



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720904/2019-81
ACÓRDÃO	1401-007.234 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOUTH32 MINERALS SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução da base de cálculo de tributos através da obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “*situação plenamente constituída*”

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de aplicação da LINDB e, quanto ao mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Gustavo de Oliveira Machado, que lhe davam provimento.

Sala de Sessões, em 11 de setembro 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 CSLL**, relativo aos anos-calendário de 2014 e 2015, no valor de R\$ 20.256.119,64, já acrescidos com multa de ofício e juros de mora

O auto de infração identificou a infração de exclusões, consideradas indevidas, nas bases de cálculo da CSLL relativas as despesas de amortização do ágio, sendo procedida a sua glosa.

A autoridade fiscal fez constar no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração que o crédito tributário constituído em relação à CSLL está com a exigibilidade suspensa por força de

medida liminar concedida nos autos do processo nº 0009851-35.2016.4.02.5101 (2016.51.01.009851-8) da 2ª Vara Federal do Rio de Janeiro, com sentença prolatada em 27/04/2016, com remessa necessária para o TRF2.

Consta ainda que a Recorrente passou a fazer depósitos judiciais referentes à CSLL, mesmo com a liminar em vigor, contudo ressalta que os valores incluem as amortizações consideradas dedutíveis pela Recorrente.

Para fins de economia processual transcrevo parte do relatório do Acórdão 12-115.396 da 5ª Turma da DRJ/RJO que julgou a impugnação na sessão de 31 de março de 2020:

Trata-se de redução indevida da base de cálculo da CSLL, decorrente da amortização de ágio.

Houve sucessão de operações societárias que culminou no surgimento e aproveitamento fiscal de ágio por BHP BILLITON METAIS S/A (BMSA), atual SOUTH32 MINERALS S/A (SOUTH32).

O contribuinte dedica-se às atividades de pesquisa mineral e lavra de jazidas minerais; beneficiamento, industrialização, comercialização, importação e exportação de minérios e outras substâncias minerais; produção de energia elétrica em regime de autoprodução ou produção independente; e comercialização de energia elétrica.

À época das operações societárias a BMSA integrava, como ainda hoje, o conglomerado BHP BILLITON, resultante da fusão, em 2001, do grupo australiano BROKEN HILL PROPRIETARY CO. com o anglo-holandês BILLITON. As ações do conglomerado são listadas na Australian Securities Exchange como BHP BILLITON LIMITED e na Bolsa de Londres como BHP BILLITON PLC.

Em dezembro de 2003, a sociedade holandesa BILLITON BRAZIL HOLDINGS BV (BBHBV) subscreveu aumento de capital na inglesa BHP BILLITON BRAZIL ALUMINIUM LTD. (BAL), integralizando-o com ações que detinha de BMSA, avaliadas a preço de mercado. Em seguida, BAL transferiu essas ações pelo mesmo valor para BILLITON ALUMINIUM HOLDINGS BV (BAHBV), que passou a controlá-la. O Sr. Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro (CPF 874.979.648-87) figurava como representante de BBHBV e BAHBV, e como sócio presidente de BMSA.

A BHP INTERNACIONAL (BHP MINERALS INTERNATIONAL EXPLORATION INC.), empresa americana também pertencente ao grupo BHP BILLITON, controlava BHP EMPREENDIMENTOS (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS MINERAIS LTDA), sendo 99,99% de forma direta e 0,01% por intermédio da subsidiária BHP BRASIL (BHP BILLITON BRASIL LTDA).

Em 22/12/2005, BHP INTERNACIONAL alienou a participação em BHP EMPREENDIMENTOS para a australiana BHP LIMITED (BHP BILLITON LIMITED). Esta, por sua vez, no mesmo dia, aportou R\$ 1.942.335.998,00 em BHP EMPREENDIMENTOS, que, em contrapartida, emitiu mais 1.942.335.998 quotas,

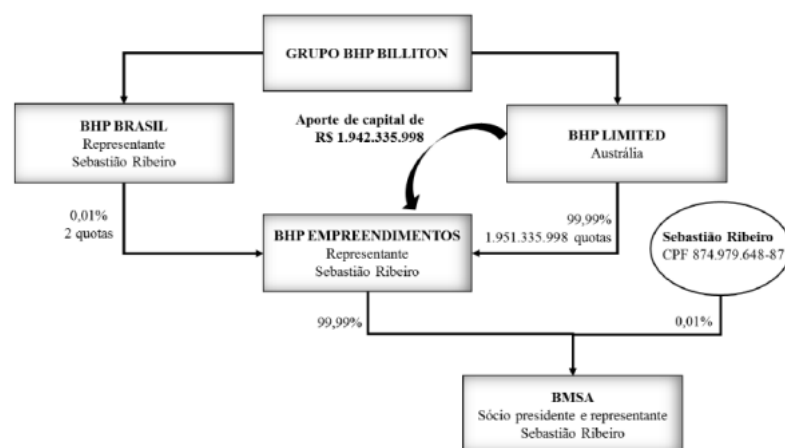
totalmente integralizadas por sua controladora, além de integralizar os R\$ 318.398,50 restantes do capital social.

Segue trecho da 21ª alteração contratual de BHP EMPREENDIMENTOS, que descreve o aumento de capital e sua integralização pela controladora australiana, por meio dos contratos de câmbio 05/063271 e 05/063266:

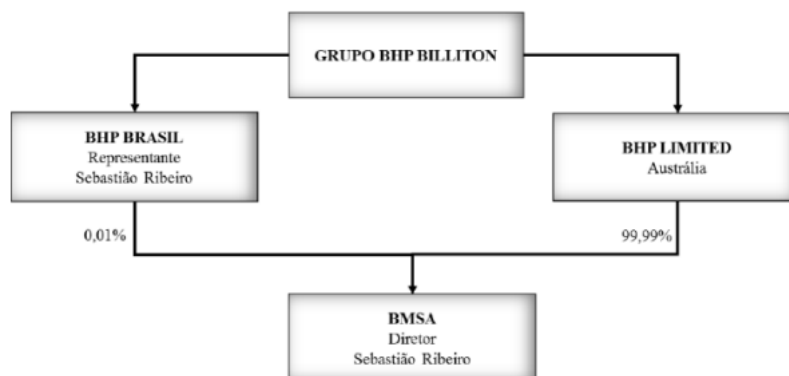
III. Diante do previsto no item II acima, decidem os novos sócios-quotistas aumentar o capital social em R\$ 1.942.335.998 (um bilhão novecentos e quarenta e dois milhões trezentos e trinta e cinco mil novecentos e noventa e oito reais) mediante a emissão de 1.942.335.998 quotas, passando o mesmo a perfazer a quantia total de R\$ 1.951.336.000 (um bilhão novecentos e cinquenta e um milhões trezentos e trinta e seis mil reais).

IV. O aumento de capital mencionado no item III acima, foi totalmente subscrito pela sócia-quotista **THE BROKEN HILL PROPRIETARY COMPANY PTY LTD** e juntamente com o montante de R\$ 318.398,50 (trezentos e dezoito mil trezentos e noventa e oito reais e cinquenta centavos) pendente de integralização, neste ato integralizado em dinheiro mediante a capitalização do contravalor em reais do aporte de US\$ 844.628,526 (oitocentos e quarenta e quatro milhões seiscentos e trinta e oito mil seiscentos e vinte e seis dólares norte-americanos) pelos contratos de câmbio de nº 05/063271 e 05/063266, ambos de 22 de dezembro de 2005. A subscrição do aumento de capital ora descrita é expressamente aprovada pelo sócio-quotista **BHP BILLITON BRASIL LTDA.**, o qual renuncia ao seu direito de preferência.

Em 22/12/2005, BHP EMPREENDIMENTOS adquiriu de BAHBV 99,99% das ações de BMSA. Como alienante e adquirente pertenciam a mercados acionários distintos, o preço de aquisição teria como base o laudo de avaliação elaborado por DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA (DELOITTE), comportando um ágio de aproximadamente R\$ 1.142.917.000,00. Ao cabo dessas operações, a configuração societária era a seguinte:



Oito dias mais tarde, em 30/12/2005, BHP EMPREENDIMENTOS foi incorporada pela própria controlada BMSA, numa típica incorporação às avessas:



A BMSA passou a contabilizar o ágio de sua própria aquisição e a provisão para seu ajuste, ambos no Ativo Permanente – Investimentos:

DIPJ FICHA 36A - ATIVO - BALANÇO PATRIMONIAL	31/12/2004	31/12/2005
PERMANENTE - INVESTIMENTOS		
24.Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	215.272.759,95	263.276.261,50
25.Investimentos Decorrentes de Incentivos Fiscais	0,00	9.452.702,98
26.Outros Investimentos	0,00	9.776.235,20
27.Ágios em Investimentos	843.074,23	1.152.108.724,95 ⁽¹⁾
28.Correção Monetária - Dif. IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991)	47.122.976,70	0,00
29.Correção Monetária Especial (Lei nº 8.200/1991)	0,00	0,00
30.(-)Deságios e Prov. p/ Perdas Prováveis em Invest.	0,00	928.620.631,00 ⁽²⁾
31.TOTAL DOS INVESTIMENTOS	263.238.810,88	505.993.293,63
⁽¹⁾ Inclui o ágio na incorp. de BHP EMPREENDIMENTOS		
⁽²⁾ Provisão c/ perda ágio na incorp. de BHP EMPREENDIMENTOS	1.142.917.000,00	ágio incorp. BHP EMPREENDIMENTOS
	9.191.724,00	ágio de outros investimentos (Jacui e Seara)
	1.152.108.724,00	

A partir de 2006, BMSA passou a aproveitar o ágio decorrente da incorporação de BHP EMPREENDIMENTOS, mediante amortização linear pelo prazo de dez anos, abatendo, naquele ano, as 12 primeiras parcelas mensais de R\$ 9.524.314,17, o que reduziu a base de cálculo anual do IRPJ e da CSLL em R\$ 114.291.806,04, consoante a DIPJ AC 2006:

DIPJ FICHA 6A - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	31/12/2006
16.LUCRO BRUTO	
25.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	100.504.010,91 ⁽¹⁾
35.(-)Resultados Negativos em Participações Societárias	114.572.794,67 ⁽²⁾
⁽¹⁾ Reversão de provisão de ajuste de ágio de aprox. 92.862.000 (parcelas 1 a 12/120)	
⁽²⁾ Amortização do ágio de aprox. R\$ 114.291.700 (parcelas 1 a 12/120)	

DIPJ FICHA 36A - ATIVO - BALANÇO PATRIMONIAL	31/12/2005	31/12/2006
PERMANENTE - INVESTIMENTOS		
24.Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	263.276.261,50	146.419.701,52
25.Investimentos Decorrentes de Incentivos Fiscais	9.452.702,98	0,00
26.Outros Investimentos	9.776.235,20	0,00
27.Ágios em Investimentos	1.152.108.724,95	0,00
28.Correção Monetária - Dif. IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991)	0,00	0,00
29.Correção Monetária Especial (Lei nº 8.200/1991)	0,00	0,00
30.(-)Deságios e Prov. p/ Perdas Prováveis em Invest.	928.620.631,00	0,00
31.TOTAL DOS INVESTIMENTOS	505.993.293,63	146.419.701,52
PERMANENTE - DIFERIDO		
45.Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais	22.621.089,22	22.621.089,22
47.Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis	16.531.301,88	223.650.420,81
50.(-)Amortização do Diferido	21.055.894,24	17.779.866,53
	1.152.108.724,95	
	(928.620.631,00)	
	223.488.093,95	

Em auditoria anterior foram glosados os valores amortizados como ágio na incorporação de BHP EMPREENDIMENTOS por BMSA. Na oportunidade, adicionaram-se de ofício R\$ 114.291.806,04 ao lucro real e à base de cálculo da

CSLL apurados pelo contribuinte, nos AC 2012 e 2013, o que reduziu o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL (processo 16682.722.458/2017-88).

Consultando-se o e-Lalur e o e-LACS nas ECF dos AC 2014 e 2015, constata-se a reiteração do aproveitamento fiscal do ágio, com a exclusão de R\$ 114.291.806,04 das bases tributáveis.

O procedimento adotado pelo contribuinte em relação à CSLL decorre da decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança 89.0005988-2, impetrado na época por BMSA, objetivando o reconhecimento de suposto direito líquido e certo de não se submeter à incidência da novel contribuição, instituída pela Lei 7.689/1988. Desde o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), em 18.02.1992, a impetrante não recolhe a CSLL.

Não obstante, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) externou o entendimento de que há embasamento legal apto a sustentar a juridicidade dos efeitos da Lei 7.689/1988 quanto a fatos geradores posteriores ao julgamento da ADI 15/DF, consoante os Pareceres PGFN/CRJ 492 e 975, de 2011. Com receio de ser autuada por fatos ainda não alcançados pela decadência tributária, malgrada a existência do writ assinalado, SOUTH32 impetrou mais recentemente o Mandado de Segurança 0009851-35.2016.4.02.5101 (2016.51.01.009851-8), requerendo o reconhecimento do direito líquido e certo de não se submeter ao recolhimento da CSLL sobre os fatos ocorridos a partir da publicação dos referidos Pareceres, em cumprimento à decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança 89.0005988-2.

O juízo de 1ª instância (2ª Vara Federal do Rio de Janeiro) decretou a ilegalidade dos Pareceres PGFN/CRJ 492 e 975, de 2011, concedendo a segurança para determinar que a autoridade coatora se abstenha de aplicar contra a impetrante a orientação neles contida, conforme sentença prolatada em 27.04.2016. Em remessa necessária, os autos subiram em apelação para o TRF2, mas sem julgamento até o momento.

Ressalta-se que, apesar da segurança concedida, o contribuinte passou a fazer depósitos judiciais relativos a CSLL a partir de fevereiro de 2016, abrangendo as competências janeiro de 2014 e seguintes. A planilha abaixo coteja a CSLL calculada por estimativa, segundo apuração do contribuinte, e o valor do principal depositado em juízo:

Embora venha depositando judicialmente a CSLL, estes depósitos não abrangem a amortização do ágio, considerada dedutível para efeitos fiscais pelo contribuinte.

A BMSA, ao excluir do resultado contábil o suposto ágio na incorporação de BHP reduziu o lucro real e base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 9.524.317,17 a cada mês do ano de 2014, totalizando o valor de R\$ 114.291.806,04.

Apresentadas as diversas operações societárias pelas quais passou o grupo BHP BILLITON, resta investigar, no caso concreto, a admissibilidade do aproveitamento

fiscal da amortização do ágio na incorporação de BHP EMPREENDIMENTOS por sua controlada BMSA.

Pois bem, entre as diversas alterações societárias pelas quais passou o grupo econômico, 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, a 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.

As ações de BMSA foram transferidas da estrutura inglesa do conglomerado para a australiana, passando para o controle direto de BHP EMPREENDIMENTOS e indireto de BHP LIMITED. Para tanto, BHP LIMITED adquiriu as quotas de BHP EMPREENDIMENTOS (EVENTO 1), aportando na investida grande soma de recursos, que por sua vez aumentou seu capital com a emissão de novas quotas, todas integralizadas por BHP LIMITED (EVENTO 2). Com os recursos em caixa, BHP EMPREENDIMENTOS adquiriu o controle de BMSA, origem do suposto ágio (EVENTO 3). As alienações e aquisições ocorreram de forma encadeada e no mesmo dia (22/12/2005). Pouco mais de uma semana depois, em 30/12/2005, a BMSA incorporou a controladora BHP EMPREENDIMENTOS (EVENTO 4), numa clássica incorporação às avessas, a fim de aproveitar-se dos permissivos veiculados nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997.

A BHP EMPREENDIMENTOS assumiu importância capital na origem do ágio. Sociedade constituída em 1975, suas declarações de IRPJ não revelam qualquer receita operacional de 1992 até 2003, registrando apenas receitas financeiras de pequeno valor e despesas operacionais elevadas. Em 2004, informou apenas receitas financeiras, reversão de provisão e “outras receitas operacionais”, totalizando aproximadamente R\$ 115.000,00, ao lado de despesas que somavam cerca de R\$ 117.000,00. Em 31/12/2004, seu capital social era de R\$ 9.000.000, acumulando prejuízos de aproximadamente R\$ 9.055.000, com patrimônio líquido

negativo de R\$ 374.288,51. Tampouco detinha participações em outras sociedades. Essa era a situação declarada de BHP EMPREENDIMENTOS meses antes de BHP INTERNACIONAL aliená-la à BHP LIMITED (EVENTO 1).

A 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.

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 Commission, 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, na essência, devem ser veementemente rechaçadas, porque o direito contemporâneo já rompeu com as amarras meramente formalistas.

A prática adotada objetivou, com muita artimanha, sobretudo, derruir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL de BSMA, valendo-se, de forma inviezada, dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 e do art. 386 do RIR/99, para contornar a legislação tributária. A série de operações, cuidadosamente encadeadas, a maior parte no mesmo dia, visou, irrefutavelmente, “engendrar” uma situação contábil que permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio. Assim procedendo, as “reestruturações societárias” não passaram de atos formais carentes de racionalidade econômica, conseguindo o grupo BHP BILLITON, ao cabo, manter seus investimentos em BMSA intocados, além de criar uma enorme despesa aparentemente dedutível para o IRPJ e CSLL.

A exclusão de R\$ 114.291.806,04 da apuração do lucro real nos AC 2014 e 2015 constitui, à vista do exposto, infração à legislação tributária, em decorrência da qual, adicionam-se de ofício os valores glosados.

Como mencionado, o contribuinte vem depositando em juízo os valores de CSLL por ele apurados, objetivando suspender sua exigibilidade, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional. Por entender dedutível a amortização do ágio em testilha, reduziu a base tributável da CSLL, de modo que o montante dos depósitos está aquém dos considerados corretos por esta auditoria. Considerando-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não interrompe nem suspende a fluência do prazo decadencial, faz-se necessário constituir os créditos não abarcados pelos depósitos, para preveni-los da caducidade tributária. Esclarece-se que a autoridade administrativa se abstém de tomar qualquer medida tendente a exigir a CSLL ora constituída, enquanto persistir a condição suspensiva. O propósito do lançamento restringe-se, enfim, a evitar a perda do crédito tributário, pois superado o lustro legal para sua constituição, não haveria outra oportunidade para fazê-lo.

Ressalta-se que a possibilidade de constituir o crédito tributário em relação à CSLL, nos termos supra, foi expressamente reconhecida com o deferimento da antecipação da tutela recursal, requerida nos autos da Apelação Cível nº 0009851-35.2016.4.02.5101, de 28/11/2019, nos seguintes termos:

DEFIRO a antecipação da tutela recursal, para permitir à União a constituição das diferenças do crédito tributário de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que a Receita Federal do Brasil entenda devidas, remanescendo suspensa a sua exigibilidade até o julgamento da apelação.

Conforme dispõe o art. 63 da Lei 9.430/1996, não comportará multa de ofício o crédito tributário, relativo a tributo de competência da União com exigibilidade suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional, constituído para prevenir a decadência.

Multa isolada

Em relação à CSLL, como o contribuinte fora dispensado de recolher o tributo, por conta do Mandado de Segurança 89.0005988-2 que suspendeu a sua exigibilidade, é incabível sanção por não pagamento ou pagamento insuficiente de estimativas mensais

Após a ciência do lançamento, a fiscalizada apresentou impugnação (fl. 2.687/2.719), sendo os argumentos resumidos no seguinte trecho da impugnação:

6. Contudo, o lançamento em questão não merece prosperar eis que é repleto de ilegalidades. Com efeito, a Impugnante entende que o lançamento é improcedente na íntegra e cada uma das supostas infrações tributárias não merece prosperar por conta dos argumentos apresentados de modo resumido adiante:

(i) a dedução da amortização do ágio em comento coaduna-se, 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; e

(ii) em prevalecendo a dedutibilidade da amortização do ágio, não haveria pagamento por estimativa devido.

Os principais pontos da impugnação seguem sintetizados abaixo:

- a) Destaca que o lançamento foi realizado exclusivamente para prevenir a decadência, haja vista o decidido nos autos da Apelação Cível nº 0009851-35.2016.4.02.5101, restando suspensa a exigibilidade do crédito tributário por decisão judicial.
- b) Descreve que a reorganização societária ocorrera em 3 momentos distintos e os fatos que fundamentaram a amortização e dedução da despesa operacional referente ao ágio.
- c) Pugna pela inexistência de vedação a dedutibilidade do ágio interno à época dos fatos, pois, no seu entendimento, a dedução da amortização do ágio em discussão deveria ser analisada conforme o regramento à época dos fatos e que até a edição da Lei nº 12.973/2014, não havia vedação a constituição de ágio dentro do mesmo grupo econômico e o aproveitamento fiscal com respaldo nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Seguem abaixo trechos da impugnação:

27. Considerando que a operação de incorporação que ensejou o aproveitamento do ágio ora em discussão ocorreu em 2005, anteriormente à vigência da Lei nº 12.973/2014, conclui-se que a vedação ao aproveitamento dos ágios entre partes relacionadas não encontra amparo legal.

(...)

39. Conclui-se, portanto, que o reconhecimento contábil e fiscal do ágio em decorrência de transações de integralização de capital não era nem ilegal nem vedado nos termos das normas e práticas contábeis-fiscais vigentes no tempo das transações em comento.

- d) Apresenta ensinamentos de renomados juristas sobre as transações entre partes relacionadas na obtenção de ágio e o reconhecimento de ágio interno como legalmente válido,
- e) Em relação ao ônus do ágio argumenta que:

55. Resumindo, na data em que a BHP Empreendimentos adquiriu o controle acionário da Impugnante, os recursos financeiros utilizados para a referida aquisição não mais pertenciam à Broken Hill Proprietary Co.

(posteriormente denominada BHP LIMITED/BHP Billiton Limited), mas para todos os efeitos de direito, à BHP Empreendimentos.

f) Anexa à impugnação Parecer Técnico elaborado pelos professores Eliseu Martins e Vinícius Aversani Martins, no qual os ilustres professores entendem que a investidora (BHP Empreendimentos) estava obrigada, pela legislação da época, a registrar o ágio decorrente da aquisição das participações societárias na então BMSA (atual South32), mesmo se tratando de empresas do mesmo grupo econômico.

g) Sobre a acusação de que a BHP Empreendimentos funcionou como “empresa veículo”:

61. A utilização de uma empresa holding (denominada pela d. fiscalização como “veículo”) não é motivo, por si só, para que o fiscal desconsidere as reorganizações societárias realizadas e, principalmente, seus efeitos fiscais. Até porque, não há qualquer norma nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 que impeça ou vede a utilização de tais empresas, desde que não se verifique subversão neste tipo de operação.

h) Afirma que o termo “empresa veículo” vem sendo usado pelo fisco para invalidar negócios jurídicos perfeitos, mas que:

66. Ainda que a BHP Empreendimentos se enquadrasse no conceito de uma “empresa veículo”, é importante destacar que 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.

i) Afirma que a revisão do lançamento e a desconsideração das operações realizadas só poderiam ocorrer em 2 hipóteses (art. 116, parágrafo único e art. 149, ambos do CTN), contudo nenhuma delas se verifica no caso concreto e se aplica a autuação;

j) Afirma que a fiscalização tentou desqualificar o laudo de avaliação, elaborado por uma grande empresa de auditoria, conforme trecho abaixo da impugnação:

88. Muito embora o “Relatório Fiscal” não traga fundamentos aptos a questionar o referido laudo, a Ilma. Fiscal Autuante procura desqualificar o mesmo afirmando que *“o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria BMSA, já com vistas à pretendida reorganização societária”*. A Impugnante tem alguma dificuldade em aquilatar qual a ilicitude ou inconveniência em encomendar um Laudo de Avaliação junto a uma das maiores empresas de auditoria do globo, em razão da intenção de implementar uma reorganização societária.

- k) Ainda nas razões de mérito, suscita pela aplicabilidade do art. 24 do Decreto-lei nº 4.657, de 1942, introduzido pela Lei nº 13.655 de 25.04.2018, conforme trechos abaixo:

99. Feitos esses esclarecimentos iniciais, resta evidenciada a necessidade de que a Colenda Turma de Julgamento de 1ª instância se pronuncie sobre a aplicação ao presente caso concreto do art. 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942 (LINDB), introduzido pela Lei nº 13.655/2018.

100. Considerando as circunstâncias específicas do caso concreto — operações entre partes não relacionadas (acionistas distintos), pagamento de preço em condições de mercado, nítido intuito negocial e substância econômica das operações — cumpre à Delegacia de Julgamento se manifestar sobre a manutenção da autuação face ao novel art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB).

- l) Requer ao final que seja declarada a total improcedência do auto de infração de CSLL.

109. Diante de todo o exposto, a Impugnante requer seja declarada a total improcedência do auto de infração de CSLL ora impugnado, pelas razões de fato e de direito acima expostas.

A DRJ/RJO julgou a impugnação improcedente, mantendo todo o crédito tributário constituído prolatando o Acórdão 12-115.396 ementado da seguinte forma:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIA ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. TRANSAÇÃO ENTRE PARTES ASSOCIADAS EM JOINT VENTURE. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela interessada do ágio questionado, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado pela empresa veículo sobre o seu próprio patrimônio líquido da interessada, mediante operações societárias estruturadas em sequência envolvendo partes vinculadas, pois não é possível reconhecer mais-valia de investimento quando originado de transação de pessoas jurídicas vinculadas, haja vista a ausência de substância econômica e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em sequência, com utilização de empresa veículo, que criaram condições artificiais para justificar a apuração do ágio impugnado, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014, 2015
ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB.
INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída

Inicialmente a DRJ trata concomitância entre o presente processo administrativo e o processo judicial, no qual a Recorrente obteve êxito no reconhecimento do direito de não submeter a incidência da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88. Apesar do êxito na ação judicial, a Recorrente impetrou um novo Mandado de Segurança requerendo o reconhecimento do direito de permanecer sem recolher CSLL sobre fatos ocorridos após os Pareceres PGFN/CRJ 492 e 975, de 2011.

Mais uma vez foi vitoriosa, contudo, decidiu fazer depósitos judiciais relativos aos valores de CSLL a partir de fevereiro de 2016, que abrangem as competências janeiro de 2014 e seguintes.

No julgamento, a DRJ ressalta que, independentemente do resultado das ações judiciais, para a fiscalização, os depósitos judiciais efetuados pela Recorrente não abrangem a amortização do ágio, que foi considerada indedutível para efeitos fiscais e para autoridade de primeira instância, as ações judiciais não impedem a apreciação do mérito, conforme trecho do voto abaixo:

Na verdade, a decisão judicial obtida pelo contribuinte não implica na falta de apreciação do mérito da autuação, posto que, trata-se de assunto diverso. A ação judicial versa sobre a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 e a presente autuação trata sobre uma infração tributária relativa a amortização de ágio. Tal assunto pode ser analisado neste Acórdão, pois, o fato de uma possível negação de provimento à impugnação não implicará na cobrança do Auto de Infração, tendo em vista a suspensão da exigibilidade. Contudo, se houver algum defeito na autuação esta já pode ser verificada de imediato dando maior celeridade ao processo.

Portanto, não existe concomitância entre a referida ação judicial (que discute a eficácia de coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da CSLL) e o presente processo

(Griffou-se)

Em relação ao mérito, a DRJ afasta a alegação de que antes da Lei nº 12.973, de 2014, ou seja, pelo regime da Lei 9.532/97, seria possível o aproveitamento do ágio por rentabilidade futura quanto às aquisições realizadas dentro de um mesmo grupo econômico, afirmando que estas operações não se revestem de substância econômica e que esses conceitos já existiam antes da Lei 12.973/2014 e que o que houve foi uma *“explicitação normativa de um entendimento que já existia anteriormente”*.

Afirma que não está afrontando o preceito constitucional de liberdade de atividades empresariais, pois este subtende que sejam atividades legítimas, sem abuso do direito e que o ágio amortizável de que trata a Lei nº 9.532, de 1997, depende de um efetivo ônus em processo imparcial de valoração e ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

No caso concreto, afirma que não houve propósito negocial na incorporação reversa, sendo apenas o intuito de um benefício fiscal.

A ilicitude teria ocorrido nestas operações de incorporação reversa sem nenhum propósito negocial, com o intuito de apenas para se aproveitar de um benefício fiscal. Foram planejadas operações artificiais para se beneficiar da amortização de um ágio. Destaque-se que o objetivo empresarial da BHP LIMITED era adquirir a BMSA (atual SOUTH 32), porém, foi utilizada a BHP EMPREENDIMENTOS para comprar de modo artificial a BMSA (atual SOUTH 32) que em apenas oito dias adquiri a BHP EMPREENDIMENTOS, ou seja, nestas operações a BHP EMPREENDIMENTOS desaparece, restando apenas a BHP LIMITED como controladora e a BMSA (atual SOUTH 32), como era o objetivo da BHP LIMITED. Quando se analisa o início e o fim da operação, a substância dos negócios jurídicos deve prevalecer. O modo como foram efetuadas as operações resultou em uma economia tributária de R\$ 1.142.917.000,00, de modo indevido, posto que, se BHP LIMITED simplesmente adquirisse a BMSA (atual SOUTH 32) da maneira normal, ou seja, através de um investimento direto, não haveria a amortização do ágio.

Reforça que apenas quem teve o ônus na aquisição da participação societária tem a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio

Ressalte-se que para a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ser admitida, é imprescindível que a pessoa jurídica que incorporou a sociedade adquirida, ou foi por ela incorporada, seja a que de fato suportou o ônus do ágio na aquisição da participação societária, o que não aconteceu no caso em tela, posto que, o ágio foi suportado pela BHP LIMITED (BROKEN HILL PROPRIETARY CO), sendo este um fato admitido na própria impugnação

Para a DRJ, houve a utilização de “empresa veículo” de forma artificial e que o ágio foi gerado dentro de um mesmo grupo:

Na verdade, a BHP EMPREENDIMENTOS serviu apenas como veículo para transportar o ágio, a real investidora é a empresa que despendeu os recursos

necessários para o investimento e não a empresa veículo. Não há que se falar em dedutibilidade de ágio quando é utilizada empresa veículo pois estas são utilizadas apenas para viabilizar de modo artificial o ágio, posto que, tal empresa não possui capacidade econômica por si só para comprar uma empresa muito maior, que no caso é a BMSA.

(...)

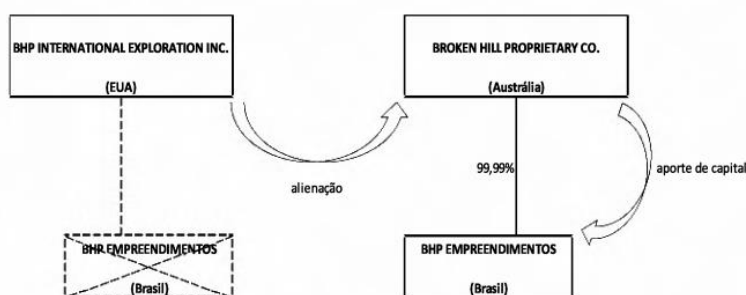
Observe-se que a geração do ágio foi totalmente feita no âmbito das empresas do grupo, caracterizando um ágio intragrupo. Ou seja, foi gerado um ágio dentro do grupo econômico para benefício tributário deste grupo de empresas e tudo isto sem desembolso de recursos financeiros, pois, não consta do processo qualquer comprovação de pagamento

Sobre a aplicação do art. 24 da LINDB afirma que não se enquadra na área tributária porque o lançamento não é uma revisão de um ato anteriormente produzido.

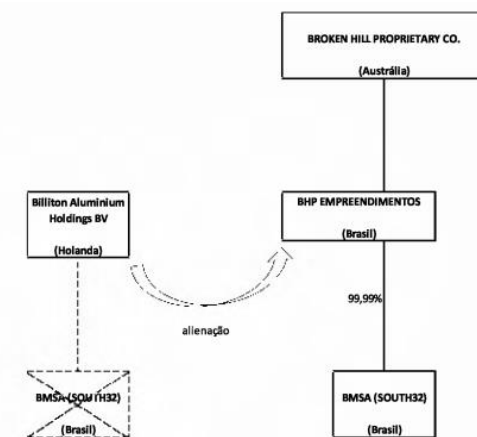
Irresignada com o resultado, a contribuinte também ingressou com Recurso Voluntário (fls. 2.889/2.926) que, basicamente repisa as mesmas posições defendidas na impugnação.

Logo no início das razões recursais, a Recorrente descreve graficamente, no seu entendimento, os três momentos em que ocorreram a reorganização societária:

1º MOMENTO: operações realizadas em 2005 consistente na alienação pela BHP International Exploration Inc. (Americana) da sua controlada BHP Empreendimentos (Brasileira) para a Broken Hill Proprietary Co. (Australiana), e aporte de capital por esta última (Broken Hill) na empresa brasileira adquirida (BHP Empreendimentos) no valor de R\$ 1.942.335.998,00:



2º MOMENTO: BHP Empreendimentos (Brasileira), sociedade investidora, adquire 99,99% das ações da Recorrente (atualmente denominada South32 e à época BMSA) detidas pela Billiton Aluminium Holding BV (Holandesa), pelo valor de USD 841.429.000,00;



3º MOMENTO: a Recorrente (atualmente denominada South32 e à época BMSA), sociedade investida, incorpora sua investidora, BHP Empreendimentos (Brasileira), em operação conhecida como “incorporação reversa”, e, a partir de então, passa a amortizar o ágio reconhecido por ocasião da aquisição, pela BHP Empreendimentos (Brasileira), da participação societária na Recorrente.

Não concorda com o argumento apresentado no acórdão de que a publicação da Lei nº 12.973/2014 apenas explicitou um entendimento já existente e entende que os precedentes relativos ao processo administrativo nº 16682.722.485/2017-88, invocados no acórdão recorrido, não devem prosperar.

A Recorrente afirma que a BHP Empreendimentos não foi criada exclusivamente para fins de aproveitamento do ágio, isso porque foi fundada em 1975 e extinta em 2005, no momento da incorporação reversa.

75. Inclusive, merece destaque o fato de que a BHP Billiton Empreendimentos não foi criada especificamente para fins de aproveitamento do ágio. Pelo contrário, a BHP Billiton Empreendimentos já existia quando das operações em comento, não havendo que se falar em “criação de ‘empresa veículo’”.

76. Isso porque, a BHP Empreendimentos foi fundada em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando da sua incorporação pela South32, ou seja, mais de 25 (vinte e cinco) anos antes da operação que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Alega uma inovação da DRJ pelo fato de ter mencionado a ausência de apresentação de documentos comprobatórios do efetivo pagamento e que isso não consta do auto de infração e para sanar junta o contrato de câmbio que comprovam a saída de divisas relativa ao acordo entre a *“BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS e BILLITON ALUMINIUM HOLDINGS B.V., firmado em 22/12/2005, para aquisição, pela primeira, da South32, pelo valor de USD 841.429.000,00”*.

A Recorrente conclui:

68. O inconformismo da Turma Recorrida com o fato de uma empresa sediada no exterior capitalizar sua controlada no Brasil para que esta, no papel de holding,

faça a aquisição de uma empresa operacional, por si só não é capaz de deslegitimar toda a reorganização societária.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fl. 3.021/3.041), resumida da seguinte forma:

A partir dos fatos acima descritos, é possível ter o panorama geral das operações que originaram o “ágio BMSA”. E para melhorar a compreensão da acusação fiscal, cabe enfatizar mais alguns aspectos, quais sejam: a) a BHP EMPREENDIMENTOS não possuía recursos financeiros para adquirir a BMSA, razão pela qual a BHP LIMITED aportou os recursos necessários na BHP EMPREENDIMENTOS, no dia 22/12/2005; b) os recursos transitaram pela BHP EMPREENDIMENTOS por instantes, tendo em vista que, no mesmo dia 22/12/2005, a BHP EMPREENDIMENTOS adquire a BMSA; e c) toda a reorganização societária aconteceu dentro do GRUPO BHP, sem a participação de terceiros independentes.

A PGFN relata que a fiscalização concluiu que o ágio foi gerado internamente no GRUPO BHP; e que a “real adquirente” do investimento que gerou o “ágio BMSA” foi a BHP LIMITED, sem configurar uma verdadeira confusão patrimonial, sendo esse tipo de reorganização societária não aceita pela jurisprudência do CARF.

Ao final alerta que o processo administrativo nº 16682.722.458/2017-88, discutiu-se as deduções de despesas de amortização do mesmo ágio nos anos de 2012 e 2013, sendo que o presente caso abrange os anos de 2014 e 2015, ou seja, já houve análise pelo colegiado dos mesmos fatos, em face da mesma contribuinte e, em essência, enfrentando-se os mesmos argumentos jurídicos. O resultado foi prolatado no Acórdão 1401-004.194 pela improcedência do Recurso Voluntário e a manutenção da exigência do crédito tributário.

A atual situação processual do processo supracitado é que o Recurso Especial foi parcialmente admitido, com a seguinte conclusão:

CONCLUSÃO

Em síntese e conclusão, pelo exposto, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF) em relação a duas matérias (1ª e 3ª):

- 1) “Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente”; e
- 3) “Impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício”, mas apenas em relação ao 1º paradigma (Ac. N°. 9101-005.695).

E negar seguimento à segunda matéria:

- 2) “ágio interno”.

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.

Concomitância entre processo administrativo e processo judicial

Em relação a concomitância entre processo administrativo e processo judicial, nenhum reparo a decisão de primeira instância, de modo que coaduno com a conclusão nesse ponto, e com a máxima vênia, transcrevo abaixo:

Na verdade, a decisão judicial obtida pelo contribuinte não implica na falta de apreciação do mérito da autuação, posto que, trata-se de assunto diverso. A ação judicial versa sobre a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 e a presente autuação trata sobre uma infração tributária relativa a amortização de ágio. Tal assunto pode ser analisado neste Acórdão, pois, o fato de uma possível negação de provimento à impugnação não implicará na cobrança do Auto de Infração, tendo em vista a suspensão da exigibilidade. Contudo, se houver algum defeito na autuação esta já pode ser verificada de imediato dando maior celeridade ao processo.

Portanto, **não existe concomitância entre a referida ação judicial (que discute a eficácia de coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da CSLL) e o presente processo.**

(Griffou-se)

(IN) Aplicação do art.24, da LINDB

A Recorrente reitera seu entendimento de que as operações em questão devem ser analisadas com base na aplicação do art. 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942 (LINDB), introduzido pela Lei nº 13.655 de 25.04.2018

Esse assunto já foi discutido por esse colegiado e o entendimento coaduna com a autoridade de primeira instância, no sentido de que o art. 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no PAF.

Inicialmente, deve-se ressaltar que o ato do lançamento não é uma “revisão” de “Ato da Administração”, de modo que não se adequa ao previsto no art. 24 da LINDB.

Além do mais, o art. 24 determina que uma mudança de entendimento da administração pública não poderia mudar uma situação consolidada, ou seja, a adoção do art. 24

criaria uma situação em que os órgãos de julgamento estariam vinculados a jurisprudência à época dos fatos no momento na “revisão do lançamento”, o que efetivamente não faz o menor sentido.

No CTN já consta um regramento próprio para revisão de atos e decisões (art. 100 e art. 146), além de regras sobre os efeitos intertemporais de novos critérios jurídicos no processo de constituição do crédito tributário.

Todo esse regramento é específico para as mesmas questões que o art. 24 se propõe a regular como uma regra geral.

Dessa forma, fica demonstrada a inaptidão do art. 24 da LINDB para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente.

Do Mérito

No mérito, constata-se que a Recorrente adota, com poucas exceções pontuais, literalmente os mesmos fundamentos aduzidos no Processo Administrativo nº 16682.722458/2017-88.

Os pontos inovadores do presente Recurso Voluntário, em relação a autuação dos anos calendários de 2012/2013, não são significativos, consistindo basicamente em jurisprudência do CARF.

Apresenta o chamado caso “Solae”, no qual o julgamento foi favorável a possibilidade de amortização de ágio entre partes relacionadas e entre empresas do mesmo grupo.

Ocorre que não há de se comparar situações de processos distintos.

A decisão de um processo não afeta a do outro quando os processos não são vinculados. O objeto de análise do presente processo se constitui com as provas que demonstram os fatos ocorridos e as atitudes tomadas pelo fiscal. A decisão daquele pode até servir de jurisprudência, mas não de forma vinculante.

No julgamento do processo referente aos anos calendário 2012/2013, ocorrido em 2020, a Recorrente anexou após o prazo legal de 30 dias, o Parecer do Prof. Eliseu Martins e Prof. Vinícius Aversari Martins, com isso, o Recurso Voluntário à época, não apresentava detalhes sobre o documento. Diferente do presente recurso onde a Recorrente desenvolve argumentos relacionados ao parecer, apresentando maiores detalhes e as conclusões dos nobres professores.

Entendo que pareceres jurídicos ou contábeis anexados aos processos no CARF servem apenas para reforçar as razões formuladas por serem confeccionados por especialistas, sendo equivalente a uma reprodução de um trecho de um livro.

Ao estudar um caso para proferir sua decisão, o julgador pode, na verdade é até recomendado que consulte a jurisprudência e a doutrina a respeito, de modo que os pareceres acostados aos processos fazem parte desse estudo. Apesar de ser um brilhante documento, o parecer não vincula esse julgador, servindo no presente caso como consulta e estudo.

No item 80 e 81 do Recurso voluntário, a Recorrente apresenta uma nova alegação em relação ao Recurso Voluntário do processo nº 16682.722458/2017-88. Ocorre que esses novos argumentos não alteram significativamente a análise de mérito, sendo apenas mais um aspecto relacionado a indedutibilidade do ágio, que será enfrentado no decorrer do voto.

No item 106, a Recorrente alega que no Acórdão recorrido a autoridade julgadora faz menção a falta de apresentação de documentação comprobatória do pagamento e que esse trecho configuraria uma inovação da DRJ, tendo em vista que não consta do auto de infração, requerendo a reforma da decisão e o cancelamento integral do auto de infração:

106. Por fim, mais grave ainda é a ilação da Turma Recorrida no sentido de que “que não foram apresentados documentos comprobatórios do seu efetivo pagamento e não é possível se aceitar um ágio sem a comprovação do pagamento. A falta de pagamento demonstra a artificialidade do negócio. Na verdade, o originou o ágio não redundou em ingresso de novos recursos porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. O ágio em questão foi fruto de artifícios contábeis sem a necessária correspondência com a realidade dos fatos”.

(...)

110. Diante de todo o exposto, é medida de justiça a reforma do v. acórdão recorrido, de modo que seja integralmente cancelado o auto de infração impugnado

Entendo que as palavras do julgador de piso podem até ser julgadas equivocadas, contudo não são suficientes para reforma da decisão, muito menos o cancelamento do auto de infração, isso porque os demais fundamentos utilizados são suficientes para caracterizar e justificar a decisão.

No mais, como já citado anteriormente, a reestruturação societária que deu origem ao ágio do presente processo, já foi submetida ao crivo desta turma em sessão de julgamento ocorrida em 11 de fevereiro de 2020, em Acórdão nº 1401-004.194

O Acórdão nº 1401-004.194 está ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA.AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito comercial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”),

em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL. A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ/CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ/CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ/CSLL mensalmente devido.

Na ocasião, o mérito da autuação foi negado por maioria de votos e em que pese o inconformismo da Recorrente, entendo que razão não lhe assiste.

Dessa forma, transcrevo abaixo parte do brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Claudio de Andrade Camerano no Acórdão nº 1401-004.194 e adoto como razões de decidir para o mérito relativo a dedutibilidade do ágio:

Da análise

A questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Recorrente deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente de operações que culminaram com a transferência à Fiscalizada, por meio de incorporação, de ativo que continha o registro de ágio.

Conforme relatoriado, a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda., empresa brasileira e constituída em 1975, controlada por Broken Hilton Property – BHP CO, com sede na Austrália, recebeu um aporte de capital de sua controladora em 22/12/2005, da ordem de R\$ 1.942.335.998,00, e nesta mesma data adquiriu ações da BHP Billiton Metais S/A (BMSA), hoje SOUTH 32 MINERALS.

Vejamos o histórico destas ações da BMSA antes de aportarem na adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda.

Estas ações da BMSA pertenciam à empresa americana BHP Minerals International Exploration INC (BHP INC) que as vendeu para a australiana Broken Hilton Property – BHP CO, a qual por sua vez, por meio de uma controlada holandesa, subscreveu aumento de capital, em dezembro de 2003, na sociedade inglesa BHP Billiton Brazil Aluminium Ltd. (BAL), com ações da fiscalizada (então

BMSA), posteriormente transferidas para a empresa holandesa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV).

Complementado com o relato fiscal:

Em Dezembro/2005 as ações da BMSA foram transferidas da estrutura inglesa para a australiana. Para tanto, a australiana BROKEN HILL PROPRIETARY CO. (BHP CO.) fez aporte de capital na brasileira BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS), com o qual esta última adquiriu a BMSA da BAHBV. Como a alienante e a adquirente pertenciam a mercados acionários distintos, o preço teria sido baseado em laudo elaborado por empresa especializada. Com base neste laudo, a aquisição de BMSA por BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS foi efetuada com ágio de aproximadamente R\$ 1.142.917.000,00, em 22/12/2005. Dias depois, em 30/12/2005, a controlada BMSA incorporou sua então controladora, BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS, em processo denominado incorporação reversa. Dessa forma, BMSA passou a registrar e controlar o ágio de sua própria aquisição.

Em 30/12/2005, oito dias após a aquisição, a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi incorporada pela investida, a atuada SOUTH32 Minerals (antiga BMSA) (incorporação às avessas) e aqui reside o que entendo ser a parte mais contundente de toda a estória, que dá razão e credibilidade ao lançamento tributário (glosa de despesa com amortização de ágio).

A autoridade atuante destacou uma série de fatos/situações que a levou a concluir pela constatação de que a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art.386 do RIR/99, ou seja, que se estaria diante de uma empresa veículo, assim denominada pela jurisprudência/doutrina como aquelas empresas que são constituídas/utilizadas exclusivamente para permitir o aproveitamento do benefício fiscal contido naquele artigo. Tais empresas nestas condições só serviriam para conduzir o investimento adquirido com ágio, por meio de uma incorporação (no caso), o que, segundo os mentores desta operação societária, daria o devido respaldo legal para a questionada amortização do ágio.

A autoridade atuante concluiu que a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi apenas uma empresa veículo e que, na realidade, o real adquirente da BMSA (fiscalizada) foi a Broken Hilton Property – BHP CO.

A convicção da autoridade atuante está associada a um conjunto de situações e fatos, que a seguir destacamos, extraídos do TVF:

O conjunto de documentos e informações reunidos nos procedimentos de diligência e fiscalização levam a algumas conclusões fundamentais:

- a) todas as empresas envolvidas nas operações societárias examinadas eram controladas, à época dos fatos, pelo grupo econômico BHP BILLITON;
- b) o ônus do ágio gerado na aquisição de BMSA foi suportado, efetivamente, pela estrangeira BROKEN HILL (real investidora), que forneceu à sua controlada BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS (empresa veículo) os recursos utilizados na aquisição de BMSA;
- c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de BMSA, funcionando de fato como empresa veículo, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar BMSA com ágio e, dias depois, ser incorporada por BMSA, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;
- d) as operações societárias que transferiram o ágio para BMSA são desprovidas de fundamento econômico;
- e) o ágio em questão caracteriza-se, desde a origem, como o inadmissível ágio intragrupo, visto que a alienante BAHBV e a adquirente BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS integravam o mesmo grupo econômico;
- f) o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria BMSA, já com vistas à pretendida reorganização societária (vide laudo);
- g) embora intimada, a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios do efetivo pagamento do ágio (saída de divisas);
- g) o ágio, ilegítimo desde a origem, foi indevidamente amortizado pela fiscalizada e deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL de 2012 e 2013.

Temos nos autos uma situação de pagamento (em Doc.5, encontra-se o contrato de câmbio onde BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. é o comprador e o Recebedor no exterior a empresa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV), a título de custo de aquisição das ações da BMSA (antiga denominação da fiscalizada), e se houve alguma restrição ou dúvida quanto a efetividade dos pagamentos por parte da Fiscalização, não creio ser relevante engatar uma eventual discussão neste sentido, pois as razões para a glosa das despesas de amortização do ágio estão centralizadas em aspectos mais contundentes.

Considerando válido o pagamento e superior ao valor patrimonial (VP) das ações da BMSA (e aí pouco importa o valor apoiado em Laudo de Avaliação, ambas as empresas tem ligação societária relevante), o art.385 do RIR/99 determina o desdobramento do custo, ou seja, separe-se o que seja superior ao VP, no caso, o ágio.

Se estamos diante de um caso legítimo de ágio, ou ilegítimo como encarou a Fiscalização, esta questão é subsidiária, pois as operações (todas) envolveram

empresas com forte ligação societária: o ágio em questão originou-se internamente, esta é a questão central, além da utilização de empresa veículo como já destacado.

A Recorrente, entre outras alegações, sustentou que somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, é que se determinou que um eventual ágio surgido em semelhantes operações só valeria, para fins fiscais, se as partes envolvidas fossem independentes, que antes não haveria tal limitação.

Assim não vejo.

A Lei nº 12.973/2014, que veio a regular os efeitos tributários das mudanças societárias e contábeis introduzidos na contabilidade nacional, por força dos IFRS, criou uma série de novos conceitos, como, por exemplo, goodwill, a mais valia, menos valia e ganho por compra vantajosa, determinando, que em situações de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade de goodwill ou de mais valia seria aquele apurado entre partes não dependentes.

Ora, desde que começaram a surgir os casos intitulados de ágio interno, era clara a leitura da legislação acerca do tema, tanto por parte da administração tributária, quanto por parte dos órgãos contábeis e CVM, sempre no mesmo sentido, de que o art.386 não contemplaria a dedução fiscal de ágio surgido entre partes relacionadas, aliado a outras situações que apareciam, como empresa veículo e operações entre empresas ligadas sem qualquer propósito negocial.

Incorreto deduzir, portanto, que antes da Lei nº 12.973/2014, não haveria qualquer restrição quanto ao surgimento de ágio interno e dedutibilidade de sua amortização.

A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa e/ou exclusão indevida com amortização de ágio) repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Até a aquisição das ações da BMSA, o ágio daí surgido não provocava nenhum efeito tributário, uma vez que as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real, conforme disposto no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 (eventual alienação do investimento adquirido), dispositivos legais pertinentes à época dos fatos.

Após a incorporação da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda pela BMSA, é que começam as divergências entre as partes, a Fazenda e a BMSA (incorporadora, cuja denominação atual é South32 Minerals S/A).

Uso de empresa-veículo

No presente caso, a única função da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela BMSA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Não me esqueço que a legislação atual permite a constituição de empresas com finalidades específicas em participar do capital de outras empresas.

Não é o caso que temos aqui nos autos.

De se lembrar o que consta no Termo Fiscal:

BHP BILLITON EMPREEND. MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS) – CNPJ 42.416.875/0001-19 Empresa brasileira, aberta em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando foi incorporada pela sua então controlada BMSA (SOUTH32). Antes da incorporação, pertencia a BHP BILLITON BRAZIL LTDA., CNPJ 42.156.596/0001-63 (0,01%), e à australiana BHP CO. (99,9%), ambas integrantes do grupo BHP BILLITON.

Exame do histórico de declarações de IRPJ revela que, de 1992 até 2003, não auferiu nenhuma receita operacional, registrando apenas receitas financeiras (de pequeno valor) e despesas operacionais elevadas. Em 2004 informou apenas receitas financeiras, reversão de provisão e “outras receitas operacionais” num total aproximado de R\$ 115.000,00, ao lado de despesas que somavam cerca de R\$ 117.000,00. Em 31/12/2004 seu capital social era de R\$ 9.000.000,00 e acumulava prejuízos de aproximadamente R\$ 9.055.000,00, com Patrimônio Líquido Negativo de R\$ 374.288,51. Tampouco detinha participações em outras sociedades. Esta era a situação declarada de BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS meses antes de adquirir BMSA.

Ao longo de 2005 BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS também não auferiu qualquer receita operacional, registrando apenas pequenos valores de receita/despesa financeira. Contudo, em Dezembro/2005 ocorre sequência de fatos dignos de nota.

Fatos estes que já foram anunciados neste Voto.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investida (BMSA), na realidade, não incorpora nada, posto que a investidora (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda) não tem ativo expressivo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a BMSA: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma.

Eventuais registros de valores imateriais de despesas e/ou de receitas revelam-se irrelevantes.

Uma empresa funcionará como veículo em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de sua duração, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas

obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.

No caso dos autos, essa empresa veículo (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda), por sua vez, sustentando-se nos recursos que nela foram aportados pela sua controladora no exterior, a empresa Broken Hilton Property – BHP CO, adquiriu as ações da BMSA, que estavam em poder da BAHBV, com pagamento/apuração de ágio e, posteriormente, foi incorporada por sua investida, a qual considerou, também assim entendendo, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99.

A empresa Broken Hilton Property – BHP CO, controladora da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, se houvesse feito a aquisição diretamente, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, a menos que fosse objeto de incorporação, o que não faria o menor sentido.

Aqui não se trata, conforme aventado pela Recorrente, de eventual ingerência pela autoridade fiscal em sua atividade, trata-se, isto sim, de desconsiderar, apenas para fins fiscais, a operação de incorporação efetivada pela Recorrente junto a BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda..

A questão não requer muitas divagações, deve-se ter em mente que o ágio representa um custo (se o investimento for alienado) ou despesa se for objeto de amortizações.

A legislação permite que o ágio possa ser amortizado, impedindo, entretanto, sua dedução fiscal, conforme consta no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 do RIR/99 (alienação do investimento).

Ainda, a possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97), qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ao contrário do que entende a Recorrente, a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, está, sim, vedada pelo dispositivo do art.386 do RIR/99.

Não há lógica em supor que a Lei Tributária admitiria ou até incentivaria a criação de empresa intermediária, sem função empresarial, como se depreende das teses da Recorrente.

A Lei não autorizou expressamente (e nem poderia) que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas em negócios desta natureza. Não é possível admitir, sob pena de aceitar incompatibilidade no ordenamento jurídico, que a lei tenha autorizado a dedução fiscal de ágio mediante operações que não refletem a realidade, sem efetivo propósito, como no caso, a criação/utilização da empresa intermediária sem qualquer finalidade.

Reproduzo novamente o texto legal do caput do art.386 do RIR/99:

“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 nº1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

[...]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).

Então, o que se persegue é o que alguns chamam de confusão patrimonial, que nada mais é do que a união dos patrimônios das empresas envolvidas, a real investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ.

Isto porque, aquele custo maior (ágio) desembolsado pela investidora, ao se fundir com os lucros gerados pela investida, por meio da incorporação, resulta na permissibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, pois agora há uma comunicação direta entre a despesa de amortização deste ágio e as receitas auferidas pela investida.

O procedimento realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que, ao final das operações realizadas, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que se extrai da lei.

Nesse contexto, conforme apontado pela Fiscalização, não há como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica, de ágio originado na aquisição, de quotas dela mesma, por uma empresa criada/utilizada somente para tal operação de aquisição (empresa intermediária ou empresa veículo).

Aqui se verificou a tal "confusão patrimonial", que a autoridade lançadora não admitiu ter ocorrido. Trata-se de uma expressão surgida do encontro patrimonial entre o investidor e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ.

Particularmente, em outro viés que me agrada mais, este encontro de contas nada mais é do a observância ao regime de competência, que ilustra o princípio da confrontação entre receitas e despesas. Relembremos de seu conceito, conforme se extrai da obra Contabilidade Financeira - Introdução Aos Conceitos, Métodos e Aplicações, de Roman L.Weil, Katherine Schipper e Jennifer Francis, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016:

Contabilidade pelo regime de competência

O regime de competência reconhece a receita quando uma empresa vende bens (empresas industriais ou comerciais) ou presta serviços (empresas de serviços). As despesas são reconhecidas no período em que a empresa reconhece as receitas que esses custos ajudaram a produzir. Assim, a contabilidade pelo regime de competência busca confrontar despesas com receitas. Quando o consumo dos benefícios futuros de um ativo não está correlacionado a uma receita específica, a empresa reconhece esses gastos como despesa no período em que a empresa utiliza os benefícios. Despesas representam saída de ativos incorrida para gerar receitas.

Enquanto o ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com a adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, ele (o ágio) fica, digamos, congelado, em face do regime de competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do ágio).

Por fim, relativamente ao Parecer contábil acostado aos autos neste ano, observo que não é necessário o julgador refutar um a um os argumentos apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelos julgados abaixo transcritos:

-“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015

[“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os

argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão." EDcl no MS 21.315-DF, Rel.Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.

-“O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes.” (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9), Relatora Eliana Calmon).

De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhe aprouver. Portanto, toda a argumentação da Recorrente no sentido de demonstrar a legitimidade da operação tem repercussão apenas indireta sobre o exame do caso. E repercute apenas até o ponto que serve de contexto para as operações tributariamente relevantes dentro do panorama da organização societária do grupo

Da Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL

Oportuno reproduzir excertos do decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia 4 de outubro de 2017, no julgamento de Recurso Especial interposto no processo nº 16561.720133/2013-11, e de cuja ementa se extrai o seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("Lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

(destaques acrescidos)

(Griffos do Original)

O Acórdão acima foi objeto de embargos de declaração, sendo de interesse no presente caso apenas a alegada omissão relacionada ao fato de que as empresas envolvidas na operação possuem acionistas diversos e por consequência controle diverso, juntamente com a comprovação do efetivo pagamento, esses fatos podem fulminar a acusação de “ágio interno”.

O despacho de admissibilidade não admitiu a alegação acima, bem como não foi admitido em sede de Recurso Especial ao CSRF.

No Recurso Voluntário a Recorrente alega que o Grupo BHP Billiton “*não pode ser equiparado a um grupo econômico no sentido adotado no Brasil*”, mas ressalta que as empresas “*possuem uma administração comum*”

51. Ademais, cabe observar que o chamado Grupo BHP Billiton **não pode ser equiparado a um grupo econômico no sentido adotado no Brasil**. Com efeito, tal

estrutura é composta de duas pessoas jurídicas independentes e autônomas, sendo uma domiciliada na Austrália (BHP Billiton Limited), e a outra domiciliada em Londres (BHP Billiton PLC). Cada uma delas é listada na bolsa de valores de seus respectivos países de domicílio (Australian Stock Exchange - ASX e London Stock Exchange – LSE), sendo certo que os acionistas de cada pessoa jurídica são absolutamente distintos.

(...)

53. É verdade que ambas as pessoas jurídicas **possuem uma administração comum**. Entretanto, há perfeita segregação contábil e cada pessoa jurídica possui suas próprias atividades, bem como a obrigação de que todas as transações entre as mesmas sejam conduzidas por valor de mercado.

(Griffou-se)

Não assiste razão a Recorrente, o fato de possuir uma administração comum extermina toda a pretensão, pois esse é o ponto que determina a independência das decisões, entre elas o ajuste do preço.

Sobre o uso da “*empresa veículo*”, nada a acrescentar ao voto acima transcrito, o Conselheiro Claudio Camerano foi preciso em identificar que o pagamento (comprovado pela Recorrente) não é o ponto mais relevante, tendo em vista que as glosas tiveram outros aspectos mais importantes, notadamente a transação entre empresas do mesmo grupo, sendo o ágio gerado internamente, através de uma “*empresa veículo*”.

O chamado “*ágio interno*” ocorre quando as operações de reestruturação societárias ocorrem internamente em grupos econômicos e resultam na geração artificial de ágio.

Essa artificialidade surge porque no processo de reestruturação, há necessidade de uma avaliação econômica do investimento, sendo expresso através de um laudo, contudo, quando os interesses estão dentro de um mesmo grupo econômico, a avaliação fica comprometida e o preço (riqueza a ser dispendida) determinado para aquisição acaba não refletindo a realidade.

Dessa forma, o ágio se torna válido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação e na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário.

Ainda que a Recorrente se insurja, o fato é que o ágio nasceu de uma reavaliação de seu patrimônio, que quando teve seus efeitos reconhecidos, houve o aparecimento da figura do ágio pois o valor da avaliação foi maior que o valor do investimento inicial contabilizado.

Apesar de tudo, a Recorrente alega ausência de vedação legislativa de transações entre partes relacionadas.

Não há realmente vedação legal neste sentido, e não é esta a discussão central do processo, o que se discute aqui não é a possibilidade de se fazer negócios entre empresas do

mesmo grupo, uma vez que há na legislação vários dispositivos que regulamentam tipos diferentes de negócios, o que se vislumbra aqui e está sendo combatido é o uso artificial de meios tendentes a demonstrar uma operação diferente do que realmente aconteceu.

O “**ágio interno**” nasceu de uma avaliação de patrimônio da autuada que quando reconhecida em sua controladora teve o valor do investimento ajustado, entretanto, a reavaliação foi feita com o intuito de se transacionar especificamente com partes relacionadas e não com o mercado em geral, dando uma aparência de negócio jurídico perfeito.

Para exemplificar o chamado “**ágio em si mesmo**”, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresenta nas contrarrazões uma excelente analogia:

Para o surgimento do “**ágio de si mesmo**”, os grupos empresariais lançam mão de uma sequência básica de operações: uma empresa (A) utiliza a participação que detém sobre uma empresa (B) como investimento com ágio em uma terceira (C), a qual, ao final, é incorporada por essa segunda empresa (B). Visualmente, as operações podem ser assim resumidas:



Ou seja, por meio dessa sequência de operações societárias, o grupo empresarial simula a aquisição de participação societária entre suas empresas com a exclusiva finalidade de gerar uma redução fiscal. Diz-se que é simulação, pois, no exemplo acima citado, a Empresa C em nenhum momento adquiriu da Empresa A investimento na Empresa B. Tal negócio foi realizado pela Empresa A consigo mesma e com vistas a ser cancelado no futuro com a incorporação que permite a dedução da amortização do ágio.

Além do mais, sendo as operações ocorrendo dentro de um mesmo grupo econômico, não há que se falar em perda de riqueza (dispêndio financeiro), afinal de contas, toda ela permanece dentro do mesmo grupo.

A Recorrente alega liberdade para o exercício de atividade econômica:

82. A respeito de todo o acima exposto, é sempre importante frisar, tal como já dito acima, que no ordenamento jurídico brasileiro, os limites para a estruturação das atividades e operações empresariais do ponto de vista tributário são definidos a partir das normas constitucionais e legais que consagram a livre iniciativa (CF, art. 1º, inc. IV) e a liberdade de exercício de atividade econômica (CF, arts. 5º, inc. XIII, e 170, parágrafo único), o direito à propriedade (CF, arts. 5º, caput e inc. XXII, 170, inc. II, e 150, inc. IV), e o princípio da legalidade (CF, arts. 5º, inc. II, 150, inc. I; CTN, arts. 3º, 97, incs. I e III, 108, § 1º, e 114).

83. Tem-se, então, um contexto em que é assegurada a liberdade na escolha e na constituição das atividades econômicas do contribuinte, com liberdade de fazer

ou deixar de fazer tudo aquilo que não seja vedado ou exigido pela lei, estando a propriedade protegida contra qualquer subtração forçada e imotivada. No exercício de sua liberdade de iniciativa e de atividade econômica, pode o contribuinte, para realizar seus negócios, empregar qualquer dos meios jurídicos previstos na lei ou por ela não vedados.

Tenho o entendimento de que não há liberdade de auto-organização quando fere fundamentos da livre concorrência e da função social da empresa e dentro desse racional, destaco trecho do voto do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado no Acórdão n. 1201001.507:

Da liberdade de auto-organização do contribuinte

A primeira questão a ser analisada refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc.

Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Um dos poucos doutrinadores a tratar do tema sem o viés estritamente liberal, Marco Aurélio Greco leciona que “não há dúvida de que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar.

Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, fraude à lei”.

Nesse sentido, observa que “a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de autoorganização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal”.

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios serem subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. “A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo”. E, “na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º)”.

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois “a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir uma redução do tributo)”. Se o contribuinte que pratica atos, abusando do direito de auto-organização, não pode ter reconhecido os efeitos tributários os quais buscou beneficiar-se, aquele que simula a prática de atos com vistas unicamente a redução de tributos menos ainda pode usufruir do benefício fiscal almejado.

Primeira conclusão: a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

(As notas de rodapé presentes no trecho original foram suprimidas para facilitar a leitura, mas se referem: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2011).

Ao longo do Recurso Voluntário, observa-se que a Recorrente, apesar de indicar que a estrutura societária não se enquadra no conceito de grupo econômico adotado no Brasil, a sua defesa é ancorada na não vedação para dedutibilidade do chamado “**ágio interno**” gerado entre empresas não independentes.

Para a Recorrente, a legislação prega a existência de liberdade quanto à forma de cumprimento do preceito contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, fundamentando suas razões de validade das demonstrações que serviram de apoio para a escrituração contábil do ágio reconhecido no seu patrimônio e, na sequência, amortizado em contas de despesas operacionais da companhia autuada, conforme os trechos do Recurso Voluntário, abaixo transcritos:

16. Até o advento da Lei nº 12.973/2014 (cf. artigos 20, 22 e 25), inexistia vedação legal para a constituição de ágio dentro do mesmo grupo econômico. Muito pelo contrário, a prevalecer os parâmetros adotados pela legislação no que diz respeito à necessidade de as operações entre partes relacionadas observarem as condições de mercado (arm's length), nada impede o registro do ágio em operação intragrupo, quando este direito existira em operações entre partes independentes comparáveis.

17. Veja-se como o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/772 previa a forma que a empresa detentora da participação em sociedade coligada ou controlada deve contabilizar o ágio decorrente da aquisição de participação societária:

(...)

De modo diverso, sigo a jurisprudência majoritária do CARF de que a dedução de despesas com amortização de ágio gerado intragrupo é ilegal, como destacado pela PGFN nas contrarrazões:

(...) Ao contrário, a recorrente sustenta que era possível a dedutibilidade fiscal das despesas de amortização do denominado “ágio intra-grupo”, e, segundo a contribuinte, somente a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014, é que esse tipo de dedução fiscal teria sido vedada. Portanto, temos como fato incontroverso que o “Ágio BMSA” foi gerado intra-grupo, sem a interação de partes independentes.

Nesse contexto, a tese da contribuinte é facilmente refutável, bastando invocar a jurisprudência consolidada do CARF sobre esse tema. Nesse ponto, há diversos precedentes do CARF nos quais restou consignado que é ilegal a dedução de despesas com amortização de ágio gerado intra-grupo, ou seja, em operações realizadas partes ligadas – como é o caso dos autos. A título de exemplo, citam-se os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: Acórdão 9101-003.364, Acórdão 9101-003.442, Acórdão 9101-003.446, Acórdão 9101-003.534 e Acórdão 9101-003.611

Conclusão

Diante de todo exposto, conheço do Recurso Voluntário, e na parte conhecida, conduzo meu voto para afastar a preliminar de aplicação da LINDB e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza