



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720903/2019-37
ACÓRDÃO	1401-007.302 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOUTH32 MINERALS SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

AUSÊNCIA DE EXAME DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A ausência de exame das razões e dos elementos de prova que embasaram a impugnação do lançamento enseja a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, com o retorno do processo à Delegacia de Julgamento para a sua devida apreciação, sob pena de supressão de instância e cerceamento de defesa

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar suscitada para declarar a nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para prolação de novo acórdão, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano,

Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado)

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ, relativo aos anos-calendário de 2014 e 2015, no valor de R\$ 105.436.286,34, já acrescidos com multa de ofício e juros de mora.

O auto de infração identificou 02 (duas) infrações, sendo a primeira por exclusões, consideradas indevidas, nas bases de cálculo do IRPJ relativas a despesas de amortização do ágio, sendo procedida a sua glosa e a segunda, consequência da primeira, a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

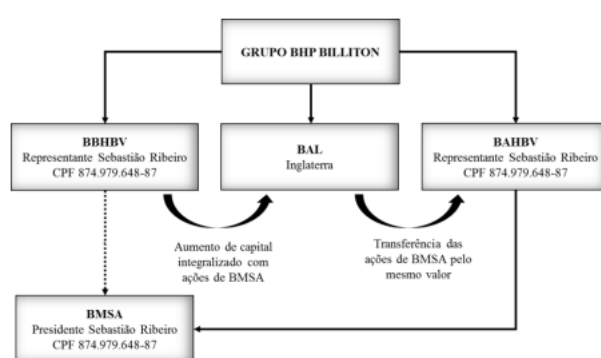
O presente processo tem como período de verificação os anos de 2014 e 2015, contudo a autoridade fiscal pontuou, já na introdução do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 2634/2658), que aproveitaria a documentação e esclarecimentos prestados pelo contribuinte no processo administrativo nº 16682.722.458/2017-88 que teve por base os anos calendário 2012 e 2013.

Inicialmente a fiscalização ressalta que toda sucessão de operações societárias ocorrera dentro de um mesmo grupo empresarial denominado GRUPO BHP BILLITON.

Para uma melhor visualização das operações societárias que culminaram no presente processo, valho-me da descrição esquemática feita pela fiscalização:

Em dezembro de 2003, a BILLITON BRAZIL HOLDINGS BV (**BBHBV**) subscreveu aumento de capital na BHP BILLITON BRAZIL ALUMINIUM LTD. (**BAL**), integralizando-o com ações que detinha de **BMSA**

Em seguida, **BAL** transferiu essas ações pelo mesmo valor para BILLITON ALUMINIUM HOLDINGS BV (**BAHBV**), que passou a controlá-la.



<p>Em 21/12/2005: BHP INTERNACIONAL (BHP MINERALS INTERNATIONAL EXPLORATION INC.), controlava BHP EMPREENDIMENTOS (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS MINERAIS LTDA), sendo 99,99% de forma direta e 0,01% por uma subsidiária BHP BRASIL (BHP BILLITON BRASIL LTDA)</p>	
<p>Em 22/12/2005, BHP INTERNACIONAL aliena participação em BHP EMPREENDIMENTOS para BHP LIMITED (BHP BILLITON LIMITED), que no mesmo dia aporta R\$ 1.942.335.998,00 em BHP EMPREENDIMENTOS.</p>	
<p>Ainda em 22/12/2005, BHP EMPREENDIMENTOS adquiri 99,99% das ações da BMSA de BAHBV.</p> <p>O laudo de avaliação elaborado por DELOITTE, comportou um ágio de aproximadamente R\$ 1.142.917.000,00.</p>	
<p>Em 30/12/2005 (8 dias depois) a BHP EMPREENDIMENTOS foi incorporada pela própria controlada BMSA, numa típica incorporação às avessas</p>	

Diante do ágio apontado pelo laudo, a contribuinte registrou na DIPJ AC 2005 o valor de R\$ 1.142.917.000,00 na linha 27 – Ágio em investimentos.

Depois de discorrer sobre conceitos doutrinários e jurisprudenciais, a fiscalização ao analisar o caso concreto conclui que a BHP EMPREENDIMENTOS **serviu como empresa-veículo**, com o papel apenas de gerar ágio e reduzir as bases tributáveis de IRPJ e CSLL, como pode ser observado no trecho do Relatório Fiscal abaixo transcrito:

Indubitavelmente, BHP EMPREENDIMENTOS serviu como empresa-veículo, destinada a receber recursos da real investidora BHP LIMITED e adquirir BMSA com suposto ágio, sendo, oito dias após, absorvida por BMSA, transferindo-se o ágio e o benefício fiscal de sua amortização. Ao invés disso, BHP LIMITED poderia muito bem ter adquirido BMSA diretamente, sem a interposição de BHP EMPREENDIMENTOS. A intermediação de BHP EMPREENDIMENTOS não cumpriu

outra senão a intenção de reduzir as bases tributáveis de IRPJ e CSLL, sem qualquer substrato econômico.

Ademais, as operações societárias que geraram e transferiram o ágio para BMSA são desprovidas de fundamento econômico, pois o ágio em questão caracteriza-se, desde sua origem, como o inadmissível ágio intragrupo, visto que a alienante BAHBV e a adquirente interposta BHP EMPREENDIMENTOS integravam o mesmo grupo econômico. O relatório financeiro para 2006 do grupo BHP BILLITON lista BHP BILLITON METAIS S/A (antes BMSA; hoje SOUTH32) como sua subsidiária integral. No site da Securities Exchange Comissão, entidade que regula o mercado de ações americano, obtem-se uma lista mais completa de subsidiárias, em que figuram as sociedades BAL, BAHBV, BBHBV, BHP BRASIL e BMSA. Ademais, o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria BMSA, já com vistas à pretendida reorganização societária.

É inconteste que a sequência de operações não teve outro sentido senão engendrar um ágio para logo em seguida utilizá-lo para fins tributários. Aliás, alienações e aquisições intragrupo semelhantes são comumente postas em prática por outros grupos societários, verdadeiras “receitas de bolo”, que afrontam o conteúdo e a substância do ato em favor do abuso de formas e de direito. Essas operações, ocas na essência, devem ser veementemente rechaçadas, porque o direito contemporâneo já rompeu com as amarras meramente formalistas.

Mesmo já apresentando os fatos do presente processo, entendo pertinente transcrever o relatório do Acórdão 01-37.732 da 5ª Turma da DRJ/BEL, principalmente em função do relato da impugnação apresentada pela Recorrente:

Trata-se de impugnação apresentada em face da lavratura do Auto de Infração referente ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao período de apuração 2014 e 2015, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 105.436.286,34.

A Autoridade Tributária lançadora aplicou multa de ofício de 75% em virtude do disposto no inciso I, artigo 44, da Lei nº 9.430/96, cumulada com a multa isolada correspondente a 50% do valor da estimativa não paga, consoante disposto na alínea b, inciso II, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o "Termo de Verificação Fiscal", parte integrante do auto de infração, fls. 2634/2658, em síntese, “[...] ao analisar as informações prestadas pelo contribuinte na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos AC 2012 e 2013, identificou, em diligência fiscal [...], a indevida amortização de ágio na aquisição de investimentos, o que repercutiu na apuração do valor devido de IRPJ/CSLL daqueles períodos. A diligência foi convertida em fiscalização, acarretando a glosa dos valores amortizados, cujos lançamentos constam do processo 16682.722.458/2017-88”.

Posteriormente, em consulta à Escrituração Contábil Fiscal (ECF) dos anos-calendário 2014 e 2015, foi constatada a “[...] exclusão de R\$ 114.291.806,04 a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em cada ano. O somatório de tais montantes corresponde ao saldo do ágio glosado na ação fiscal precedente, razão pela qual, no presente procedimento fiscal, constituem-se os créditos tributários correspondentes de IRPJ/CSLL daqueles anos”.

Em razão de tais fatos, foi instaurado procedimento fiscal em face da defendente e, em virtude da identidade dos fatos apurados no procedimento fiscal anterior, foi aproveitado “[...] toda sorte de documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte” no processo nº 16682.722.458/2017-88.

Intimado a “[...] a apresentar qualquer documento ou informação, além dos já juntados ao processo 16682.722.45814/2017-88 (sic), que julgasse pertinente para elidir a exigência de IRPJ e CSLL decorrente da possível exclusão indevida do ágio por expectativa de rentabilidade futura, originado de reorganização societária da qual participou”, manifestou-se o contribuinte que:

[O] [r]equerente entende que a documentação e as razões de direitos constantes do processo administrativo nº 16682.722.458/2017-88 são suficientes para demonstrar a correção do procedimento da Requerente relativo à dedução da amortização do ágio, tendo em vista que se coaduna, em sua forma e conteúdo, com a disciplina fixada pela legislação, em especial, nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e regulamentada, no que se refere à forma de contabilização, nos artigos 385 e 386 do RIR/99.

Identificou a Autoridade Tributária lançadora uma engenharia societária decorrente de uma série de operações societárias realizadas com a finalidade de possibilitar a geração de ágio, denominado de ágio interno, e a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e CSLL devidos.

De acordo com a fiscalização, “destacam-se os seguintes eventos, tendo por foco o surgimento e aproveitamento do suposto ágio”:

- a) EVENTO 1: em 22/12/2005, BHP EMPREENDIMENTOS, até então controlada por BHP INTERNACIONAL, passa às mãos de BHP LIMITED.
- b) EVENTO 2: ato contínuo, no mesmo dia, BHP EMPREENDIMENTOS teve seu capital social expressivamente aumentado em R\$ 1.942.335.998,00, decorrente de aporte de BHP LIMITED, emitindo a investida, in continenti, mais 1.942.335.998 quotas, totalmente integralizadas pela nova controladora.
- c) EVENTO 3: ainda em 22/12/2005, BHP EMPREENDIMENTOS adquiriu BMSA com ágio de R\$ 1.142.917.000,00, passando a controlá-la. Apurou-se o ágio pelo método de fluxo de caixa futuro descontado a valor presente, em laudo de avaliação encomendado pela própria BMSA, com objetivo expresso da reorganização societária pretendida.

d) EVENTO 4: em 30/12/2005, oito dias após os eventos citados, a investida BMSA incorporou sua controladora BHP EMPREENDIMENTOS, em processo de incorporação reversa, passando a contabilizar o ágio de sua própria aquisição e a provisão para seu ajuste.

Por fim, entendeu a fiscalização que a empresa “[...] BHP EMPREENDIMENTOS serviu como empresa-veículo, destinada a receber recursos da real investidora BHP LIMITED e adquirir BMSA com suposto ágio, sendo, oito dias após, absorvida por BMSA, transferindo-se o ágio e o benefício fiscal de sua amortização [...]”, bem como que a seqüência de operações societárias que deram origem ao ágio ora glosado encontrar-se-iam desprovidas de fundamento econômico.

Diante tais fatos, a autoridade lançadora glosou o ágio interno constante da apuração do lucro real nos AC 2014 e 2015, os quais foram computados na determinação do lucro real, de ofício, com a finalidade de constituir, mediante lançamento, o crédito tributário ora em litígio.

Após a ciência do lançamento, a fiscalizada apresentou impugnação, segundo a qual, em síntese, argüi, no mérito, pela improcedência das glosas realizadas de ofício, argumentando pela:

- Inexistência de vedação a dedutibilidade do ágio interno à época dos fatos, argumentando que o ponto de partida da discussão à respeito da possibilidade de a impugnante deduzir a amortização do ágio em discussão deveria ser analisada em face das disposições legais aplicáveis ao caso, as quais, até o advento da Lei nº 12.973/2014 (cf. artigos 20, 22 e 25), não vedava a constituição de ágio dentro do mesmo grupo econômico, razão pela qual o seu aproveitamento fiscal encontraria respaldo nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.
- Demais Fundamentos da Autuação – Ônus do ágio; Empresa Veículo e o Laudo de Avaliação: não poderia a fiscalização “[...] desconsiderar a operação de aquisição da Impugnante pela BHP Empreendimentos, afirmando que o ônus dessa aquisição foi suportado pela Broken Hill Proprietary Co., e por conseguinte desconsiderar a capacidade plena daquela pessoa jurídica sem demonstrar concretamente o abuso da personalidade jurídica decorrente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial [...]”, bem como que a utilização do termo “empresa veículo” tem sido constantemente invocado pela Administração Tributária em suas atuações como circunstância supostamente capaz de invalidar o negócio jurídico que culminou na amortização do ágio pago, todavia, “[...] o emprego de uma empresa veículo em reorganizações societárias (especialmente as de grande complexidade) não é tipificado como uma infração à legislação tributária, não havendo, portanto, qualquer ilegalidade na operação pelo simples fato de valer-se de uma empresa veículo”.

- Aplicabilidade do art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 1942, introduzido pela Lei nº 13.655 de 25.04.2018, de forma a conferir maior eficiência e segurança jurídica aos processos de uma forma geral, dentre os quais o processo administrativo, sendo vedado aos julgadores administrativos afastar a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme expressa previsão do art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972.
- Improcedência do lançamento das multas isoladas, pois, “[...] após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido [...]”, devendo ser observada a súmula CARF nº 105, segundo a qual “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Requer ao final que seja declarada a total improcedência do auto de infração ora impugnado, pelas razões de fato e de direito expostas em sua impugnação e, entendendo pela sua manutenção, requer que seja reconhecida a improcedência do lançamento da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 pelo suposto não recolhimento da estimativa mensal do IRPJ.

É o relatório.

A DRJ/BEL julgou a impugnação improcedente, mantendo todo o crédito tributário constituído com o Acórdão 01-37.732 ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

PROCESSO ANTERIOR. QUESTÃO DECIDIDA. REAPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. As questões de mérito suscitadas pela defendente e que já foram apreciadas em processo administrativo anterior, não somente por órgão colegiado desta instância de julgamento, mas também pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em sede de recurso voluntário, não devem ser reapreciadas, devendo ser observado no julgamento o que ali foi decidido.

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE. O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao processo administrativo fiscal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE. Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, apresentando diferentes materialidades, é possível que o

mesmo lançamento contemple a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL, bem como a multa de ofício proporcional, sem que signifique dupla penalização pela prática da mesma conduta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com o resultado, a Recorrente ingressou com Recurso Voluntário (fls. 2.869/2.915) que, basicamente repisam os argumentos da Impugnação, com exceção da arguição de uma PRELIMINAR de nulidade do acordo.

Como citado, a Recorrente aduz que o acordo recorrido é NULO por não ter analisado as questões de mérito apresentadas na impugnação sobre a dedutibilidade da amortização do ágio nas operações de reorganização societárias questionadas pela fiscalização, pois baseou-se no entendimento do processo 16682.722.458/2017-88.

Para a Recorrente, a decisão da DRJ enquadra-se no caso de nulidade prevista no inciso II do art. 59 do Decreto 70.235/72.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 3004/3040).

É o relatório do essencial

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator.

O recurso voluntário é tempestivos e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Preliminar de Nulidade

Antes de entrar no mérito, urge analisar a preliminar de nulidade apresentada pela Recorrente.

Do exame do acordo recorrido observa-se que o relator expôs suas razões de decidir sobre o mérito indicando, desde o início, que todas as questões do litígio já haviam sido discutidas no processo administrativo o fiscal nº 16682.722.458/2017-88.

O julgador ressalta o zelo da fiscalização em questionar a Recorrente sobre a possibilidade de apresentação de novos documentos ou informações relacionadas a reorganização societária operação que colimou com a exigência de IRPJ e CSLL decorrente de possível exclusão indevida do ágio.

A Recorrente se manifestou afirmando que a licitude da reorganização societária e a consequente correção na amortização do ágio já estavam demonstradas no processo nº 16682.722.458/2017-88.

Diante dessa situação a autoridade julgadora considerou que não houve inovação nas razões de direito sobre a alegação de “*ágio interno*” e uso de “*empresa veículo*”, de modo que, como já haviam sido apreciadas em outro processo administrativo fiscal não precisariam ser reapreciadas.

Observa-se que a as razões de decidir constam de um único parágrafo (fl. 2.851):

Desta forma, as questões de mérito acerca da dedutibilidade do ágio interno gerado na operações societárias que fora glosado pela fiscalização nos anos-calendário 2014 e 2015, ora suscitadas pela defendente, já foram apreciadas no processo administrativo nº 16682.722.458/2017-88 não somente por órgão colegiado desta instância de julgamento, mas também pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em sede de recurso voluntário, razão pela qual não devem ser reapreciadas, devendo esta colenda turma aplicar, neste julgamento, o que ali foi decidido, com cujos argumentos exarados naquelas decisões esta turma concorda.

Efetivamente não houve o enfrentamento acerca das alegações da Recorrente na impugnação, como determina o art. 31 da Decreto nº 70.235/72, notadamente, a análise de toda a operação de reorganização societária que deu origem ao ágio glosado, mesmo que todos os fatos já tenham sido analisados em outro processo administrativo.

Não há como aplicar, ao presente caso, o instituto da “*coisa julgada administrativa*”, isso porque a decisão administrativa nada mais é que mais um ato administrativo, mesmo que decisório, mas sem a força de um ato judicial.

Dessa forma, assiste razão a Recorrente e no meu entender, a falta de apreciação das alegações na impugnação, configuram a hipótese de cerceamento do direito de defesa, que motiva a nulidade da decisão de piso a teor do disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa. (Griffou-se)**

Diante dos fatos, voto por em acolher a preliminar suscitada para declarar a nulidade da decisão a quo, com retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para prolação de novo acórdão, com pronunciamento sobre todas as questões trazidas na Impugnação.

É como voto

(Assinado Digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza