aceitar novos sócios, serem vendidas, transformadas, alteradas e até extintas, enfim tudo o que entenderem aproveitar a seus interesses negociais. Só não podem infringir a lei tributária. Ocorrendo esse evento – como no caso aqui tratado – a consequência é inevitável: **a glosa das despesas surgidas por um ágio artificialmente nascido**

Como segunda adução e apenas como complemento deste voto, quanto à “confusão patrimonial” a que se refere a lei que concede o benefício de amortização fiscal do ágio, e ao questionamento da recorrente sobre “propósito negocial”, lanço mão das bem articuladas razões de decidir da decisão de 1º Grau, Relatoria do Julgador Mário Sérgio Fernandes Barroso, assumindo como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999² e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)³, o voto condutor proferido no Acórdão nº 101-018.636 – DRJ01, sessão de 14/09/2022, cujos fundamentos adoto nesta parte:

INSUBSISTÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS

LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS E VALIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELA IMPUGNANTE. IMPOSSIBILIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS COM BASE NA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A impugnante aduz que a corrente doutrinária e jurisprudencial prevalente em nosso ordenamento jurídico defende a liberdade dos contribuintes para se auto organizar e privilegia o princípio da legalidade estrita. Assim, apenas poderiam ser tratados como fatos jurídicos tributários aqueles efetivamente e integralmente descritos na regra-matriz de incidência tributária. Não se admite, portanto, interpretar ou requalificar os negócios

²Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

³Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida

jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes, mormente quando não há qualquer norma jurídica (sequer infralegal) que autorize tal conduta. Assim, já de plano, se verifica a insubsistência das cobranças formalizadas nos presentes autos a título de IRPJ e de CSLL.

Conclui a impugnante, a invalidação das operações com base na teoria do propósito negocial não é, em qualquer caso, aplicável ao caso da Impugnante, já que as operações que ensejaram o registro do ágio ora discutido estão imersas em legítimo propósito negocial.

Primeiramente, observa-se que as operações societárias descritas nestes autos não são nem de longe, simples, usuais, normais, como parece querer passar a impugnante neste item.

Oportuno dizer que, ao contrário do que afirma a impugnante, a jurisprudência não lhe dá guarida. Ademais, a fiscalização não desqualificou seus atos societários, apenas deu a sua visão dos efeitos tributários decorrentes. Importante frisar, que a contribuinte é que tenta deduzir uma despesa, e, como dito, a fiscalização observando o arcabouço legal, e sobretudo o jurisprudencial não aceitou tais deduções.

No mais, segue ementa de acórdão de nº 1301-001.220 de 09 de maio de 2013, da 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL.A AUSÊNCIA.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

Destarte, a jurisprudência na época dos fatos “pedia” o propósito negocial, e autorizava a glosa da despesa por este motivo.

DO EMPREGO DE "EMPRESA VEÍCULO" E A EXISTÊNCIA DE EFETIVA "CONFUSÃO PATRIMONIAL" NAS OPERAÇÕES IMPLEMENTADAS

A impugnante entende que a simples constituição de uma holding no Brasil, à qual a Fiscalização, visando justificar a autuação, opta por denominar "empresa veículo" (situação comum em discussões envolvendo ágio), não é suficiente para descaracterizar as operações praticadas. Com

efeito, inexistente qualquer irregularidade na utilização das chamadas empresas veículo.

Conclui a Impugnante que a Anglo American não teve qualquer ingerência sobre o envolvimento da Centennial nas operações e a AAPEM, apesar de formada pela Anglo American, não é mera empresa-veículo, na medida em que sua existência é plenamente justificada pelas circunstâncias fáticas que permeiam a operação.

Novamente a impugnante tenta simplificar as operações. A fiscalização não glosou as amortizações pelo simples fato de entender que as tais empresas citadas seriam simples empresas veículos.

A CENTENNIAL, a qual, em suas DIPJs do ano-calendário 2007, onde optou pelo Lucro Presumido, apresentou, em suas fichas 58B (itens 13, 14, 15, 20 e 21) ou 64 (itens 4, 8, 17, 34 e 35), valores iguais a zero para número de empregados, salários, INSS e FGTS. Em 2008 e 2009, optou pelo Lucro Real, mas as fichas 64 ou 70, do mesmo modo, não apresentam informações relacionadas à contratação de funcionários. Estas informações foram confirmadas, também, pelas telas do sistema GFIP-WEB anexadas ao presente.

Na verdade, na fiscalização, e nem na impugnação, foi demonstrado a real utilidade dessa empresa para a operação em si. Ou melhor, ficou claro sim, o transporte do ágio para a AF MR, pois sem a CENTENNIAL, isso não seria possível.

Destarte, como não há outras provas de que a CENTENNIAL é uma empresa normal, e usual, ela então poderia ter sido retirada de todos os atos descritos. Então o ágio não teria sido gerado nela, mas sim em alguma outra empresa do conglomerado estrangeiro, que por óbvio não seria incorporado pela AF MR.

Pode-se afirmar que a CENTENNIAL serviu apenas para transportar o ágio suportado pela Anglo American no exterior até o contribuinte fiscalizado, este de fato operacional.

Então, a CENTENNIAL está enquadrada, de acordo com as provas, na definição de empresa veículo.

Quanto a AAPEM, conforme afirma a fiscalização, não possuía funcionários, nos anos de 2007 e 2008. Sua DIPJ do ano-calendário 2007 não registra despesas operacionais, faturamento ou custo, apenas indica, na

composição do resultado, um valor expressivo na rubrica "Resultados Positivos em Participações Societárias".

Conforme TVF, quanto a 2008, o livro Diário, entregue em 10/02/2020 em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, não apresenta quaisquer despesas relacionadas à contratação de funcionários, como FGTS, INSS ou IRRF retido de empregados. Já o sistema GFIP-WEB também indica a inexistência de contratação de trabalhadores no período de 2007 a 2008.

A impugnante entende ser irrelevante que os recursos utilizados na aquisição sejam provenientes de controladora estrangeira da AAPEM, contudo, a Interpretação Técnica IT-09 da Resolução CFC nº 1262/2009 define *"entidade veículo"* como *"uma entidade cuja finalidade é servir de veículo para transferir da controladora original para uma controlada intermediária a participação que possui em outra entidade"*, em que *"a controladora direta de determinada entidade é constituída somente com esse propósito, mas todos os recursos e decisões necessários para viabilizar a aquisição são providos pela controladora original"*. São geralmente *"temporárias, desprovidas de autonomia e planos de negócios, não mudam o negócio da empresa que a incorpora e não captam autonomamente recursos no mercado"*.

Ainda, na ocasião da compra em Oferta Pública de Ações pela AAPEM em dezembro de 2008, já se planejava a transferência destas ações para as sociedades controladas em operação de incorporação reversa. No dia 23 daquele mês, a primeira fase da reestruturação já havia ocorrido, com a destinação dos ágios para a AF BR, CENTENNIAL e AF MR, sendo que esta já providenciava em seu plano de contas a incorporação definitiva dos ágios destinados àquelas.

Os valores utilizados para a aquisição da AF MR, oriundos da Anglo Iron Ore Investments, permaneceram por um breve período tempo na AAPEM, que funcionou como simples extensão de caixa da real investidora.

O CARF também já enfrentou esse tema:

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

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado

com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora. (Acórdão 103-23290)

Por fim, em relação ao papel da AAIMDF, que nem mesmo conseguiu ser classificada como empresa veículo pela fiscalização, seria menos ainda. Sem funcionários no período, de acordo com o sistema GFIP-WEB, sua única função foi a de receber os recursos financeiros oriundos da Anglo Iron Ore Investments e repassá-los incontinenti à AAPEM. Como em 01/08/2008, na sua 5ª alteração contratual, que se aumentou o capital social da AAIMDF em mais R\$ 5.484.671.696,79, sendo R\$ 5.484.671.694,93, integralizados pela Anglo American Iron Ore Investments com recursos do exterior, e, nesta mesma data, conforme sua 6ª alteração contratual, aumentou-se o capital social da AAPEM, sendo R\$ 5.463.829.942,48 integralizados pela AAIMDF.

Concluindo, colijo algumas decisões do CARF que mostram entendimento sufragado no Tribunal Administrativo Tributário Federal a respeito da matéria, inclusive em última instância (CSRF):

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

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas nacionais que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior, deve ser afastado pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glosa fiscal, justificada também em razão do desconhecimento do tratamento fiscal dispensado ao ágio no país de domicílio do real adquirente.

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. Não se permite, m regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária. (Ac. 1401-001.903 – 20/06/2017)

-----X-----

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999 (que tem como base os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997), requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço. (Ac. 9101-003.495 – 03/04/2018)

Volto às minhas palavras com mais dois apontamentos.

Primeiramente, em relação aos laudos acostados, deixo de tecer considerações, primeiro porque sequer a Fiscalização se insurgiu contra os valores (apenas sobre sua extemporaneidade); segundo porque, mesmo que isso tenha ocorrido, entendo que não desnatura sua possível validade, mais ainda porque após a Lei nº 12.973/2014, há prazo de até 13 meses para sua elaboração.

Como segundo ponto e como corolário de tudo o que se falou atrás, sempre bom não esquecer que nosso direito administrativo-fiscal privilegia a busca da verdade material e assume como premissa básica, o predomínio da essência sobre a forma, como retratado, inclusive, no Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

A respeito, na parte em que enumera as normas gerais do ordenamento jurídico brasileiro, assim dispõe o CC em seu artigo 112:

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

No caso dos autos, **a verdade material e a essência dos atos e fatos mostram que a Anglo American Internacional seria a lídima detentora do ágio apurado e não a Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A – MR.**

Com isso fica patente que a mera elaboração de instrumentos societários dotados de esmero formalismo não têm o condão de esconder o real investidor e afronta, de maneira irrefutável, o princípio da essência sobre a forma, o qual propõe valorizar a essência de

cada operação ao invés do que está formalizado em contratos e/ou documentos fiscais, fulminando, ainda, a verdade material que aflora patentemente do que consta dos autos.

DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Questiona a recorrente os lançamentos reflexos de CSLL, entendendo não existir tal vedação para a amortização do ágio na base da contribuição (RV – fls. 6852/6855).

Nas suas palavras, “A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação!” (RV – fls. 6855).

Divirjo deste entendimento.

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

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

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

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

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

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

Assim, pela vinculação e nexo entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, o decidido em relação aos lançamentos de IRPJ são aplicáveis, *in totum*, aos da referida contribuição.

DA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA

Igualmente questiona a recorrente em seu recurso voluntário (fls. 6855/6861) a imposição da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, meses abaixo listados (os valores de MI sobre CSLL são diferentes, mas o suporte jurídico é o mesmo):

Fato Gerador	Multa
28/02/2019	8.611.828,84
31/03/2019	6.518.952,82
30/04/2019	1.248.918,86
31/05/2019	9.718.410,80
30/06/2019	5.305.392,72
31/08/2019	2.006.894,50
31/12/2019	21.652.810,70

Novamente seu inconformismo não resiste à melhor interpretação sobre o tema.

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

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

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

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal:***

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pela absoluta correção de pensamento, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma “serão aplicadas as seguintes multas”, deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do

ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO *A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).*

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007.

(Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora – Adriana Gomes Rêgo):

Dentro dessa linha de pensamento, não há reparos a fazer ao trabalho fiscal.

Por fim, nem se queira invocar os dizeres da Súmula CARF nº 105, posto que ali se cuida de fatos anteriores a 2005, o que não é o caso dos autos.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Há também questionamento da interessada sobre este tema (RV – fls. 5730/5732).

E, do mesmo modo, razão não lhe cabe, principalmente porque, sem necessidade de maiores digressões, trata-se de matéria sumulada, de observância obrigatória pelos Conselheiros:

Súmula CARF nº 108

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

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário para, i) afastar as preliminares de nulidade por cerceamento de defesa e de decadência suscitadas; ii) manter integralmente os lançamentos perpetrados, inclusive os da CSLL e das multas isoladas; iii) manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone