



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

**Processo n°** 13656.721445/2013-97  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.279 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ - OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS  
**Recorrente** ALCOA ALUMINIO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

**NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE.** Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação da infração cometida pelo agente fiscal.

**DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.** Os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte e, portanto, aplica-se as disposições do art. 150, §4º do CTN, iniciando-se o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário, a partir da ocorrência do fato gerador.

**DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.** A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas conseqüências fiscais.

**AGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE.** A criação da empresa veículo teve como objetivo o aproveitamento do ágio no Brasil, fazendo-se necessário um aumento de capital para receber as ações oriundas da conferência ocorrida no exterior para que então ocorresse a sua incorporação. Patente, portanto, a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro, visando exclusivamente a redução da tributação.

**ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA.** Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é

aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE LEGITIMIDADE E INTERESSE DE AGIR. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.**

A recorrente não possui legitimidade e interesse de agir para questionar a atribuição da responsabilidade tributária solidária efetuada pelo Fisco às pessoas físicas e jurídica relacionadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária e que ainda não foram cientificadas do acórdão de impugnação. A matéria relativa à responsabilidade tributária constante do recurso voluntário da contribuinte não deve ser conhecida.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Roberto Silva Junior; e (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2007 e reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha que negavam provimento. No que se refere à exigência atinente à amortização de ágio, a decisão foi unânime no sentido de negar provimento, sendo que os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o relator pelas conclusões. No que se refere à exigência de juros sobre multa de ofício, a decisão foi por maioria de votos no sentido de negar provimento, ficando vencidos, nessa parte, os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

## Relatório

Por bem resumir a lide, adoto o relatório contido no Acórdão nº 06-46.729 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA (fls. 3660/3722):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 06112002011001732, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Auto de infração de IRPJ

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 32093222) exige o recolhimento de R\$ 39.331.240,08 de imposto, R\$ 58.996.860,12 a título de multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 22.458.138,09 de juros de mora, além de 44.577.058,75 de multa de ofício exigida isoladamente.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos dos arts. 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das seguintes infrações:

3.1. glosa do encargo com amortização indevida de ágio interno, escriturada na conta 23050000.0000 – Amortização Ágio e declarada nas linhas 20 ou 21 da Ficha 05A das DIPJ's 2008, 2009 e 2010, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 31823202) e detalhado na planilha Anexo 01 (fls. 32033204), com infração ao disposto nos arts. 3º e 13, III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 249, I, 251, 299, 324, § 2º, 325, 385 e 386 do RIR de 1999:

. ano-calendário de 2007 .....	R\$ 310.317.059,76
. ano-calendário de 2008 .....	R\$ 310.317.059,76
. ano-calendário de 2009 .....	R\$ 155.158.529,88

3.2. multa de ofício isolada sobre a diferença de estimativa de IRPJ calculada sobre o encargo com amortização do ágio interno, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 31823202) e detalhado na planilha Anexo 02 (fls. 32053207), com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999, art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007):

. 31/01/2007.....	R\$ 1.490.033,48
. 28/02/2007.....	R\$ 2.204.754,17
. 31/03/2007.....	R\$ 2.178.002,17
. 30/04/2007.....	R\$ 2.091.595,56
. 31/05/2007.....	R\$ 2.996.266,08
. 30/06/2007.....	R\$ 4.851.389,24

---

. 31/07/2007.....	R\$ 4.047.835,76
. 31/08/2007.....	R\$ 4.316.541,82
. 31/01/2008.....	R\$ 2.267.787,88
. 29/02/2008.....	R\$ 3.582.121,35
. 31/03/2008.....	R\$ 1.368.619,54
. 30/04/2008.....	R\$ 8.677.749,21
. 31/05/2008.....	R\$ 4.504.362,49

#### Auto de infração de CSLL

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 32233236) exige o recolhimento de R\$ 19.549.974,76 de contribuição, R\$ 29.324.962,14 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 11.163.035,59 de juros de mora, além de R\$ 10.565.540,68 de multa exigida isoladamente.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações que deram causa ao lançamento de IRPJ, com infração ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995), art. 2º e 9º da Lei nº 9.249, de 1995 (com as alterações dos arts. 78 e 88 da Lei nº 9.430, de 1996), art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

#### Relatório de Auditoria Fiscal

6. A glosa dos encargos com amortização do ágio interno foi assim justificada no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 31823202):

#### **“II. Conclusão**

*Por todo exposto, concluímos que é descabida essa amortização de ágio interno, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos acionistas com eles mesmos, haja vista a ausência de substancia econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.*

*Por conseguinte, efetuamos a glosa dos valores amortizados indevidamente pela fiscalizada nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, da forma que será detalhada a partir desse ponto.*

#### **1. Glosa de valores não amortizáveis**

*Como foram diversas as razões da glosa explicitadas ao longo do relatório acima, elas serão resumidas a seguir.*

#### **1.1 Da inexistência de ágio a ser amortizado**

*Não houve formação de ágio legítimo, seja na integralização do capital da RSAM pelo grupo ALCOA, ou na operação com grupo Camargo Corrêa. No*

primeiro caso não houve ágio pago, apenas o aumento de capital da empresa de passagem com as ações majoradas da fiscalizada, gerando o ágio a partir dessa diferença.

Na operação entre os grupos Camargo Corrêa e ALCOA também não houve ágio pago, no sentido estabelecido pela legislação, qual seja, aquele resultante de uma transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Esses grupos econômicos não podem ser considerados partes independentes, pois eram parceiros na exploração das atividades da fiscalizada e continuaram sendo após a permuta de ações, quando o grupo Camargo Corrêa recebeu ações da ALCOA IN e, ainda, essa operação teve por objeto apenas 40% das ações da fiscalizada.

Portanto, o suposto ágio registrado na contabilidade da fiscalizada e indevidamente aproveitado na apuração do Lucro Real, trata-se de ágio interno, riqueza gerada a partir da transação dos acionistas com eles mesmo.

### 1.2 Da ausência de fundamentação econômica

A fiscalizada informou que o fundamento econômico do ágio era a expectativa de rentabilidade futura e que o documento comprobatório para sua contabilização era o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira elaborado pela Deloitte, em 30/12/2003, com data de valoração das ações em 30/11/2003.

Essa exigência de avaliação por empresa especializada existe para dar suporte ao ágio efetivamente pago, quando o fundamento para o pagamento do ágio seja a expectativa de rentabilidade futura.

Embora a fiscalizada tenha se esforçado para tentar demonstrar o enquadramento nesse dispositivo, como não houve pagamento por esse ágio, não se pode cogitar que este suposto dispêndio tenha fundamentação econômica.

Mesmo se considerarmos a operação entre os grupos Camargo Corrêa e ALCOA, com data de 01/08/2003. Devemos lembrar que o comprovante da formação do ágio era o relatório da Deloitte, com validade a contar de dezembro/2003. Portanto, esse relatório não teria o condão de retroagir para servir de suporte a qualquer suposto ágio gerando naquela operação.

### 1.3 Da utilização de empresa veículo

*A RSAM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 06.027.762/000168, conforme demonstrado nos fatos narrados acima, não foi criada com a finalidade de atuar no mercado investindo em outras pessoas jurídicas, esse era apenas o objetivo formalmente estabelecido nos atos constitutivos. Sua real vocação, como foi comprovado pela fiscalização, era servir de instrumento para possibilitar através da incorporação reversa a amortização pela fiscalizada de seu próprio ágio.*

*Trata-se, portanto, de uma empresa veículo ou de passagem, cuja criação e extinção não atendia a uma finalidade negocial ou econômica, apenas visava servir de instrumento para a consecução de um planejamento tributário indevido perpetrado pelo grupo ALCOA.*

### 1.4 Da não caracterização de despesa dedutível

A contabilização do ágio interno não é aceita pelas normas contábeis, uma vez que ofende os princípios basilares da contabilidade, como já foi dito. Assim, se não é aceito contabilmente, não pode ser aceito tributariamente.

A rigor, a amortização de ágio interno deve ser considerada pelo fisco como uma despesa inexistente, por que não observa as disposições das leis comerciais, não havendo condições para sua contabilização, o que implica que tributariamente não pode ser considerada na apuração dos tributos.

Ainda que se considere esse dispêndio como possível de ser contabilizado, não se pode discutir, a luz da legislação tributária, a sua indedutibilidade, nos termos dos art. 247, 299 do RIR/99.

Dessa forma, para apuração do Lucro Real nos períodos mencionados, esses valores indevidamente amortizados foram adicionados ao lucro líquido apurado pela fiscalizada, conforme determina o art. 249 do RIR/99.”

#### Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária

7. Às fls. 31773181, o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado, em 12/12/2013, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em nome dos seguintes responsáveis tributários:

. Alcoa Inversiones España S.L. (CNPJ nº 05.808.206/000166), cuja razão social anterior era Alcoa Transformación S.L.: controladora da Alcoa Alumínio por ocasião da apuração do ágio interno de R\$ 1.551.585.298,70 constituído sobre o patrimônio líquido da interessada, na integralização do aumento do capital da empresa veículo RSAM Participações Ltda., em 31/12/2003, mediante entrega de 6.002.851 ações ordinárias e 724 ações preferenciais da contribuinte; o valor desse ágio acabou integrando o acervo vertido para a interessada por ocasião da incorporação reversa ocorrida em 23/07/2004, quando passou a ser amortizado à razão de 1/60 ao mês;

Eduardo Sampaio Dória (CPF nº 149.048.60896): representante da Alcoa Inversiones España S.L., Alcoa Brazil Holdings Company e Alcoa do Brasil Indústria e Comércio Ltda.; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32433244 e 32533254);

. Carlos Eduardo Mahfuz (CPF nº 029.768.28814): representante da Alcoa Brazil Holdings Company, Alcoa do Brasil Indústria e Comércio Ltda., Alcoa Inversiones España S.L. e Companhia Geral de Minas; também foi diretor da fiscalizada (até 2005) e da RSAM Participações Ltda.; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32513252);

. João Luiz Serafim da Silva (CPF nº 002.619.82826): representante da Alcoa Luxembourg S.A.R.L., diretor da interessada e membro do Conselho de Administração da interessada; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32473248);

. Marcelo de Arruda Barros Rangel (CPF nº 063.855.03860): representante da Alcoa Transformación e Companhia Geral de Minas e diretor da RSAM Participações; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32493250);

. Adjarma Azevedo (CPF nº 047.186.07868): presidente da fiscalizada em 2003 e membro do seu Conselho de Administração de 2002 a 2004, tendo sido nomeado para compor o Conselho Consultivo da companhia em 14/04/2004; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32453246);

. Josmar Verillo (CPF nº 392.513.30891): presidente da fiscalizada em 2003 e 2004 e membro do seu Conselho de Administração; é representante da Companhia Geral de Minas na administração da RSAM Participações;

. Franklin Lee Feder (CPF nº 668.181.50810): presidente da fiscalizada desde janeiro/2005; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 32413242).

8. A atribuição de responsabilidade tributária solidária foi assim justificada pela autoridade fiscal:

“De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal ficou comprovada a existência de um planejamento tributário indevido, por parte do grupo ALCOA, utilizando algumas PJ para criação e amortização de um ágio ilegal. Houve a demonstração de que essas pessoas, vinculadas ao grupo ALCOA, se reuniram em conluio para a prática das referidas infrações tributárias.

As decisões do grupo ALCOA foram manifestadas mediante representantes, procuradores e também dos diretores das pessoas jurídicas brasileiras. Essas pessoas físicas é que conceberam e executaram o planejamento tributário indevido, provavelmente receberam muito bem por isso.

Podemos ver nas cópias das atas de reunião dos acionistas, da diretoria e nas alterações dos atos constitutivos, que sempre houve unanimidade nas decisões lavradas naqueles instrumentos que estão assinados por todos. Ou seja, não há qualquer voto divergente, seja na reunião da diretoria ou do conselho de administração, demonstrando que continuamente houve assentimento de todos nos atos praticados.

É obrigação legal da fiscalização, ao lavrar um auto de infração, efetuar a correta identificação do sujeito passivo que será o contribuinte, como também daqueles que por expressa disposição legal sejam considerados responsáveis pelos fatos constatados.

A diretoria constitui o órgão executivo de uma SA. Compete à diretoria a representação da sociedade e a prática de todos os atos necessários ao funcionamento regular dos negócios empresariais da companhia, observando as orientações do Conselho de Administração e dos acionistas. O mesmo ocorre em relação às sociedades LTDA, obedecendo-se os respectivos contratos sociais.

Da mesma forma, os representantes do grupo ALCOA internacional também atuaram na concepção e execução do esquema, que sabiam indevido e ilegal.

Essas pessoas além de participarem da articulação da operação, praticaram os atos societários e comerciais necessários para sua execução, desde a geração do ágio indevido, como do seu aproveitamento igualmente ilegal. Como gestores executivos, tiveram o pleno domínio de todos os fatos necessários para que esse benefício indevido fosse aproveitado pela fiscalizada, com os decorrentes efeitos tributários de redução ilegal do IRPJ e CSLL.

Portanto, ficou demonstrado que há nexos de causalidade entre a participação dos diretores e representantes e a geração e aproveitamento desse ágio ilegal, que levou ao grave prejuízo para os cofres públicos que foi descrito no Relatório de Auditoria Fiscal.

Dessa forma, ao autuarmos o contribuinte ALCOA ALUMÍNIO SA, CNPJ 23.637.697/000101, atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo crédito tributário devido, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em face de restarem caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, porquanto

realizaram, em nome das pessoas jurídicas envolvidas, todos os atos que possibilitaram a amortização do ágio indevido, conforme descrito no relatório.”

#### Impugnação aos lançamentos de IRPJ e CSLL

9. Regularmente intimada pessoalmente em 20/12/2013 (fls. 3210 e 3224) e por edital afixado em 31/01/2014 e desafixado em 15/02/2014 (fl. 3580), a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 33723374), apresentou, em 04/01/2013, a tempestiva impugnação de fls. 32623370, instruída com os documentos de fls. 33713498 e 35863645.

10. No tópico “Fatos envolvidos nos Autos de Infração” a impugnante relata que o ágio cuja amortização foi glosada pela autoridade fiscal decorre dos seguintes fatos:

- . o capital social da impugnante era detido pelo grupo Alcoa, através da Alcoa Brazil Holdings Company (59,01% das ações), e por duas empresas do grupo Camargo Corrêa, a Allpar S.A.R.L e a Trelawney Inc. (40,88% das ações), havendo ainda aproximadamente quinhentos acionistas minoritários;

- . em 01/08/2003 a Alcoa Luxembourg S.A.R.L. adquiriu 14.929.774 ações da Alcoa Inc., que é a companhia principal do grupo, sediada nos EUA e cujas ações são negociadas em bolsa, por US\$ 344.400.027,00;

- . em 01/08/2003 a Alcoa Luxembourg S.A.R.L. adquiriu as ações da impugnante que pertenciam a Allpar S.A.R.L e a Trelawney Inc., dando-se a aquisição através de permuta com as ações da Alcoa Inc. adquiridas naquela data;

- . em 06/10/2003 as ações adquiridas na permuta pela Alcoa Luxembourg S.A.R.L. foram vendidas para sua subsidiária integral Alcoa Transformación S.L., atualmente denominada Alcoa Inversiones España S.L., por 319.975.031,00 EUR, valor correspondente ao custo da sua aquisição (US\$ 344.400.027,00);

- . as ações da impugnante, que pertenciam à Alcoa Brazil Holdings Company, foram adquiridas pela Alcoa International Holding Company em 13/11/2003 através de incorporação daquela, sendo que em 17/11.2003 a Alcoa International Holding Company conferiu essas ações em aumento de capital da Alcoa Luxembourg S.A.R.L, sua subsidiária integral, a qual em 18/11/2003 as vendeu para a Alcoa Inversiones España ao mesmo valor unitário da aquisição das ações das empresas Camargo Corrêa (460.709.000,00 EUR);

- . para o reflexo, no Brasil, desses atos no âmbito externo, já no mesmo mês de novembro/2003 foi constituída a RSAM Participações Ltda., cujas quotas iniciais foram adquiridas de seus fundadores pela Alcoa Inversiones España, e para a qual em dezembro foram conferidas as ações da impugnante, recém adquiridas pela pessoa jurídica espanhola;

- . o valor do aumento de capital da RSAM correspondeu ao valor de aquisição das ações permutadas com as empresas Camargo Corrêa, e utilizado nas sucessivas transferências para a Alcoa Luxembourg e a Alcoa Inversiones España, cujo valor também serviu de base para a transferência das ações da Alcoa Brazil Holdings para Alcoa Inversiones España;

- . nesse ato de conferência, surgiu o ágio do investimento da RSAM na impugnante, o qual, atendendo aos art. 7º e 8º da Lei nº 9532, passou a ser amortizado pela impugnante a partir da incorporação da RSAM em julho/2004.

11. Também argui as preliminares de nulidade e decadência e aponta incongruências e equívocos do procedimento fiscal:

a) no tópico “Nulidade do procedimento fiscal” argui que auto de infração não poderia ter sido lavrado em face de abranger fatos ocorridos no ano-calendário de 2007, período objeto de fiscalização anterior ocorrida em 2009, em cujo curso a amortização do ágio originado na RSAM foi examinada; que jamais se poderia atribuir ao MPF a condição de ordem escrita para segundo exame, prevista no art. 906 do RIR de 1999, pois: (i) tem finalidade de planejamento e controle administrativo dos procedimentos fiscais, além de servir para informação dos contribuintes; (ii) a ordem escrita para um segundo exame precisa ser devidamente motivada; (iii) o MPF autorizou inicialmente a fiscalização do PIS e da Cofins de abril/2008 a dezembro/2009, tendo sofrido alteração para incluir o IRPJ do ano-calendário de 2008; também alega nulidade em decorrência da impossibilidade de conferir os cálculos que acarretaram os lançamentos de IRPJ, CSLL e multa isolada, pois não recebeu as planilhas dos cálculos e nem as conseguiu na repartição fiscal no prazo para a impugnação;

b) no tópico “Incongruências e equívocos do procedimento fiscal” afirma que o RAF que acompanha os autos de infração contém incongruências e equívocos de tal monta que revelam não apenas a sua improcedência, mas também um preconcebido espírito de autuar e de acusar a prática dolosa de atos lesivos ao erário público; o fiscal não demonstrou que a avaliação da Deloitte estaria errada, ou que o valor do capital subscrito seria outro, o que somente poderia fazer se trouxesse dados probatórios de inveracidade e procedido de acordo com o art. 148 do CTN; que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9532 nada dispõem acerca da forma de comprovação dos ágios ou deságios e os Pareceres Normativos CST nºs 78 e 107/78 e a IN SRF nº 11/96, que trataram do MEP, não estabeleceram qualquer requisito formal sobre o assunto; o RIR de 1999 restringiu-se a tratar do MEP nos art. 384 e seguintes, nos exatos termos do Decreto-lei nº 1598 e das disposições legais pertinentes;

c) a lei determinou que o ágio deve ser comprovado pelo contribuinte através da “demonstração” preconizada pelo art. 20 do Decreto-lei nº 1598, cuja forma e cujo conteúdo não têm regulamentação legal; como o fundamento do ágio ou deságio depende fundamentalmente da motivação da pessoa adquirente do investimento, a lei não requer uma específica forma de prova além da “demonstração”, inexistindo requisito no sentido de que a prova documental não possa ser feita pela própria pessoa sem o concurso de terceiros; a razão (fundamento do ágio ou deságio) está exclusivamente na vontade do adquirente, porque é motivo seu e não condição do ato ou negócio jurídico; com base no art. 148 o fisco pode questionar os efeitos fiscais que vierem a ser gerados pelo ágio ou deságio, o que necessariamente passará pela comprovação da acuidade das razões e dos cálculos que levaram ao seu fundamento econômico;

d) o RAF ataca o fato de a RSAM ter sido formada por advogados da Deloitte, que foi a empresa que elaborou o laudo de avaliação do patrimônio da impugnante; contudo, não existe qualquer ilegalidade no fato de muitos escritórios de advocacia manterem pessoas jurídicas já inscritas nos registros públicos competentes para se iniciar de imediato novos empreendimentos, sem necessidade de passar por todas as barreiras burocráticas e pela perda de tempo que a agilidade os negócios não pode suportar;

e) as empresas Alcoa e as empresas Camargo Corrêa eram e permanecem sendo empresas independentes, com objetivo de explorar negócio ou projeto de interesse mútuo; o ágio somente se formou no Brasil com a conferência das ações da

impugnante para a integralização do capital da RSAM em dezembro/2003; a permuta realizada entre empresas no exterior em agosto jamais poderia ter qualquer vestígio contábil no Brasil, nem havia em relação a ele uma pessoa jurídica que se subsumisse ao art. 20 do Decreto-lei nº 1598 para que algum desdobramento do custo de aquisição fosse feito;

f) no tópico “Da decadência” alega que a decadência se operou antes da intimação dos autos de infração, em 20/12/2013, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, a teor do art. 150, § 4º, do CTN; além de se tratar de lançamento por homologação, houve pagamento de IRPJ e CSLL e a passagem para a normatização do art. 173 não é possível porquanto não houve dolo, fraude ou simulação; na verdade, a decadência deve ser operada sobre a totalidade dos autos de infração, pois os ilícitos apontados teriam ocorrido no ano de 2003, através do aumento de capital da RSAM e da sua incorporação pela impugnante; a RFB sequer pode alegar que somente está lançando os tributos sobre amortizações ocorridas nos cinco anos anteriores, pois em 2009 ela fiscalizou os mesmos atos e não os autuou, o que significa que abriu mão do direito de vir depois a dizer que os mesmos eram fraudulentos e incapazes de gerar deduções fiscais.

12. No mérito, apresenta as seguintes alegações de defesa para demonstrar a improcedência do lançamento fiscal:

a) No tópico “Mérito – não teria havido ágio, pois o ágio somente existiria nas aquisições de investimentos através de contratos de compra e venda com pagamento de preço” argumenta que atualmente não existe qualquer controvérsia quanto ao fato de os ágios e deságios constatados na aquisição de investimentos sujeitos ao MEP terem um regime legal específico para fins tributários, distinto dos critérios contábeis, conforme determinam os arts. 20 e seguintes do Decreto-lei nº 1598 e arts. 7º e 8º da Lei nº 9532;

b) que é inteiramente irrelevante o título jurídico pelo qual o investimento tenha sido adquirido, podendo a aquisição ter ocorrido por qualquer ato ou negócio jurídico – compra, permuta, subscrição de capital, etc. –, pois não há no art. 20 qualquer limitação do seu alcance em função do modo de aquisição, assim como é irrelevante a contraprestação corresponder a um pagamento em dinheiro ou a outra qualquer obrigação da adquirente;

c) a objeção fiscal ao ágio nascido de aquisição de investimento quanto este tenha sido conferido em integralização de capital é improcedente, derivada de má aplicação da norma legal, a qual se refere de modo genérico à “aquisição”; se a lei não fez qualquer distinção quanto ao ato de aquisição, não é possível ao seu intérprete ou aplicador fazer distinções entre uns e outros, ou restrições a alguns deles; não se poder dizer que, quando a lei menciona “aquisição”, ela somente se refere à aquisição por compra e venda, e não à aquisição por outros atos ou negócios jurídicos que também acarretem a transferência do domínio; a norma legal se aplica a qualquer ato ou negócio jurídico que tenha por causa jurídica a transmissão da propriedade mediante qualquer tipo de contraprestação onerosa;

d) no tópico “Mérito – o ágio seria interno, porque na parte advinda das ações que pertenciam às empresas Camargo Corrêa, esta seria e teria continuado a ser parceira do grupo Alcoa, e também seria interno na parte das ações que sempre estiveram no domínio de empresas Alcoa” aduz que o Ofício-Circular CVM/SN/SNC/SEP nº 01/07 não questiona a validade legal do ágio e não trata da questão tributária; que não há, do ponto de vista da legislação tributária, qualquer restrição ao lançamento do ágio interno e sua contabilização, exceto na ocorrência de simulação; a própria legislação tributária pressupõe aquisição entre partes

relacionadas, eis que o art. 20 do Decreto-lei 1598 refere-se à avaliação de “investimento em sociedade coligada ou controlada”, que são entidades relacionadas;

e) o Ofício-Circular CVM/SN/SNC/SEP nº 01/07, embora considere aspectos econômicos e contábeis, admite que a pressuposição do ágio é haver preço ou custo, que não deriva somente da compra e venda; a referência à transação consigo mesmo e o contexto do ofício-circular demonstram que a oposição da CVM é quanto a alguns procedimentos que foram adotados para a criação de um ágio exclusivamente dentro da própria empresa (daí o ágio ser consigo mesmo), representando verdadeiramente mera reavaliação sob a roupagem de ágio;

f) o ágio da RSAM se originou de negócios, um deles com parte independente e outro com pessoas jurídicas do mesmo grupo, com pagamento de preço e dentro de uma ampla reestruturação de participações societárias em escala internacional; este aspecto demonstra que a reestruturação não foi feita exclusivamente para gerar um ágio inexistente, pois se assim fosse assim, ela teria se restringido à impugnante e não alcançaria empresas sediadas em outros países;

g) o ágio em questão foi formado quando a Alcoa Inversiones España conferiu ações da impugnante para a RSAM, por valor que derivou de negócio com o grupo Camargo Corrêa, e de outros atos entre empresas do mesmo grupo, mas com diferentes patrimônios e que adotaram o mesmo valor daquele valor “arm's length”, ou, como também diz o ofício-circular, originado de “transações entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação”; referido ofício-circular limita-se a emitir um conceito e a se referir a algumas situações para esclarecer a essência do conceito, não contendo, destarte, uma lista taxativa das situações em que possa existir ágio, principalmente para efeitos fiscais;

h) no tópico “Mérito – a dedução fiscal das amortizações teria decorrido da empresa da RSAM, empresa-veículo ou de passagem, sendo que, depois da incorporação, as ações voltaram ao domínio da Alcoa Inversiones España, que as conferira à RSAM” assevera que a jurisprudência do CARF tem admitido que nem toda pessoa jurídica, interposta no caminho de alguma estruturação ou reestruturação societária, pode ser taxada de empresa-veículo ilegalmente utilizada;

i) a interposição de uma empresa-veículo caracteriza simulação (inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil) se visa criar uma situação artificial substitutiva de uma outra situação real na qual o efeito desejado não pudesse ser atingido; a RSAM não exerceu qualquer papel para criação artificial de ágio, pois este proveio de negócios anteriores em que a Alcoa Inversiones España adquiriu as ações a preços superiores ao seu valor patrimonial contábil e as transferiu para a RSAM pelo mesmo valor de aquisição; o art. 8º da Lei nº 9532 permitiria o mesmo tratamento fiscal se a impugnante absorvesse parte do patrimônio da empresa espanhola, relativa ao seu investimento na impugnante, em operação de cisão parcial daquela;

j) no tópico “Mérito – parte do ágio da amortização não poderia ter sido deduzida, porque fora deduzida pela RSAM antes da sua incorporação pela impugnante” alega que durante os seis primeiros meses após a conferência das ações para a RSAM e o registro do ágio na contabilidade desta, as amortizações contábeis do ágio foram adicionadas ao lucro líquido para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e registradas na parte B do LALUR para futura dedução fiscal;

k) o tratamento legal cabível quando da apuração de ganho ou perda de capital é o mesmo, quer eles estejam em aberto nas contas de investimento, quer já tenham

sido amortizados, pois no primeiro caso eles estão figurando como débitos do ativo permanente e no segundo a amortização é indedutível, mas seu valor fica no LALUR para ser considerado como parte do custo do investimento quando da ocorrência da alienação do investimento ou da sua baixa por outras razões; a incorporação acarreta a sucessão do direito de considerar que amortização contábil indedutível integre o custo para efeitos fiscais, o que a sucessora somente pode fazer por via do Lalur, tanto quanto a sucedida o faria no encerramento do investimento se não tivesse havido a sua incorporação;

l) no tópico “A fundamentação legal dos autos de infração é precária” afirma que a fundamentação legal do lançamento fiscal é extremamente precária, razão pela qual os autos de infração são nulos por ferirem as exigências do art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972;

m) no tópico “Descabimento do agravamento da multa proporcional” assevera que a matéria em discussão não é propriamente em torno dos vícios elencados no inciso VII do art. 149 do CTN, que autoriza o lançamento de ofício quando houver dolo, fraude ou simulação, mas mera discussão jurídica sobre a verdadeira qualificação do ato praticado; todos os aspectos relacionados à dedução do ágio levantados pelo fiscal são sujeitos a interpretações jurídicas conflitantes, tanto é que a fiscalização de 2009, sobre os mesmos fatos, sequer entendeu haver infração; ao invés de provas de dolo, fraude ou simulação, há controvérsia jurídica que se mantém até hoje;

n) o art. 149 do CTN precisa ser considerada em conjunto com o art. 44 da Lei nº 9430 e arts. 71 a 73 da Lei nº 4502, além de incidir também o art. 112 do CTN; em 2007 o art. 44 da Lei nº 9430, que comanda a aplicação dos art. 71 a 73 da Lei nº 4502, passou por alteração através da qual foi retirada a expressão, antes existente, que aludia ao evidente intuito de fraude; com a nova redação, omissa a respeito do evidente intuito, a norma passou a simplesmente determinar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502 nos casos previstos nas suas hipóteses;

o) a ressalva inicial do art. 136 do CTN – “saldo disposição de lei em contrário” – está refletida no § 1º e no caput do art. 44, pois este exige multa de 75%, devida objetivamente, independentemente da vontade, do conhecimento da infração ou de qualquer outro fator subjetivo, e no § 1º a distingue da situação em que a penalidade passa a 150%, em virtude do elemento subjetivo-volitivo do autor da infração; a interpretação histórica da norma de agravamento mostra que o evidente intuito de fraude, então exigido, tinha definição legal, pois o inciso II do art. 44 dizia que esse intuito seria definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502; ainda que o art. 44 não mais diga expressamente sobre intuito de fraude, ele continua a fazer parte indissociável dos artigos da Lei 4.502, porque estes foram mantidos;

p) os arts. da Lei nº 4.502 estão em perfeita sintonia com a antiga e com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430 e com o art. 136 do CTN, pois apenas catalogam situações dolosas, ou seja, em que haja conhecimento da ilegalidade e, ainda assim, o agente queira a prática ilegal; o dolo não se presume, devendo ser cabalmente provado, o que não permite supor sua existência tão-somente em virtude da ocorrência de falha que tenha acarretado falta de pagamento de tributo, inclusive quando qualquer eventual infração dependa de julgamento final após amplo debate de teses jurídicas que estão se apresentando nos autos;

q) não há prova de que a impugnante tenha agido com dolo e não há sequer a somatória de indícios logicamente concatenados e convergentes para a formação da convicção da ocorrência de fraude; a documentação de suporte de todos os atos revela a transparência como eles foram praticados, sem qualquer tentativa de

esconder o que quer que fosse; não há qualquer prova de dolo, nem indício, porque não houve fraude; o que se dá aqui, na pior das hipóteses, seria erro de conduta, por erro de direito na percepção da qualificação jurídica dos autos praticados;

r) no tópico “Descabimento da aplicação da multa isolada” argumenta que em relação ao período-base de 2007 é francamente descabida a exigência de multa isolada em face de possuir origem no mesmo dispositivo de lei (art. 44 da Lei nº 9430) e na mesma infração sobre a qual foi aplicada a multa de ofício qualificada; o pagamento do tributo se dá em duas diferentes etapas, a primeira em caráter provisório e antecipatório, e a segunda quando se apura o ajuste final, de caráter definitivo; logo, o não pagamento do tributo, quando ocorre, constitui-se em uma única conduta, e não em duas, passíveis de dupla penalização; para que fosse cabível a incidência das duas multas seria necessário que a lei determinasse expressamente, nos incisos I e II do caput, que a exigência das respectivas multas se daria sem prejuízo da cobrança daquela prevista no inciso IV do § 1º;

s) após o encerramento do período-base não cabe mais a exigência das antecipações que tenham deixado de ser recolhidas no mês próprio, porque seu valor desde então já integra o valor do tributo devido ao final do período e apurado na respectiva DIPJ e, em consequência, também não é mais possível a cobrança da multa que seria devida sobre a falta de insuficiência de recolhimento da sua mera antecipação; outro não será o entendimento se for analisar a questão sob o prisma do princípio da consumação, segundo o qual a infração mais grave absorve aquela mais leve, sendo a pena decorrente daquela suficiente para também punir esta última e excluir uma penalização específica a esta; em relação ao período-base de 2008, lançada sem a concomitância do principal, alega que, pela mesma razão de a antecipação representar técnica de arrecadação do tributo devido ao final do período-base, não pode ser exigida multa por falta de recolhimento de uma antecipação de uma verba que ainda não é devida;

t) no tópico “Descabimento de juros sobre a multa” assevera que o art. 61, caput e § 3º, da Lei 9.430 somente autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, sendo que os §§ 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas; em decorrência do art. 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição; assim, não cabe aplicação do art. 61 da Lei 9430, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

13. Com relação à atribuição de responsabilidade solidária, apresenta as seguintes alegações:

a) no tópico “Inexistência de solidariedade” argui que assume a responsabilidade integral por todos os seus atos e, portanto, também pelos fatos sobre os quais foi autuada, tem patrimônio suficiente para arcar com tal responsabilidade e não pode se calar ante a violência da inclusão de funcionários seus no pólo passivo de supostas obrigações tributárias, e como coautores de práticas acusadas de serem criminosas; que os art. 124 e 135 são inaplicáveis conjuntamente, uma vez que o primeiro trata de contribuintes e o segundo de responsáveis, e não existe situação na qual uma só pessoa possa ser contribuinte e, ao mesmo tempo, responsável; os supostos responsáveis não podem ser contribuintes, porque não tiveram qualquer vínculo pessoal e direito com o fato gerador de qualquer obrigação tributária tratada nos autos;

b) a solidariedade do inciso I do art. 124 não é entre responsáveis, porque a solidariedade é entre pessoas que tenham a obrigação cumprir a obrigação tributária como contribuintes; o interesse comum na situação que constitua o fato gerador é o decorrente da condição de mais de uma pessoa se encontrar na condição de contribuinte, tal como define o inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN; c) a responsabilidade do terceiro (inclusive nos casos do art. 135) distingue-se da solidariedade daqueles que têm interesse comum no fato gerador, porque a norma de responsabilidade é secundária, e não primária, como é a norma de incidência; a característica do interesse comum, aludida no inciso I do art. 124, é de se tratar de situação em que os solidários são contribuintes, sem se confundir com a responsabilidade do art. 135; portanto, não existe qualquer solidariedade entre a impugnante e seus funcionários ou a Alcoa Inversiones España, pois estes não tem relação pessoa e direta com a situação que constituiu os fatos geradores supostos pela fiscalização, relação esta que seria detida exclusivamente pela impugnante se houvesse fato gerador;

d) quanto ao inciso III do art. 135, dirige-se aos não contribuintes que podem ser responsáveis se preenchidas as circunstâncias materiais descritas na respectiva hipótese de incidência; como a responsabilidade estatuída pelo art. 135 é pessoal, a pessoa do “contribuinte” é a primeira prejudicada pela ação indevida da pessoa do responsável e, por isso, não pode ser sujeita ao tributo; a pessoa que for indevidamente representadas pelo responsável não pode ser catalogada como contribuinte porquanto não praticou voluntariamente o fato gerador; como o art. 135 não estabelece a responsabilidade supletiva a que se alude o art. 128, a fiscalização não poderia atribuir a condição de sujeitos passivos tanto à impugnante quanto aos seus funcionários e à Alcoa Inversiones España;

e) o conseqüente da norma é a responsabilidade pessoal pelos créditos tributários e o seu antecedente é a prática de atos praticados com excesso de poder e atos praticados com infração de lei, contrato social ou estatutos; quando houver alguma infração praticada no exercício normal da atividade funcional, a pessoa representada suporta o ônus correspondente, no mínimo por “culpa in eligendo” ou por “culpa in vigilando”, mas não quando a prática funcional for irregular, em atos em que a irregularidade ou anormalidade se manifesta em relação aos limites do exercício da função; a própria colocação da infração de lei juntamente com a infração de contrato social ou estatuto, no mesmo pressuposto fática para estabelecer a responsabilidade pessoal do seu agente, desvenda que não é qualquer infração à lei que o coloca nesta condição, mas, sim, a infração perante um limite funcional que derive de lei, tanto quanto de derivar de contrato social ou de estatuto;

f) a acusação dos supostos responsáveis está motivada na alegação de que eles teriam concebido e executado os atos infracionais, mas eles apenas agiram no cumprimento normal das suas funções, tendo diligenciado para obter a orientação jurídica e fiscal de especialistas; a Alcoa Inversiones Espana não está e não agiu na condição de diretor, gerente ou representante da impugnante (inciso III) e ou da RSAM; além disso, não praticou qualquer ato irregular ou anormal no exercício de função;

g) acrescenta que o fato de Eduardo Sampaio Dória ter agido em nome da Alcoa Brazil Holdings Company e da Alcoa do Brasil Indústria e Comércio não tem qualquer relevância, pois estas não tiveram qualquer participação no aumento de capital da RSAM e na incorporação desta pela impugnante; que ele não pode ser responsabilizado pelas ações em nome da Alcoa Inversiones España, eis que: (i) se a mandante não é responsável, seu mandatário não pode ser responsável, a menos que se tratasse de tributo incorrido em nome da mandante sob uma das infrações do art.

135, o que não é o caso; (ii) se a mandante fosse responsável, seu mandatário não agiu com excesso de poder; (iii) nunca agiu na condição de representante legal da impugnante e nem da RSAM;

h) que o fato de Carlos Eduardo Mahfuz ter agido em nome da Alcoa Brazil Holdings Company e da Alcoa do Brasil Indústria e Comércio não tem qualquer relevância, pois estas não tiveram qualquer participação no aumento de capital da RSAM e na incorporação desta pela impugnante; que ele não pode ser responsabilizado pelas ações em nome da RSAM e da Alcoa Inversiones España, eis que: (i) se a mandante não é responsável, seu mandatário não pode ser responsável, a menos que se tratasse de tributo incorrido em nome da mandante sob uma das infrações do art. 135, o que não é o caso; (ii) se a mandante fosse responsável, seu mandatário não agiu com excesso de poder; (iii) não praticou qualquer ato irregular ou anormal na condição de diretor da impugnante e da RSAM;

i) que o fato de João Luiz Serafim da Silva ter agido em nome da Alcoa Luxembourg não tem qualquer relevância, pois esta não teve qualquer participação no aumento de capital da RSAM e na incorporação desta pela impugnante; que ele não praticou qualquer ato irregular ou anormal no exercício da função de diretor e conselheiro da impugnante;

j) que Marcelo de Arruda Barros Rangel não pode ser responsabilizado pelas ações em nome da Alcoa Inversiones España e da CGM, eis que: (i) se a mandante não é responsável, seu mandatário não pode ser responsável; (ii) se a mandante fosse responsável, seu mandatário não agiu com excesso de poder; (iii) não praticou qualquer ato irregular ou anormal na condição de diretor da impugnante e da RSAM;

k) que o fato de Adjarma Azevedo ter agido em nome da Alcoa Brazil Holdings não tem qualquer relevância, pois esta não teve qualquer participação no aumento de capital da RSAM e na incorporação desta pela impugnante; que ele não praticou qualquer ato irregular ou anormal no exercício da função de diretor e conselheiro da impugnante; encerrou sua presidência em janeiro/2003, antes dos fatos objeto de autuações;

l) que Josmar Verillo não pode ser responsabilizado pelas ações em nome da CGM, que detinha 1 quota na RSAM, pois não praticou qualquer ato em excesso de poder; que ele não praticou qualquer ato irregular ou anormal no exercício da função de diretor e conselheiro da impugnante; somente foi nomeado presidente em 18/02/2004;

m) que Franklin Lee Feder assumiu a presidência da impugnante a partir de janeiro/2005 e não praticou qualquer ato irregular ou anormal no exercício funcional; que o mais poderia ser responsabilizado somente porque sob sua gestão houve as amortizações do ágio, eis que ele não participou de sua formação em 2003.

14. Ao final requer seja acolhida e provida esta impugnação, com cancelamento total dos autos de infração, seja por um, seja por mais de um dos seguintes fundamentos:

. há nulidade do procedimento fiscal em face: (i) de o procedimento fiscal alcançar período-base já fiscalizado, cuja fiscalização considerou válidas as amortizações; (ii) da impossibilidade de serem conferidos os cálculos que acarretaram os lançamentos fiscais; (iii) de não cumprirem as normas constitucionais e legais relativas à motivação e fundamentação dos atos administrativos;

- . ocorreu a decadência do direito de lançar o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2007 a 2009;
- . o ágio existiu e foi regularmente amortizado pela impugnante em observâncias das restrições legais aplicáveis;
- . na eventual hipótese de não acolhimentos dos pleitos anteriores, a multa agravada deve ser reduzida por não ter havido infração praticada dolosamente, além de haver nulidades no respectivo lançamento, por falta de provas das circunstâncias legais em que ela caberia e por insuficiente fundamentação legal;
- . não cabe a incidência de juros sobre as correspondentes multas; . a multa isolada deve ser cancelada por não poder incidir concomitantemente com a multa de lançamento “ex officio”;
- . devem ser excluídas as sujeições passivas das pessoas arroladas como solidárias, por não ser o caso de solidariedade e por não ter havido atos das mesmas passíveis de enquadramento na hipótese legal de responsabilidade.

#### Impugnação apresentada pelos responsáveis solidários

15. Alcoa Inversiones España S.L., Eduardo Sampaio Dória, Carlos Eduardo Mahfuz, João Luiz Serafim da Silva, Marcelo de Arruda Barros Rangel, Adjarma Azevedo, Josmar Verillo e Franklin Lee Feder apresentaram, por intermédio de seu representante legal (mandatos às fls. 3374 e 35433579), a impugnação de fls. 34993523, instruída com os documentos de fls. 35243542, na qual reproduzem as alegações de defesa apresentadas, em 04/01/2013, no tópico “Inexistência de solidariedade” da impugnação de fls. 32623370.

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 3262/3498, julgou procedente o lançamento fiscal, bem como a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3733/3845), no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Em sede de contrarrazões, a PGFN defende a validade integral do lançamento, inclusive da multa de ofício e isolada, bem como dos juros sobre a multa aplicada, além da aplicação da SELIC sobre estes valores.

Ademias, foram apresentadas

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Primeiramente, impende registrar que o Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço.

### **DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL**

O contribuinte aponta duas irregularidades no procedimento fiscal, a saber: (i) segunda fiscalização sobre o mesmo período-base e (ii) impossibilidade de conferir os cálculos que acarretaram os lançamentos.

Em relação ao primeiro, o contribuinte alega que os autos de infração não poderiam ter sido lavrados, pois abrangeram o período-base de 2007, que já fora fiscalizado em 2009, conforme o MPF n. 06.1.12.00-2009-00328-6 (doc.05 da Impugnação).

Dessa maneira, concluiu que na primeira fiscalização a amortização deduzida foi tida como boa pelo fiscal, enquanto que na segunda fiscalização ocorrida em 2009/2010, a mesma amortização foi glosada.

Assim, ressalta que deveria haver uma ordem escrita do Superintendente Regional da Receita Federal ou do Delegado da respectiva jurisdição para motivar esse segundo exame, conforme o art. 906 do RIR/99.

Nesse ponto, a decisão recorrida entendeu que o Delegado da Receita Federal do Brasil possui competência para autorizar ou determinar o reexame ou abertura de novos procedimentos fiscais em períodos anteriormente auditados, mediante a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do art. 302, V da Portaria MF nº 203/2012 c/c arts. 2º e 6º inciso IV e § 8º, da Portaria RFB nº 3.014/2011.

Dessa maneira, concluiu que a fiscalização pode examinar a qualquer tempo o cumprimento das obrigações fiscais relativas a períodos não decaídos, desde que devidamente autorizada.

Pois bem, entendo que deve ser mantida a decisão da DRJ nesse ponto, conquanto o MPF tem o condão de designar um novo exame de período já fiscalizado. Apesar do MPF só abarcar o exercício de 2008, o benefício do ágio se originou desde 2004.

Cumprе ressaltar que o MPF prevê as verificações obrigatórias nos últimos 5 anos, conforme Portaria nº 11.371/2007 em vigor à época. Ainda se assim não fosse, quaisquer irregularidades em relação ao aspecto meramente formal do MPF não tornariam nulo o lançamento conforme jurisprudência deste Colegiado. Confira-se:

*Mandado de Procedimento Fiscal — Ausência. Com efeito, não obstante o fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle administrativo, não implicando nulidade do lançamento a eventual irregularidade relacionada com a sua emissão, (...) a existência do Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização nº 01.2.01.00.2004.00027-0, no qual está prevista a realização das denominadas "verificações obrigatórias", representadas pelo confronto entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos últimos cinco anos e no período de execução do procedimento fiscal. Portanto, nos exatos termos do parágrafo primeiro do art. 7º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, (acórdão nº 105-15.952 - Relator Wilson Fernandes Guimarães)*

Destaco que o posicionamento adotado pelo Ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães está em consonância com o meu entendimento sobre a matéria e com a posição mais recente adotada por este Colegiado.

No tocante a segunda alegação da impossibilidade de conferir os cálculos que acarretaram a nulidade dos lançamentos fiscais, o contribuinte alega que não há elementos suficientes para a realização de uma conferência completa.

Na infração principal, afirma que não recebeu as planilhas dos cálculos efetuados pelo fiscal, ocorrendo o mesmo com a multa isolada, pois não identificou o critério estabelecido para a formação da base de cálculo.

A decisão da DRJ entendeu que as planilhas Anexos 1 e 2 do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 3182/3207) e os demonstrativos de apuração fiscal (fls. 3209/3236), cuja as cópias foram entregues à Recorrente, demonstram de forma clara a apuração e os cálculos que resultaram na exação fiscal.

Entendo que não restou comprovada nos autos a impossibilidade da conferência do cálculo tanto do lançamento fiscal quanto da multa isolada como alega a Recorrente.

Adicionalmente, a Recorrente questiona a fundamentação legal do lançamento fiscal, indicando a sua precariedade.

Esta alegação é infundada, uma vez que as infrações apuradas foram capituladas, bem como foram descritos os motivos que levaram o agente fiscal a glosar as despesas de ágio, dando a Recorrente o conhecimento do objeto da autuação fiscal.

Logo, não há que se falar em nulidade dos autos de infração por ausência de fundamentação ou motivação, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada pelo contribuinte.

Assim, os argumentos trazidos não devem prosperar. Nesse sentido, julgo no sentido de não acatar as preliminares de nulidades argüidas pela Recorrente.

## **DECADÊNCIA**

Sustenta a Recorrente que o lançamento relativo ao período-base de 2007 estaria decaído, uma vez que a intimação dos autos de infração ocorreu em 20.12.2013. Assim, a teor do art. 150 § 4º, os lançamentos decorrentes do referido período-base só poderiam ter ocorridos até 31.12.2012.

Ainda, alega que a decadência deveria ser aplicada sobre a totalidade dos autos de infração, conquanto toda argumentação fiscal gira em torno dos ilícitos apontados no RAF, originados em 2003, por meio de aumento de capital da RSAM e de sua incorporação pela Recorrente, o que gerou a amortização do ágio em 2004, 2005 e 2006.

A decisão da DRJ entendeu pela aplicação do art. 173, I em vez do art. 150 §4º do CTN, pois foi evidenciado nos autos a criação de condições artificiais que possibilitaram à interessada amortizar o ágio de R\$ 1.551.585.298,70 constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido.

Nesse sentido, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, dia 01/01/2009 para os créditos tributários do ano-calendário de 2007, sendo que o termo final para o decadencial seria em 31/12/2013. Portanto, não haveria decadência, uma vez que o lançamento fiscal foi cientificado em 20/12/2013.

Discordo, contudo, com o entendimento da decisão recorrida.

Entendo que todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

Portanto deve-se aplicar as disposições do art. 150, §4º do CTN, inciando-se o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (a partir da ocorrência do fato gerador), razão pela qual o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2007 se encontra decaído.

No tocante a decadência da totalidade dos autos de infração, porquanto o registro do ágio ter ocorrido em 2003 relativas as amortizações glosadas a partir de 2007 já estaria decaído em 2008.

Ainda que o ágio tenha se originado em 2003, a repercussão tributária decorrente deste só ocorrera em 2007 a 2009 quando da amortização do ágio (fato gerador da obrigação tributária), momento em que a Fazenda Nacional passou a exercer seu direito de constituir o crédito tributário.

Dessa forma, o ágio gerado na aquisição da participação societária não acarreta o fato gerador da obrigação tributária, somente quando da efetiva utilização inicia-se o prazo decadencial para o lançamento do tributo.

Assim, improcede a preliminar suscitada pela recorrente quanto decadência total dos períodos autuados, porém procede a fundamentação trazida quanto a decadência relativa ao ano-calendário de 2007.

## **DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO**

De início cumpre conceituar e esclarecer os principais aspectos do tratamento fiscal do ágio, bem como os requisitos para amortiza-lo. Conforme o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, o ágio é caracterizado pela diferença positiva entre o custo da aquisição e o valor do patrimônio líquido da adquirida no momento da aquisição

Portanto, o ágio é apurado pela pessoa jurídica que adquire participação societária em outra companhia, cujo o investimento é definido como relevante.

Nesse sentido, a adoção do método da equivalência patrimonial é obrigatória para a avaliação de investimentos relevantes, permanentes em sociedades consideradas como coligadas e controladas.

Com efeito, o conceito de controle societário na legislação fiscal encontra respaldo no art. 384 do RIR/99 para efeitos de determinação das situações nas quais

determinadas participações societárias devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

Desse modo, o ágio será apurado com base na participação do percentual do capital social da empresa adquirida, constituindo-se pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido da companhia adquirida no momento da aquisição.

De acordo com o art. 385 do RIR/99, na aquisição de investimentos avaliados pelo método do patrimônio líquido (denominado método de equivalência patrimonial), o custo de aquisição deve ser segregado entre (i) o valor do patrimônio líquido do investimento no momento da aquisição, e (ii) o ágio ou deságio correspondente à diferença entre o valor pago de acordo com o item anterior e o custo de aquisição do investimento.

Ainda, o art. 383 do RIR/99 e o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 dispõem que o ágio deve ter um fundamento econômico, e descreve os três tipos de fundamentos econômicos que têm efeitos para fins do aproveitamento fiscal, a saber:

- (i) valor de mercado dos ativos;
- (ii) expectativa de rentabilidade futura, ou
- (iii) intangíveis e outras razões econômicas.

Daí a importância do propósito comercial somado ao efetivo substrato econômico da transação para que o ágio gerado seja considerado uma despesa dedutível para fins fiscais.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 regulam o tratamento tributário e preceitua que o ágio registrado poderá ser amortizado para fins tributários pela companhia por um período não inferior a 60 meses. Confira-se:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

*§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*

*§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:*

*a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

*§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:*

*a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;*

*b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.*

*§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.*

*§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.*

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

*a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*

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

Conforme o artigo 386 do RIR/99, é condição para o aproveitamento do ágio a incorporação entre a empresa investida e a empresa investidora. Após a incorporação, o ágio

tendo por fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida poderá ser aproveitado fiscalmente mediante amortização como despesa dedutível.

Importante notar que sua alocação deve ser suportada por documentação adequada, entendida como um laudo de avaliação que fundamente a futura amortização do ágio. A alocação é importante porque determina os critérios de amortização para fins contábeis, bem como as implicações fiscais relacionadas.

Além disso, o ágio é derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, e não gerado em consequência de transação intragrupo, visto que não há a transferência da titularidade, isto é, no final da transação as empresas ainda estariam sob um controle comum.

Pois bem, o cerne da discussão encontra-se no registro do ágio, se assiste a Recorrente o direito à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio decorrente da conferência de ações da Recorrente para a integralização de capital da RSAM, sendo posteriormente incorporada

A fiscalização glosou o ágio sob a justificativa deste ter sido gerado internamente, em virtude de uma transação dos acionistas com eles mesmos. Nesse ponto, vale transcrever o trecho do Termo de verificação Fiscal que esclarece o entendimento adotado pelo agente fiscal:

"Através da descrição dos fatos, já feita no relato acima, ficou evidente que houve uma estrutura montada para aparentemente atender todos os ditames legais, como objetivo de fazer crer que estaríamos diante de um ágio amortizável, sendo que, na verdade estamos diante do chama ágio interno, riqueza gerada a partir de transações dos acionistas com eles mesmo,

A contabilização do ágio interno nunca foi aceita pelas normas contábeis porque colide frontalmente com princípios da contabilidade. O estabelecimento do preço de ativos, sem a necessária independência entre as partes envolvidas, está por natureza esvaziada de qualquer substância econômica.

É importante destacar que, de acordo com a legislação, a avaliação dos investimentos intragrupo é feita pelo método da equivalência patrimonial (que é tributariamente inerte). sendo que as normas contábeis nunca aceitaram o registro do ágio interno"

Na sequência a DRJ sintetizou às fls 3682/3690 as operações que deram origem ao ágio interno, conforme excerto a seguir:

**Operações e eventos que deram origem ao ágio interno**

40. Para melhor compreensão da matéria em litígio cabe detalhar as operações e eventos que deram origem ao ágio de R\$ 1.551.585.298,70 apurado, em 31/12/2003, pela empresa veículo RSAM Participações Ltda. sobre o patrimônio líquido da interessada e por esta amortizado após a incorporação reversa ocorrida em 23/07/2004 .

41. Alega a impugnante que as ações representativas do seu capital social foram objeto das seguintes operações de permuta, venda, incorporação e integralização de aumento de capital no ano-calendário de 2003, em cumprimento do acordo firmado entre os grupos Alcoa e Camargo Corrêa em 25/07/2003 (fls. 53-124 e 1277-1309, com tradução juramentada às 1244-1276):

26/02/2003 - o capital social de R\$ 695.129.245,10 da impugnante era representado por 6.010.054 ações nominativas, sem valor nominal, sendo 6.003.279 ações ordinárias e 6.775 ações preferenciais; o controle era detido pelo grupo

lo assinado digitalmente conforme

Alcoa, através da Alcoa Brazil Holdings Company (CNPJ nº 05.675.706/0001-77, com 3.545.754 ações ordinárias), e por duas empresas do grupo Camargo Corrêa, a Allpar S.A.R.L. (CNPJ nº 05.476.930/0001-30, com 1.706.022 ações ordinárias) e a Trelawney Inc. (CNPJ 05.527.088/0001-18, com 750.988 ações ordinárias), conforme demonstrativo de fls. 757-763:

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Brazil Holdings Company	3.545.754	724	3.546.478
Allpar S.A.R.L.	1.706.022	0	1.706.022
Trelawney Inc.	750.988	0	750.988
Minoritários	515	6.051	6.566
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

- 01/08/2003 - a Alcoa Luxembourg S.A.R.L. (CNPJ nº 05.731.008/0001-41) adquiriu 14.929.774 ações da Alcoa Inc., que é a companhia principal do grupo, sediada nos EUA e cujas ações são negociadas em bolsa, por US\$ 344.400.027,00 e as entregou para a Allpar S.A.R.L e a Trelawney Inc. em troca de 2.457.010 ações da Alcoa Alumínio S/A e 363.992 ações da Alcoa Latin American Holdings Corporation-ALAHC:

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Brazil Holdings Company	3.545.754	724	3.546.478
Alcoa Luxembourg S.A.R.L.	2.457.010	0	2.457.010
Minoritários	515	6.051	6.566
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

- 06/10/2003 - as 2.457.010 ações da Alcoa Alumínio foram vendidas para a Alcoa Transformación S.L. (CNPJ nº 05.808.206/0001-66), atualmente denominada Alcoa Inversiones España S.L., por 319.975.031,00 EUR, que correspondia ao preço de aquisição das ações da Alcoa Inc. (US\$ 344.400.027,00) permutadas com o grupo Camargo Corrêa:

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Brazil Holdings Company	3.545.754	724	3.546.478
Alcoa Transformación S.L.	2.457.010	0	2.457.010
Minoritários	515	6.051	6.566
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

- 13/11/2003 - as ações da impugnante pertencentes à Alcoa Brazil Holdings Company foram transferidas à Alcoa International Holding Company na incorporação daquela;

- 17/11/2003 - as ações da impugnante pertencentes à Alcoa International Holding Company foram utilizadas na integralização do aumento de capital da Alcoa Luxembourg S.A.R.L.:

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Luxembourg S.A.R.L.	3.545.754	724	3.546.478
Alcoa Transformación S.L.	2.457.010	0	2.457.010
Minoritários	515	6.051	6.566
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

- 18/11/2003 - a Alcoa Luxembourg S.A.R.L. vendeu para a Alcoa Transformación ao mesmo valor unitário da aquisição das ações das empresas Camargo Corrêa (460.709.000,00 EUR):

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Transformación S.L.	6.002.851	724	6.003.575
Minoritários	428	6.051	6.479
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

42. A apuração e amortização do ágio de R\$ 1.551.585.298,70 constituído sobre o patrimônio da Alcoa Alumínio decorreu das seguintes operações societárias realizadas dentro do grupo Alcoa:

25/11/2003 - constituição da RSAM Participações Ltda. (CNPJ nº 06.027.762/0001-68), com capital social de capital social de R\$ 1.000,00 – dividido em 1.000 quotas, 50% pertencente a Romero Jorge de Souza Tavares (CPF nº 735.442-134-00) e 50% a Lívio Augusto de Sillos (CPF nº 167.645.828-07) –, cujo objeto social era participação em outras sociedades e a administração de bens próprios, conforme Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada RSAM Participações Ltda. (fls. 765-792);

31/12/2003 - a RSAM Participações promove as seguintes alterações no seu contrato social (fls. 793-836):

. os sócios Romero Jorge de Souza Tavares e Lívio Augusto de Sillos cedem e transferem 999 quotas para a Alcoa Transformación S.L. e 1 quota para a Companhia Geral de Minas;

. a sócia Alcoa Transformación integraliza aumento de R\$ 2.826.260.725,00 no capital social da RSAM Participações, que passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 2.826.261.725,00, com consequente emissão de 2.826.260.725 novas quotas no valor nominal de R\$ 1,00 cada; as quotas foram integralizadas mediante a entrega de 6.002.851 ações ordinárias nominativas e 724 ações preferenciais nominativas representativas do capital social da Alcoa Alumínio, ações estas avaliadas pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda. em R\$ 3.174.195.000,00 (fls. 1095-1227):

Quotistas da RSAM Participações Ltda.	Quantidade de Quotas
Alcoa Transformación S.L.	2.826.261.724
Companhia Geral de Minas	
	1
<b>Total</b>	<b>2.826.261.725</b>

31/12/2003 - o aumento do capital social da RSAM Participações Ltda., com constituição do ágio de R\$ 1.551.585.298,70 (R\$ 1.583.789.440,21 de ágio deduzido de R\$ 32.204.141,51 de Outras Contas a Receber/Provisão de Dividendos a Receber) sobre o investimento na Alcoa Alumínio, foi assim contabilizado (fls. 987-994 e 1029-1030):

D – Investimentos Subsidiária.....	R\$ 1.242.471.284,79
D – Ágio - Goodwill.....	R\$ 1.583.789.440,21
C – Capital Social.....	R\$ 2.826.260.725,00
D – Outras Contas a Receber .....	R\$ 32.204.141,51
C – Ágio - Goodwill.....	R\$ 32.204.141,51
D – Outras Despesas Não Operacionais.....	R\$ 1.024.046.297,14
C – Provisão de Baixa Ágio .....	R\$ 1.024.046.297,14

- 31/12/2003 - a RSAM Participações adiciona R\$ 1.024.046.297,00 na parte "A" do Lalur (fl. 1015), cujo valor passa a ser controlado na parte "B" (fl. 1016) para exclusão nos períodos em que o ágio for amortizado;
- 31/01 a 30/06/2004-a RSAM Participações contabiliza mensalmente a amortização (encargo de 1/60) do ágio de R\$ 1.551.585.298,70 apurado em 31/12/2003 (fls. 37 e 995-1049):
- |   |     |               |
|---|-----|---------------|
| D – Amortização ágio (despesa) .....          | R\$ | 25.859.754,98 |
| C – Amortização ágio (reduzora do ativo)..... | R\$ | 25.859.754,98 |
- 31/01 a 30/06/2004-a RSAM Participações contabiliza mensalmente a reversão da Provisão de Goodwill (fls. 37 e 995-1049):
- |  |     |               |
|--|-----|---------------|
| D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora do ativo).... | R\$ | 17.067.438,29 |
| C – Reversão de Contingência (receita).....        | R\$ | 17.067.438,29 |
- 30/06/2004 - a RSAM Participações exclui R\$ 1.024.046.297,00 e adiciona R\$ 921.641.667,00 na apuração do lucro real a título de Provisão Amortização Ágio (encargo líquido de R\$ 102.404.630,00, à fl. 1024), correspondente ao encargo mensal de R\$ 17.067.438,29 no período de janeiro a junho/2004 com reversão da Provisão Ágio controlada na parte "B" do Lalur (fl. 1025);
- 23/07/2004 - a sócia quotista Companhia Geral de Minas cede sua participação (1 quota) na RSAM Participações para a Alcoa Alumínio, conforme Ata de Reunião de Sócios da RSAM Participações Ltda. (fls. 867-876);
- 23/07/2004 - a Alcoa Alumínio S/A incorpora a RSAM Participações, conforme Ata da AGE da interessada (fls. 348-357 e 509-518), Ata de Reunião de Sócios da RSAM Participações Ltda. (fls. 867-876), Justificação da Proposta de Incorporação da Sociedade Controladora RSAM Participações Ltda. Pela Sociedade Controlada Alcoa Alumínio S/A (fls. 358-363 e 877-882), Protocolo de Incorporação Celebrado Entre Alcoa Alumínio S/A e RSAM Participações Ltda. (fls. 364-379 e 883-898) e Laudo de Avaliação de

Patrimônio Líquido da Sociedade RSAM Participações Ltda. (fls. 380-387 e 899-908):

. o quadro de acionistas da interessada era até então composto por (fls. 757 e 758):

Acionistas da Alcoa Alumínio S/A	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Inversiones España S.R.	6.002.851	724	6.003.575
Minoritários	428	6.051	6.479
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

- . de acordo com o laudo de avaliação elaborado pelos peritos Mario de Jesus Mansour, Heloísa Fondora Simão e Paulo Gonzáles Filho, com base no balanço patrimonial da incorporada em 30/06/2004 (fls. 1064-1094), o acervo líquido vertido (valor contábil) para a incorporadora (Alcoa Alumínio S/A) totalizou R\$ 1.938.945.967,34:

<b>Ativo Circulante:</b>	
Caixa e aplicações financeiras .....	R\$ 31.663.316,59
Adiantamento a funcionários .....	R\$ 19.989,74
Despesas a amortizar .....	R\$ 537.706,75
Outro Créditos .....	R\$ 123.458,39
Subtotal .....	R\$ 32.344.471,47
<b>Ativo Permanente:</b>	
Investimento .....	R\$ 1.432.016.079,98
Ágio – rentabilidade futura .....	R\$ 1.551.585.298,70
(-) Amortização ágio .....	R\$ -155.158.529,88
(-) Provisão baixa ágio .....	R\$ -921.641.667,40
Subtotal .....	R\$ 1.906.801.181,40
Total do Ativo .....	R\$ 1.939.145.652,87
<b>Passivo Circulante:</b>	
Contas a pagar – sociedades coligadas .....	R\$ 16.747,97
Obrigações tributárias .....	R\$ 32.801,13
Salários a pagar .....	R\$ 150.136,43
Subtotal .....	R\$ 199.685,53
<b>Patrimônio Líquido:</b>	
Capital social subscrito e integralizado .....	R\$ 2.826.261.725,00
Prejuízos acumulados .....	R\$ -887.315.757,66
Total do Patrimônio Líquido ...	R\$ 1.938.945.967,34
Total do Passivo e PL .....	R\$ 1.939.145.652,87

- . na parte “B” do Lalur registra o saldo de R\$ 921.641.667,00 da Provisão Amortização Ágio RSAM Participações para exclusão nos períodos em que houver amortização do ágio;
- . após a incorporação o capital social da interessada, composto por 6.010.054 ações nominativas, sem valor nominal, permaneceu sendo de R\$ 695.129.245,10, porquanto o valor de R\$ 506.929.887,36, que exprime a diferença entre o patrimônio líquido da RSAM (R\$ 1.938.945.967,34) e o investimento que esta detém na Alcoa

(R\$ 1.432.016.079,98), foi mantido em conta de Reserva Especial de Ágio da companhia;

- . as ações da interessada passaram a estar distribuídas entre os sócios da seguinte forma:

Acionista	Quantidade de Ações		
	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Inversiones España S.R.	6.002.851	724	6.003.575
Alcoa do Brasil Ind.e Com.Ltda.	428	632	1.060
Minoritários	0	5.419	5.419
<b>Total</b>	<b>6.003.279</b>	<b>6.775</b>	<b>6.010.054</b>

31/07 a 31/12/2004-a interessada contabiliza o encargo mensal de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio e de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa Ágio (fls. 37-39):

D – Amortização ágio (despesa) .....	R\$	25.859.754,98
C – Amortização ágio (reduzora do ativo).....	R\$	25.859.754,98
D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora ativo).....	R\$	17.067.438,29
C – Reversão de Contingência (receita).....	R\$	17.067.438,29

31/12/2004 - a interessada exclui R\$ 102.404.629,00 na apuração do lucro real a título de reversão da Provisão Ágio RSAM Participações (R\$ 17.067.438,29 x 6 meses) controlada na parte “B” do Lalur;

31/01 a 31/12/2005-a interessada contabiliza o encargo mensal de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio e de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa Ágio (fls. 37-39):

D – Amortização ágio (despesa) .....	R\$	25.859.754,98
C – Amortização ágio (reduzora do ativo).....	R\$	25.859.754,98
D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora ativo).....	R\$	17.067.438,29
C – Reversão de Contingência (receita).....	R\$	17.067.438,29

31/12/2005 - a interessada exclui R\$ 204.809.259,00 na apuração do lucro real a título de reversão da Provisão Ágio RSAM Participações (R\$ 17.067.438,29 x 12 meses) controlada na parte “B” do Lalur;

31/01 a 31/12/2006-a interessada contabiliza o encargo mensal de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio e de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa Ágio (fls. 37-39):

D – Amortização ágio (despesa) .....	R\$	25.859.754,98
C – Amortização ágio (reduzora do ativo).....	R\$	25.859.754,98
D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora ativo).....	R\$	17.067.438,29
C – Reversão de Contingência (receita).....	R\$	17.067.438,29

31/12/2006 - a interessada exclui R\$ 204.809.259,00 na apuração do lucro real a título de reversão da Provisão Ágio RSAM Participações (R\$ 17.067.438,29 x 12 meses) controlada na parte “B” do Lalur;

31/01 a 31/12/2007-a interessada contabiliza o encargo mensal de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio e de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa Ágio (fls. 37-39):

D – Amortização ágio (despesa) .....	R\$	25.859.754,98
C – Amortização ágio (reduzora do ativo).....	R\$	25.859.754,98
D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora ativo).....	R\$	17.067.438,29
C – Reversão de Contingência (receita).....	R\$	17.067.438,29

31/12/2007 - a interessada exclui R\$ 204.809.259,00 na apuração do lucro real a título de reversão da Provisão Ágio RSAM Participações (adiciona R\$ 204.809.259,00 pela constituição da provisão e exclui R\$ 409.618.519,00 para reverter a provisão constituída em 31/12/2006) controlada na parte “B” do Lalur (fls. 1422, 1423, 1446 e 3382);

31/01 a 31/12/2008-a interessada contabiliza o encargo mensal de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio e de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa Ágio (fls. 37-39):

D – Amortização ágio (despesa) .....	R\$	25.859.754,98
C – Amortização ágio (reduzora do ativo).....	R\$	25.859.754,98
D – Provisão de Baixa Ágio (reduzora ativo).....	R\$	17.067.438,29
C – Reversão de Contingência (receita).....	R\$	17.067.438,29

31/12/2008 - a interessada exclui R\$ 204.809.259,44 na apuração do lucro real a título de reversão da Provisão Ágio RSAM Participações (valor adicionado em 31/12/2007) controlada na parte “B” do Lalur (fls. 1543 e 1571);

31/12/2009 - a interessada exclui R\$ 155.158.530,00 na parte “A” do Lalur a título de encargo com amortização do Ágio da RSAM Participações adicionado no ano de 2004 pela sua ex-controladora (fls. 37-39, 1665, 1667, 1668, 1429, 1551 e 1672).

43. Portanto, os sócios da Alcoa Alumínio S/A (a interessada) comandaram a realização de operações estruturadas em sequência (“step transactions”) com finalidade única e exclusiva de obter redução dos encargos com IRPJ e CSLL por ela devidos, mediante amortização indevida do ágio interno de R\$ 1.551.585.298,70 apurado pela empresa veículo RSAM Participações Ltda. em 31/12/2003 sobre o patrimônio líquido da própria interessada.

44. Após a reestruturação societária no grupo Alcoa ocorrida no exterior durante o ano-calendário de 2003, que resultou na transferências das ações da Alcoa Alumínio então detidas pela Alcoa Brazil Holdings Company (com sede nos EUA), Allpar S.A.R.L. (sociedade integrante do grupo Camargo Corrêa e constituída de acordo com a legislação das Ilhas Cayman) e Trelawney Inc. (sociedade integrante do grupo Camargo Corrêa e constituída de acordo com a legislação das Bahamas) para a Alcoa Luxembourg S.A.R.L. (sociedade constituída de acordo com a legislação de Luxemburgo), e desta para a Alcoa Transformación S.L. (atualmente denominada Alcoa Inversiones España S.L., com sede na Espanha), as ações representativas do capital social da interessada passaram a ser assim distribuídas, em novembro/2003:

Acionistas da	Quantidade de Ações		
Alcoa Alumínio S/A	Ordinárias	Preferenc.	Total
Alcoa Transformación S.L.	6.002.851	724	6.003.575
Minoritários	428	6.051	6.479
Total	6.003.279	6.775	6.010.054

45. Destaque-se que, estranhamente, a RSAM Participações foi constituída, em 25/11/2003, com capital social de R\$ 1.000,00 dividido em 1000 quotas, pelos advogados Romero Jorge de Souza Tavares e Lívio Augusto de Sillos, os quais mantinham vínculo funcional com a Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 909-924), que foi a empresa de consultoria responsável pela elaboração do Relatório de Avaliação Econômica-Financeira da Alcoa Alumínio (fls. 1095-1227) utilizado para justificar a formação do ágio em análise.

46. A RSAM Participações não explorou nenhuma atividade operacional no curtíssimo período de sua existência, tendo apurado prejuízo acumulado de R\$ 887.315.757,66 em 23/07/2004 em decorrência da amortização do ágio, da provisão para baixa do ágio e da equivalência patrimonial sobre o patrimônio líquido da interessada.

47. Em 31/12/2003, os sócios Romero Jorge de Souza Tavares e Lívio Augusto de Sillos cederam e transferiram 999 quotas da RSAM Participações para a Alcoa Transformación S.L. e 1 quota para a Companhia Geral de Minas. Nessa mesma data a Alcoa Transformación entregou as 6.002.851 ações ordinárias e 724 ações preferenciais da Alcoa Alumínio para integralização do aumento de R\$ 2.826.260.725,00 no capital social da empresa RSAM Participações, cujas quotas passaram a ser assim distribuídas:

Quotistas da RSAM Participações Ltda.	Quantidade de Quotas
Alcoa Transformación S.L.	2.826.261.724
Companhia Geral de Minas	1
Total	2.826.261.725

48. Como as participações detidas pela Alcoa Transformación no capital social da interessada tinham valor patrimonial de R\$ 1.242.471.284,79 e foram recebidas por R\$ 2.826.260.725,00 na integralização do aumento do capital social, inobstante o laudo elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda. estimasse o valor justo de mercado de R\$ 3.174.195.000,00 em 30/11/2003, a empresa veículo RSAM Participações escriturou no seu ativo permanente, após deduzir a Provisão de Dividendos a Receber no valor de R\$ 32.204.141,51, uma conta de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura no valor de R\$ 1.551.585.298,70.

49. Também escriturou a conta redutora de Provisão de Baixa do Ágio no valor de R\$ 1.024.046.297,14, correspondente à diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal de R\$ 527.539.0001,56 decorrente da sua amortização (34% de IRPJ+CSLL), conforme determinam as Instruções CVM nºs 319/1999 e 349/2001, com contrapartida na conta Outras Despesas Não Operacionais, cujo valor foi adicionado na parte "A" do Lalur e controlado na parte "B" para exclusão nos períodos em que o ágio for amortizado.

50. Em 23/07/2004 a Alcoa Alumínio incorporou sua controladora RSAM Participações e recebeu no acervo vertido o ágio interno de R\$ 1.551.585.298,70 constituído em 31/12/2003 deduzido da amortização de R\$ 155.158.529,88 (valor amortizado nos meses de janeiro a junho/2004) e do saldo da Provisão para Baixa do Ágio de R\$ 921.641.667,40

(saldo após reversão relativa aos meses de janeiro a junho/2004). Nesta mesma data a Alcoa Alumínio também recebeu a única quota do seu capital social detida pela Companhia Geral de Minas. Tanto a parcela de R\$ 155.158.529,88 do ágio amortizado pela RSAM Participações como o saldo de R\$ 921.641.667,40 da Provisão para Baixa do Ágio passaram a ser controlados na parte "B" do Lalur da interessada.

51. Assim, ela passou a contabilizar mensalmente, a partir de julho/2004, a despesa de R\$ 25.859.754,98 com amortização do ágio (encargo de 1/60) e a receita de R\$ 17.067.438,29 com reversão da Provisão de Baixa do Ágio (1/60), sendo que apenas a receita foi anulada no Lalur mediante exclusão do valor controlado na parte "B" no encerramento de cada ano-calendário.

52. Como as 2.826.261.724 quotas do capital social da RSAM Participações detidas pela Alcoa Transformación foram substituídas pelas 6.002.851 ações ordinárias e 724 ações preferenciais da interessada, a Alcoa Transformación voltou a ser acionista da Alcoa Alumínio com exatamente o mesmo número de ações detidas até 30/12/2003.

53. Portanto, tais operações societárias estruturadas em sequência criaram condições artificiais para a interessada amortizar o ágio interno de R\$ 1.551.585.298,70 constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido.

Nesta esteira, a decisão concluiu que a reestruturação societária do grupo resultou em um ágio interno, sendo indedutível para fins fiscais em razão da ausência de substância econômica para constituição da RSAM Participações, falta de pagamento na aquisição, bem como pela dependência entre as partes, confirmando a glosa das quantias amortizadas pela Recorrente a título de ágio.

Concordo com a decisão da DRJ.

Trata-se de uma reorganização societária do grupo Alcoa ocorrida no exterior no ano-calendário de 2003, em que ocorreram sucessivas operações societárias, culminando na constituição da RSAM, empresa receptora das ações correspondentes aos valores frutos da conferência de ações realizada no exterior, sendo posteriormente incorporada pela Recorrente.

A Recorrente alega que o ágio foi formado quando a Alcoa Inversiones Espanha conferiu ações da recorrente à RSAM por valor originado da transação com o grupo Camargo Correria, de tal modo que o seu aproveitamento para fins fiscal seria possível com a cisão da referida empresa seguida pela incorporação à Recorrente.

Como se nota, as aquisições das participações societárias ocorreram no exterior. O ágio surge quando da conferência das ações na RSAM, momento em que as empresas envolvidas já eram pertencentes a um mesmo grupo societário e sujeitas ao um único controle, não sendo a RSAM a real adquirente do investimento com ágio. Além disso, as operações ocorreram dentro de um contexto de dependência ao interesse econômico do grupo, não havendo a transferência da titularidade para terceiros, bem como respectivo desembolso.

Este Colegiado já se manifestou pela necessidade da presença de partes independentes na transação para a formação do ágio e, por conseguinte, a obtenção de seu reconhecimento econômico e contábil. Confirma-se:

"Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona esse aspecto), do ponto de vista econômico o registro do ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes. (...)" (Acórdão n.º 105-17.219 - 05/12/2007)

Como bem traz a decisão, a orientação da CVM nos termos de seu Ofício circular CVM SNC/SEP nº 1/2007 em que dispõe que o "ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo".

Ainda ressalta que “do ponto de vista econômico, o registro do ágio, em operações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação”.

Apesar de ser uma orientação contábil, o papel do laudo de avaliação é prescindível quando a transferência das ações ocorre sem a participação de terceiros, sendo que, ao final da transação, a titularidade das participações societárias é mantida pelo grupo.

Nessa linha, o Pronunciamento Técnico CPC 15, que trata de Combinação de Negócios, já aprovado pela Deliberação CVM 580/2009, diz textualmente que suas disposições somente admitem o registro de ágio derivado de uma efetiva operação de aquisição de negócio e, portanto, não são aplicáveis a operações que não atendam a essa definição, tais como as combinações de negócios de entidades sob controle comum.

A doutrina, por sua vez, também reconhece a dificuldade de se avaliar a substância econômica de uma operação realizada entre empresas sob controle comum, na medida em que este substrato deveria representar riqueza nova, como se observa na lição extraída do Manual de Normas Internacionais de Contabilidade publicado pela Ernst & Young e Fipecafi:

*(...) A expressão substância econômica empregada pela CVM em seu Ofício-Circular de 2007 diz respeito à geração de riqueza (mais-valia) e, quando a transação é efetuada entre empresa sob controle comum, nenhuma riqueza é efetivamente gerada. (MACHADO, Paulo José; MORAES, Wilson José Ozório e RELVAS, Tânia Regina Sordi. IFRS 3 – Combinação de negócios In Ernest & Young e Fipecafi. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009. p. 196.)*

É importante destacar que existe uma dificuldade inerente à avaliação da ‘substância econômica’ em combinações de negócios ocorridas entre empresas sob controle comum e a simples existência de minoritários (não controladores) não é suficiente para caracterizar a ‘substância econômica’ de uma transação desse tipo. Além disso, o goodwill (ágio fundamentado em rentabilidade futura) gerado em transações entre empresas do grupo será eliminado no consolidado da controladora final e, portanto, torna-se inconsistente o reconhecimento de goodwill gerado internamente, pois do ponto de vista do grupo não houve geração de riqueza (mais-valia). A determinação do verdadeiro propósito da transação entre partes relacionadas é altamente subjetiva.

Aliado a isso, a decisão da DRJ aponta a falta de comprovação de pagamento, a ausência de desmbramento do custo de aquisição na escrituração contábil, bem como a observância dos requisitos para a dedutibilidade do ágio, conforme trecho a seguir (fl.3708):

A alegação da Recorrente em que o ágio teria surgido em operações societárias realizadas anteriormente a 31/12/2003 pela Alcoa Transformación, que teria adquirido as ações a preços superiores ao seu valor patrimonial contábil e as transferido para a RSAM Participações pelo mesmo valor de aquisição, não se encontra demonstrada nos autos em face de falta de comprovação: (i) do pagamento do valor negociado, a preço de mercado, com o grupo Camargo Corrêa e com outras empresas do grupo Alcoa; (ii) de que a Alcoa Luxembourg e a Alcoa

Transformación tenham à época segregado nas respectivas escriturações comerciais o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio ou deságio; (iii) de que as ações da Alcoa Alumínio tenham sido entregues na integralização do aumento de capital da RSAM Participações com seu valor já segregado em valor do patrimônio líquido e ágio; (iv) que teriam sido atendidas todas condições previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1977, para dedutibilidade da amortização do ágio.

116. Ao contrário, consta da Alteração de Contrato Social da RSAM Participações em 31/12/2003 (fls. 793-000) que a Alcoa Transformación (Alcoa Inversiones España) integralizou aumento de R\$ 2.826.260.725,00 da RSAM Participações mediante entrega de 6.002.851 ações ordinárias e 724 ações preferenciais representativas do capital social da Alcoa Alumínio, as quais foram objeto de avaliação pela Deloitte Touche Tohmatsu, nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 1976.

117. Ainda que estivesse comprovado que a Alcoa Transformación realmente adquiriu as ações da Alcoa Alumínio a preços superiores ao seu valor patrimonial contábil e as transferiu para a RSAM Participações pelo mesmo valor de aquisição, o fato é que o ágio teria sido apurado pela Alcoa Transformación, e não pela RSAM Participações, ou seja, em operações totalmente dissociadas daquelas registradas na escrituração comercial da RSAM Participações e da Alcoa Alumínio, em diferentes datas, cuja retificação não poderia mais ser agora admitida.

Verifica-se que a constituição da RSAM teve como objetivo o aproveitamento do ágio no Brasil. Para essa persecução fiscal, se fez necessário um aumento de capital para receber as ações oriundas da conferência ocorrida no exterior para que então corresse a incorporação pela Recorrente.

Nesse sentido, este colegiado já se manifestou conforme ementa do voto proferido pelo Conselheiro Waldir Veiga Rocha

AGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. PRESENÇA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

Não é ilícita a conduta do investidor que adquire diretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio. Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "*direta*", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava intransponíveis óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL). - 16561.720036/2014-00

Patente a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro, visando exclusivamente a redução da tributação.

Desse modo, pela análise dos elementos fáticos da transação, constatou-se que a transação não foi revestida de propósito negocial, tendo o objetivo meramente fiscal, por meio de uma transferência artificial, criando uma despesa de amortização de ágio para fins fiscais.

Assim, resta prejudicado o ágio originado na organização societária do grupo, sobretudo, por não possuir substrato econômico em razão de não ter sido praticada entre partes independentes.

## DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Os Termos de Declaração de Sujeição Solidária foram lavrados em nome de Alcoa Inversiones España S.L., Eduardo Sampaio Dória, Carlos Eduardo Mahfuz, João Luiz Serafim da Silva, Marcelo de Arruda Barros, Rangel, Adjarma Azevedo, Josmar Verillo e Franklin Lee Feder, os quais foram vinculados ao cumprimento da obrigação tributária imposta, sob o manto dos artigos 124 I e 135, III do CTN.

O art. 124 do CTN<sup>1</sup> atribui a responsabilidade solidária para aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou aqueles expressamente designados por lei. Por sua vez, o art. 135<sup>2</sup>, do mesmo diploma legal é aplicável aos representantes, diretores ou gerentes das pessoas jurídicas envolvidas.

Conforme os termos de Verificação fiscal (fls. 19/20), foi aplicado o art. 124, I a todos administradores dos negócios das empresas envolvidas que tiveram participação ativa no planejamento tributário, de forma a praticar todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução, culminando no aproveitamento indevido do ágio.

Por sua vez também aplicou o art. 135, III aos representantes, diretores e gerentes das empresas envolvidas, por terem sido os responsáveis por praticar atos com infração de lei e excesso de poderes à medida que criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida do ágio, mediante as sucessivas operações societárias realizadas.

Entendo que tais argumentos não devem prosperar.

Primeiramente, com relação ao citado art. 124, I, não houve a caracterização do interesse comum ao fato gerador, pois sua acepção é jurídica, pressupondo uma relação jurídica de duas ou mais pessoas configurando como contribuintes, isto é, somente aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Com efeito, não se reputa razoável a imputação da responsabilidade tributária por apenas terem participado, como administradores, nas práticas societárias que originou a infração fiscal.

Tal entendimento é corroborado por este Colegiado, o qual já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, conforme ementa a seguir:

*SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE.  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRI PESSOAL. ATOS  
PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI.*

<sup>1</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

<sup>2</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

*Não me parece suficiente a imputação realizada, de disporem as pessoas físicas de poderes gerenciais, suficiente a desencadear a solidarização levada a efeito. A Fiscalização não comprovou, aliás, nem mesmo argumentou, qual seria o preciso interesse na situação que constituiu o fato gerador (regra do 124, I), nem mesmo qual a relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121).(Ac. 1301-001.400, Seção em 12/02/2014)*

Por sua vez, quanto ao art. 135, III do mesmo dispositivo legal, somente pode ocorrer a responsabilização pessoal dos sócios quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei ou ainda de contrato social.

No Relatório não há, pois, qualquer comprovação das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pelas pessoas jurídicas e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

Entendo que a hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo em comento pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente essa conduta.

Logo, para efeito de atribuição da responsabilidade contida em tal artigo, impõe-se que o sócio-gerente ou diretor tenha praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária.

Corroborando este entendimento, tem-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1101728/SP sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC):

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (grifei)*

Nessa esteira, entendo que os atos societários praticados pelos sócios não são capazes de atrair a incidência do art. 135 do CTN.

Diante o exposto, entendo que deve ser excluída a responsabilidade de todas as pessoas citadas, pois não restou justificada e comprovada a responsabilidade tributária, conforme os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

## **DO DESCABIMENTO DA MULTA**

A Fiscalização entendeu que a Recorrente reduziu o montante de impostos devidos mediante a realização de atos societários sem a devida substância econômica ou propósito negocial. Dessa forma, considerou sua conduta como artificial e dolosa quando do uso da empresa-veículo para se aproveitar fiscalmente do ágio decorrente de tais operações societárias.

Todavia, a Recorrente entende que não faz jus à multa de 150% sobre o crédito tributário, uma vez que não restou comprovado a ação dolosa e o intuito de fraude em sua conduta.

Entendo, contudo que todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

De plano, pois, afasto a possibilidade de sonegação fraude ou conluio, pois tais prática pressupõe dolo, nos termos dos arts. 70 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Ademais, inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei.

Ora, inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio, não se pode presumir dolo nos atos praticado do Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou como válidas e amparadas na lei.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado uma conduta que "demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas consequências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária", conforme o artigo 68 da Lei nº 4.502/64.

Em face do exposto, entendo que a qualificação da multa de ofício restou justificada, devendo ser reduzida a 75%.

## **DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

O contribuinte pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme fls. 2442/2444.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Nesse sentido, o professor Luciana Amaro explana que:

*"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio de multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a*

*arrecadação" (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo. Editora Saraiva, 2006, p. 439/440).*

Dessa forma, verifica-se que a multa não tem a finalidade acarreadatória, apenas visa desestimular o comportamento ilícito, enquanto que o tributo é fruto da realização da fato lícito, que tem por objetivo a produção da receita pública.

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido do contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a esta questão.

### **DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SELIC SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Sobre a aplicação dos juros SELIC sobre o crédito tributário, já foi sumulada por este colegiado, a sabe:

*Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros oratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Portanto, não há que se falar em inaplicabilidade do juros SELIC quando constatado período de inadimplência.

### **CONCLUSÃO**

Ante todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar-lhe parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir a responsabilidade solidária, bem como determinar a redução proporcional da multa de ofício e, por fim, para determinar a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício. mantendo a glosa da despesa de amortização de ágio.

É como voto

Marcos Paulo leme Brisola Caseiro

## Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo. Redatora Designada

Em que pese os argumentos do ilustre relator, divirjo do seu voto quanto ao conhecimento dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária e à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

### DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Por meio do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 3.177 a 3.181) foi atribuída a responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas e jurídica, com fundamento nos art. 124, I e art. 135, III do CTN:

- Alcoa Inversiones España S.L. - CNPJ: 05.808.206/0001-66;
- Eduardo Sampaio Dória - CPF: 149.048.608-96;
- Carlos Eduardo Mahfuz - CPF: 029.768.288-14;
- João Luiz Serafim da Silva - CPF: 002.619.828-26;
- Marcelo de Arruda Barros Rangel - CPF: 063.855.038-60;
- Adjarma Azevedo - CPF: 047.186.078-68;
- Josmar Verillo - CPF: 392.513.308-91;
- Franklin Lee Feder - CPF: 668.181.508-10.

As responsáveis solidárias acima identificadas apresentaram impugnação (fls. 3.499 a 3.579) aos autos de infração, entretanto, a mesma foi julgada improcedente conforme acórdão às fls. 3.660 a 3.722. Compulsando os autos do processo verifica-se que as responsáveis solidárias ainda não foram cientificadas do referido acórdão, bem assim, não apresentaram recurso voluntário a este órgão julgador.

No Recurso Voluntário apresentado pela Alcoa Alumínio S/A – CNPJ: 23.637.697/0001-01 (fls. 3.733 a 3.845), a recorrente alega a improcedência da atribuição da sujeição passiva solidária às pessoas físicas e jurídica acima identificadas, entretanto, não existe nos autos qualquer instrumento que outorgue à Alcoa Alumínio S/A poderes para representá-las, seja de forma geral ou específica, no presente processo administrativo.

A contribuinte Alcoa Alumínio S/A carece de interesse de agir e legitimidade processual no que tange à responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas e jurídica acima identificadas. A Lei nº 9.784/99, ao tratar do processo administrativo no âmbito da administração pública federal, estabelece em seu art. 9º, inciso II, o vínculo entre legitimidade e interesse de agir e no processo administrativo:

*Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:*

[...]

*II- aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;*

Consta ainda do Código de Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015, o qual aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, a necessidade de interesse e legitimidade para postulação em juízo, bem assim, a vedação à pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando expressamente autorizado pelo ordenamento jurídico:

*Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

[...]

*Art. 17. Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade.*

*Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.*

Nesse mesmo sentido já dispunha o antigo Código de Processo Civil – CPC, Lei nº 5.869/73, vigente à época dos fatos:

*Art.2º Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.*

*Art. 3º Para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade.*

[...]

*Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.*

Relativamente ao interesse de agir, vale ressaltar que a exclusão ou não das pessoas físicas e jurídicas incluídas no polo passivo da autuação em nada aproveitaria à recorrente, dada a solidariedade da responsabilidade atribuída, em que o crédito tributário pode ser exigido integralmente de qualquer um dos sujeitos passivos solidários, sem benefício de ordem. Dessa forma, o pedido para exclusão da responsabilidade das pessoas físicas e jurídicas identificadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária é desnecessário aos interesses da recorrente pois não lhe adviria qualquer prejuízo se negado ou ganho se provido.

Diante de todo o exposto e considerando a inexistência de dispositivo legal que autorize a recorrente a pleitear direito alheio em nome próprio, bem assim, que a exclusão ou não das responsáveis solidárias do polo passivo é desnecessária aos interesses da recorrente, voto por não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária constantes do recurso voluntário.

Nesse sentido a recente decisão deste Colegiado:

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.**

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a diversas pessoas físicas e jurídicas, as quais não interpuseram impugnação nem recurso voluntário válidos. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistente dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

*(Acórdão 1301002.179, Sessão de 24/01/2017)*

### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que têm por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

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

O art. 139 do Código Tributário Nacional dispõe expressamente que o crédito tributário decorre da obrigação principal:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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

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

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, a multa de ofício e quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998)  
(Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.  
TAXA SELIC.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária*

Processo nº 13656.721445/2013-97  
Acórdão n.º 1301-002.279

S1-C3T1  
Fl. 4.037

---

*decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)*

***JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.***

*É incorreta a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº9.430/96.*

*(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)*

Assim, voto no sentido de negar provimento ao pedido de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

**CONCLUSÃO**

Em conclusão, por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- (i) não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária;
- (ii) negar provimento ao pedido de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo