



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721374/2023-75
RESOLUÇÃO	1201-000.812 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Genero Serra e Raimundo Pires de Santana Filho(relator). O Conselheiro Lucas Issa Halah foi designado para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah - Redator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Neudson Cavalcante Albuquerque.

RELATÓRIO**Da Autuação e da Impugnação**

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 1603/1685 apresentado em face do acórdão nº 108-042.208, exarado pela 3ª Turma da DRJ/08, em 15 de março de 2024, às fls. 1565/1594, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela VALE S/A (doravante denominada VALE), às fls. 1256/1317, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJO, às fls. 1232/1246, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 3.722.832.539,90, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2019:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 1.443.525.315,48
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2023)	R\$ 431.902.774,39
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.082.643.986,61
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 51.938.154,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 3.010.010.230,93
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 341.583.680,58
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2023)	R\$ 102.201.837,22
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 256.187.760,43
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 12.849.030,74
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 712.822.308,97

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Autuação

1. Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 21/11/2023, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

(...)

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 1.179 a 1.231.

3. A autoridade tributária relatou que, no código 100.35 – Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido – redução do goodwill – incorporação, fusão ou cisão do LALUR e do LACS, a empresa excluiu R\$ 997.212.565,21 no LALUR e R\$ 685.281.639,21 no LACS da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), do ano-calendário 2019, valores dos ágios referentes às incorporações da Rio Tinto, Valepar, Fortlee e EBM, sobre os quais fez comentários.

4. Com relação ao ágio da Valepar, o Laudo de Avaliação da Valepar S.A. e da Vale S.A. quantificou o ágio contabilizado em 31/12/2016 em R\$ 3,073 bilhões, saldo do ágio original de R\$ 4,783 bilhões, constituído por três operações:

i. o leilão de privatização de 1997, com o registro de ágio de R\$ 933.019.172,00;

ii. o aumento de capital da empresa de 2002, com ações que eram diretamente detidas por Litel Participações S.A. e foram aportadas, pelo valor econômico, em seu capital social, que gerou um ágio de R\$ 2.862.306.516,01 a partir do valor patrimonial; e

iii. a oferta global de ações de 2008, em que apurou ágio de R\$ 988.171.979,00, relativo à diferença entre o preço de aquisição de novas ações e seu valor patrimonial contábil na data da oferta.

5. Até 2008, a VALEPAR amortizou contabilmente o ágio do investimento na VALE, adicionando seu valor ao lucro real, mas não à base de cálculo da CSLL. De 2009 a 2014, as demonstrações financeiras indicavam a amortização do ágio, porém após 2008, não houve mais amortização contábil, mantendo-se o saldo inalterado. Com a incorporação da VALEPAR pela VALE em 2017, a VALE passou a amortizar esse ágio para fins tributários. No entanto, análises revelam que as parcelas do ágio devem ser glosadas devido à não confusão patrimonial entre investidoras e investidas.

6. As três parcelas do ágio identificadas originaram-se de investimentos feitos pela controladora da VALEPAR em 1997, 2002 e 2008. Enquanto a primeira e a terceira parcelas representam o ágio dos reais investidores da VALEPAR, a segunda parcela difere por ter sido formada a partir da incorporação de ações da então CVRD detidas pela LITEL. Embora a caracterização de ágio interno esteja presente em todos os casos, cada situação apresenta justificativas específicas para sua glosa, resultando na necessidade de eliminar essas parcelas do ágio.

7. No tocante ao ágio apurado na aquisição de 16,706% da Empreendimentos Brasileiros de Mineração S.A. (EBM), cujo controle acionário já era detido na proporção de 80% pela Vale S.A., as operações ocorreram em 1/5/2007, 26/3/2012 e 22/6/2012. A justificativa para a apuração do ágio é o ganho advindo da maior participação na MBR, então controlada pela EBM.

8. Assim como no caso do ágio relacionado à EBM, a situação observada na aquisição da Fortlee e da Rio Tinto Brasil é semelhante. O ágio é justificado pelo controle da Mineradora Corumbaense Reunida (MCR), utilizando-se o artifício da "empresa veículo", onde Fortlee e Rio Tinto Brasil assumem esse papel. A MCR é considerada a "real investida", justificando o ágio, porém, a dedutibilidade desse ágio estaria condicionada à incorporação pela Vale das empresas intermediárias. No entanto, apenas as ações da MCR detidas pela Fortlee e pela Rio Tinto Brasil foram incorporadas, enquanto a MCR continuou a existir como subsidiária integral da Vale, sem a efetiva incorporação societária. Dessa forma, a ausência de confusão patrimonial entre MCR e Vale invalida a dedutibilidade do ágio.

9. Explicou a autoridade tributária que o ágio está relacionado a eventos de incorporação, em que os patrimônios da investidora e das investidas passam a integrar uma mesma universalidade. Até que isso aconteça, o aumento patrimonial na investida repercute, contabilmente, na investidora, por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial. O valor do investimento é aumentado, ao mesmo tempo em que é registrada a despesa de amortização do ágio respectivo. Esse mecanismo é tornado inexecutável na extinção do investimento por meio de incorporação, fusão ou cisão, uma vez que não é mais possível o registro da equivalência patrimonial em confronto com a amortização do ágio e de seus efeitos tributários.

10. Prosseguiu afirmando que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que regem a matéria, exigem que investidora e investida integrem uma mesma universalidade, um mesmo patrimônio para permitir o aproveitamento fiscal para a pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, em que detenha participação societária adquirida com ágio. O uso de empresas-veículo, pessoas jurídicas distintas da real investida e investidora, impossibilita a subsunção à norma, pois afasta a confusão patrimonial requerida pela norma.

11. Tomando por base a legislação tributária e as decisões administrativas do CARF, a autoridade tributária assim concluiu "somente nos casos em que os patrimônios da sociedade investida e da sociedade investidora (de fato, real) se reunirem os fatos se amoldarão ao sentido da norma que prevê que a amortização do ágio decorrente da operação de aquisição do investimento possa ser deduzida do resultado tributário".

12. Ainda distinguiu o ágio interno, quando o investimento societário é feito dentro de um grupo empresarial, sem a presença de terceiros independentes, uma prática repudiada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), cujo aproveitamento também não é admitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e vedado pela Lei nº 12.973/2014.

13. Diante do exposto, a autoridade tributária efetuou a glosa da amortização do ágio referente à aquisição de participações na Vale por Valepar, assim como do

ágio oriundo das aquisições de Rio Tinto, Fortlee e EBM, no ano-calendário 2019, conforme tabela abaixo.

2019	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Ágio Rio Tinto	38.656.108,80	38.656.108,80
Ágio Valepar	844.297.219,60	532.366.293,60
Ágio Fortlee	20.269.936,81	20.269.936,81
Ágio EBM	93.989.300,00	93.989.300,00

14. Outra infração à legislação tributária relacionada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi identificada, não vinculada à conhecida "trava de 30%", mas à utilização de saldo insuficiente para compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL. A fiscalizada não dispunha de saldo suficiente para os montantes utilizados a título de compensação, conforme evidenciado na análise dos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e dos Livros de Apuração da Contribuição Social (LACS) de 2013 a 2019.

15. Conclui a autoridade fiscal que a Impugnante utilizou, para fins de compensação fiscal, saldos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL além dos valores que possuía. Foram R\$ 4.776.888.696,67 a mais de Prejuízo Fiscal e R\$ 3.110.092.589,45 a mais de Base de Cálculo Negativa. Desta forma, tais valores foram adicionados às respectivas bases de cálculo para efeito dos lançamentos efetuados de ofício.

16. Também foi lançada a multa isolada de que trata o artigo 44 da Lei 9430/1996, de 50% sobre o valor do pagamento mensal sobre estimativa, conforme planilhas anexas a este Auto de Infração: Planilha Multa Isolada IRPJ 2019 e Planilha Multa Isolada CSLL 2019.

Impugnação

17. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 27/11/2023 (fl. 1.252), a impugnante apresentou, em 26/12/2023, impugnação juntada às fls. 1.256 a 1.317.

18. Introdutoriamente, a impugnante apresentou sua versão dos fatos e tópicos discutidos na impugnação para, depois, defender a improcedência dos autos de infração.

Das Preliminares

19. A título preliminar, a impugnante defendeu a decadência do direito de o Fisco questionar os eventos relacionados à formação do ágio amortizado, porque as operações ocorreram entre 1997 e 2009, transcorrendo o prazo de cinco anos

entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência, do contribuinte, do lançamento.

20. Ainda preliminarmente, acusou a autoridade fiscal de não ter apontado qualquer ato praticado que tenha se dado em infração à lei e a Receita Federal do Brasil de se omitir em manifestar publicamente seu entendimento sobre a matéria, desde a publicação da Lei nº 9.532/97.

21. Ao ver da defesa, os autos de infração foram lavrados com vício de motivação, cerceamento do direito de defesa e vício material na determinação da matéria tributável.

22. Defende que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, constatou-se que a empresa compensou valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL superiores ao saldo por ela devido, resultado de outras autuações em andamento que reduziram esse saldo. No entanto, a decisão final desses processos pendentes é essencial para determinar a validade da compensação. A legislação do CARF e do Código de Processo Civil estabelece a necessidade de sobrestar o presente processo até o término do julgamento dos demais, visando evitar decisões conflitantes e garantir a coerência nas soluções para casos conexos. Portanto, solicita-se o sobrestamento do processo até que haja uma decisão definitiva nos processos administrativos relacionados e que se considere o impacto da decisão favorável já proferida em um desses processos.

Do Mérito

23. No mérito, no tocante à Valepar, a cláusula 2.2.5 do Edital de Privatização requereu a criação de Sociedade de Propósito Específico (SPE), evidenciando, portanto, a imposição de que fosse formada a apelidada empresa-veículo para atingimento do objetivo do Governo Federal de alienar de 40 a 45% as ações do capital da impugnante em um bloco único e desconcentrar o setor, por meio da agregação de investidores diversos no controle da impugnante. A constituição da Valepar foi exigência editalícia para atender as necessidades do Governo Federal, não para ser uma empresa-veículo a fim de viabilizar a amortização fiscal do ágio.

24. Para corroborar o argumento, a Valepar continuou a existir por 20 anos após a aquisição das ações da impugnante, sendo extinta apenas em 27/6/2017, não para aproveitamento fiscal do ágio, mas para aderir ao segmento de Novo Mercado da B3 e atender a objetivos de governança corporativa. Mostra-se descabida a alegação de que a Valepar é empresa-veículo.

25. A defesa argumenta que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 não dá guarida à “tese do real adquirente”, nem exigência de que apenas a “confusão patrimonial” entre a pessoa que “efetivamente teria suportado o investimento” e a sociedade investida poderia dar origem à amortização fiscal do ágio. Recorda não ter havido a constatação de fraude, dolo ou simulação, nem questionamento quanto à validade formal ou substancial das operações praticadas, à legitimidade, à eficácia ou à oponibilidade das operações perante terceiros. Há uma tentativa de

subverter a operação com base na alegação de que a Valepar não seria a “real adquirente” da participação societária, mas isto requereria desqualificar os atos e negócios jurídicos regular e legalmente praticados. Ou seja, a tese da acusação seria absurda pois a lei não estabeleceu requisito que a corrobore e a constituição da Valepar é exigência do próprio Edital de Privatização.

26. Ainda em relação ao ágio da Valepar, argumenta que a existência de empresa-veículo não é suficiente para que se infirme a validade da operação que culmina na amortização fiscal de ágio. Argumenta ainda que as operações praticadas em 2002 e 2008 não se caracterizam como ágio interno e, se este fosse o caso, não havia vedação ao reconhecimento dessa espécie de ágio, então, não seria relevante, para fins fiscais, diferenciar o ágio surgido em operações entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo até a edição da MP 627/13, convertida na Lei nº 12.973/2014. No mais, o regime jurídico do ágio independe do regime contábil, tornando irrelevante e inaplicável o Ofício-Circular da CVM, ainda mais referente ao Ágio Valepar 2002 registrado antes de sua publicação.

27. Com referência a esse ágio, ainda mais, a Litel não era a acionista única da Valepar à época dos fatos e não participou da votação que aprovou o valor atribuído às ações da impugnante para fins de aumento do capital, tendo sido respeitado o padrão arm’s length. Ademais, a operação teria gerado perda para a Litel, mostrando-se inaplicável o entendimento da autoridade tributária.

28. No tocante ao Ágio Valepar 2008, embora a Valepar detivesse efetivamente o controle da impugnante, a aquisição aconteceu pelo mesmo valor ofertado ao público geral, em transação conduzida sob condições de mercado, com partes independentes e sob fiscalização estrita da CVM.

29. No que concerne aos ágios EBM, Rio Tinto e Fortlee, a defesa argumenta não ter participado da constituição das alegadas empresas-veículo, não podendo ser penalizada por isto, e que a dedutibilidade do ágio é exigida na leitura evolutivo-sistemática do Decreto-Lei nº 1.598/77 e da Lei nº 9.532/97.

30. Defende que no processo de lançamento fiscal, a fiscalização não recalculou o IRPJ e a CSLL devidas pela empresa nos anos de 2019, limitando-se a adicionar apenas o valor da amortização fiscal do ágio reconhecido pela empresa. Essa omissão contradiz o dever da fiscalização de calcular adequadamente o montante do tributo devido, conforme estabelecido pelo artigo 142 do CTN. Além disso, a empresa alega que respeitou os limites de deduções permitidas para o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), conforme estabelecido pela Lei 9.532/97, e requer a autorização de dedução adicional, conforme reconhecido pela jurisprudência do CARF, ou a redução dos valores cobrados, caso não seja acolhido o recurso.

31. Afirma também que o Auto de Infração incluiu uma multa isolada de 50% devido à suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas em 2019, fundamentada no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei

9.430/96. No entanto, a impugnante contesta essa cobrança por três razões: primeiro, não se pode exigir multa pelo não recolhimento da estimativa após o encerramento do ano-calendário; segundo, as bases e premissas da multa isolada não foram devidamente consideradas, com jurisprudência do CARF aplicável para afastar a cobrança; terceiro, a cumulação de multas para o mesmo fato não é permitida pelo ordenamento jurídico, evitando o *bis in idem*. Além disso, entende que a fiscalização não considerou os valores pagos pela empresa como estimativas calculadas com base na receita bruta, e não é apropriado aplicar juros Selic sobre as multas aplicadas.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 1232/1246, o Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 1179/1231, e a Impugnação apresentada pela Contribuinte, às fls. 1256/1317, a 3ª Turma da DRJ/08 exarou o Acórdão nº 108-042.208, em 15/03/2024, às fls. 1565/1594, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

ÁGIO. GLOSA. DECADÊNCIA. TERMO A QUO.

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

APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO. INVESTIDORA. INVESTIDA.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (I) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (II) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (I) real investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (II) pessoa jurídica investida.

Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).

APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO.

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

APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO. 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.

DEDUÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS GASTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Para o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no PAT, em razão de aumento de IRPJ a pagar em decorrência de lançamento de ofício, é necessária a comprovação dos gastos efetuados para esse fim, mediante documentação hábil e idônea.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA APLICADA APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinado sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento. A referida multa é aplicável ainda que a falta seja detectada após o término do ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratem de hipóteses punitivas distintas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2019

APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO. ANÁLISE DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

É imprescindível que na apuração do lucro líquido a servir de base para cálculo da CSLL se analise se a despesa guarda relação com a manutenção da fonte produtora, se é usual e típica, a fim de coadunar com a ciência contábil e com a legislação comercial e fiscal. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as mesmas regras de dedutibilidade do IRPJ por força do art. 20 da Lei nº

9.249/95, do art. 57 da Lei nº 8.981/95, do art. 28 da Lei nº 9.430/96, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. BASE LEGAL. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE.

Inexistindo previsão legal, não podem as autoridades julgadoras administrativas decidir pelo sobrestamento do processo. O princípio da oficialidade impede que o andamento de um processo fique sobrestado no aguardo de decisão referente a outro processo interposto pelo mesmo contribuinte.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E/OU JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Nos termos do art. 100 do CTN, ao processo administrativo fiscal é aplicável somente a jurisprudência a que a lei houver atribuído eficácia normativa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis de incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A VALE S/A tomou ciência da sobredita decisão em 25/03/2024, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 1599, e irredignada apresentou Recurso Voluntário, em **23/04/2024**, às fls. 1603/1685, e, além da tempestividade, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, reitera as razões apresentadas por ocasião da impugnação e acrescenta argumentos visando demonstrar que a decisão recorrida teria incorrido em contradições internas e inexistência de fundamento para a manutenção dos autos de infração.

Nessa linha, em breve síntese, **em sede preliminar**, apresentou os seguintes pleitos:

- a) PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA do direito do Fisco de questionar as operações que deram origem aos ágios objeto das deduções glosadas; e
- b) NULIDADE dos autos de infração por vício de motivação em razão da inexistência de fundamento legal para os lançamentos de ofício.

Em **âmbito meritório**, inicialmente, apresentou vasto comentário a respeito da amortização de ágio e os requisitos envolvidos. Em seguida, protestou detalhadamente em desfavor de cada uma das glosas de despesas com as amortizações de ágios envolvidos, especialmente no que toca aos temas: empresa veículo; real adquirente e real investida; e ágio interno, do qual destacamos:

a) Do Ágio VALEPAR

No que tange ao **ágio VALEPAR**, expôs racional de interpretação das normas que regem a matéria, asseverou que a VALEPAR não é **empresa veículo**, dado que, além de ter sido constituída como Sociedade de Propósito Específico – SPE, em prol de atender aos requisitos postos pelo Governo Federal para participação no leilão de privatização da Recorrente, como se depreende do Edital de Privatização, trata-se de uma autêntica holding que; i) concentrava investimentos de diversos investidores, todavia detinha autonomia para negociação, uma vez que nenhum de seus investidores poderia vir a ter o controle da Recorrente diretamente, consoante Cláusula 2.2.5.1 do mencionado edital; e ii) existiu por vinte anos após a aquisição das ações da Recorrente, quer dizer não teve duração efêmera.

Ademais, (...) ainda que fosse possível o caráter de “empresa-veículo” da Valepar – o que não é, definitivamente, o caso presente –, tais elementos, isoladamente considerados, não são suficientes para justificar a glosa das amortizações do ágio aqui discutida, consoante a farta e recente jurisprudência do CARF nesse exato sentido.

Assevera que embora a incorporação tenha permitido o aproveitamento fiscal do ágio, não foi esse o seu objetivo, visto que, consoante documentação colacionada aos autos, restou esclarecido que a multicitada incorporação integrava um conjunto de três medidas que visavam à melhoria dos instrumentos de governança da Vale: (a) conversão voluntária das ações preferenciais da recorrente em ações ordinárias; (b) a alteração de seu estatuto social; e (c) a incorporação da Valepar pela recorrente. Aliás, a incorporação da Valepar teve também por objetivo a reestruturação da governança corporativa da maior produtora global de minério de ferro, havendo precedente do CARF admitindo que o atendimento de objetivos de governança corporativa é razão legítima para implementação de reorganizações societárias que resultem na amortização fiscal do ágio.

Sustentou que não se poderia aplicar a tese do **“real adquirente”** posto não encontrar guarida na Lei nº 9.532/97, salvo quando caracterizada hipótese de dolo, fraude ou

simulação, que não foi constatada na espécie, uma vez que tanto a Autoridade Autuante como Julgadora não questionaram a validade formal ou substancial das operações praticadas. Outrossim, defendeu que a VALEPAR é a real adquirente das ações da VALE, dado que gozava de autonomia nas negociações em relação a seus acionistas, que naturalmente determinavam seus rumos.

Advogou que o emprego de sociedade holding na aquisição de participação societária é legítimo e que não houve, nos casos dos Ágios VALEPAR 2002 e 2008, a figura do **ágio interno**, em razão de, no caso do ágio VALEPAR 2002, ter se concretizado entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, denominadas *arm's length*, com preço pautado em contexto de livre mercado, resultante de negociação realizada entre partes independentes. Além disto, a Litel não era a única acionista da Valepar à época dos fatos e não participou da votação que aprovou o valor atribuído às ações da recorrente para fins do aumento de capital.

Quanto ao ágio VALEPAR 2008, embora a Valepar efetivamente detivesse o controle da recorrente, a aquisição se deu pelo mesmo valor ofertado ao público geral (R\$ 46,28 para as ações ordinárias e R\$ 39,90 para as ações preferenciais Classe A), tratando-se, portanto, de transação conduzida sob condições de mercado, com partes independentes, e sob fiscalização estrita da CVM. De resto, inexistente vedação ao registro e amortização do ágio surgido entre partes relacionadas até a edição da Lei 12.973/14.

b) Dos Ágios EBM, RIO TINTO E FORTLEE

Em relação aos ágios EBM, RIO TINTO E FORTLEE, argumenta que as supostas empresas veículos foram constituídas pelos vendedores, não podendo ser penalizada por isso, como já decidiu a própria CSRF; que a visão sistemática do *Goodwill* exige que seja autorizada a amortização do ágio no caso em julgamento, sob pena de se impedir o cômputo do custo de aquisição dessas empresas, pago pela recorrente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e que a literalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 impõem a permissão para a amortização dos ágios glosados, visto que inexistente vedação legal para utilização de empresa veículo.

c) Dos Temas Subsidiários – Relativos aos Tributos Cobrados

A Recorrente apresenta como subsidiário, temas ligados aos tributos exigidos, notadamente o pedido de computo do aumento das deduções permitidas sob o Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”) em razão do aumento do lucro real do período.

d) Dos Temas Subsidiários – Relativos às Penalidades Aplicadas

Contesta ainda a aplicação da multa isolada, afirmando que ela (...) *é indevida por três motivos, a saber: (i) não se pode exigir uma multa pelo não recolhimento da estimativa após o encerramento do ano-calendário, quando nenhum valor de estimativa é devido; (ii) as bases e premissas da multa isolada, mesmo após a alteração na redação do dispositivo pela Lei 11.488/07 são as mesmas, sendo que a sólida jurisprudência do CARF, inclusive com súmula, para afastar a cobrança, é integralmente aplicável; e, (iii) o ordenamento jurídico não permite uma cumulação de multas para o mesmo fato, sob pena de bis in idem.* Face ao exposto, requer a reforma do acórdão guerreado em prol do cancelamento da multa isolada.

Além disso protestou em favor da ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

e) Do Pedido de Sobrestamento dos Presentes Autos

A Recorrente requereu o sobrestamento dos presentes autos até o término do julgamento administrativo de processos administrativos anteriores, listados na peça recursal, onde ocorreram compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, os quais se encontram pendentes de decisão definitiva ou já decididos em favor da recorrente.

f) Da Pedido de Apresentação de Prova Complementar

Ao final, a Recorrente protestou em prol de posterior juntada de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas admitidas em direito.

Das Contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 1696/1748. Por meio do documento, a Interessada apresenta argumentos que visam confirmar a regularidade da autuação fiscal e pleiteia, ao final, que o recurso voluntário seja improvido.

Segundo a PGFN, não há razão para a nulidade dos autos de infração, tampouco teria se operado a decadência do direito de analisar os ágios objetos do procedimento fiscal. Ademais é desnecessário o sobrestamento dos autos.

A Interessada descreve pormenorizadamente os fatos e argumentos apresentados pela acusação fiscal e em seguida apresenta sua fundamentação teórica a respeito do tema.

Afirma que os ágios em questão não podem ser deduzidos porque não foram cumpridas as condições e os requisitos impostos pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, notadamente por restar constatada a ausência de confusão patrimonial entre investidor e investimento.

Acrescenta que os ágios VALEPAR 1997 e 2008 não podem ser deduzidos porque as empresas incorporadas serviram como veículo já que os reais investidores foram seus acionistas. Aduz ainda que quanto às segunda e terceira parcelas dos ágios VALEPAR (2002 e 2008), as operações ocorreram entre partes relacionadas, o que macularia a dedução da despesa.

Quanto aos ágios EBM, RIO TINTO e FORTLEE, a Procuradoria convalida a informação fiscal que apontou a utilização de empresas veículos na operação, já que as reais investidas não foram as alienantes das ações adquiridas.

Em relação aos temas subsidiários, para a PGFN não há razão para prover o recurso voluntário quanto ao tema ligado aos tributos exigidos, em razão de não terem sido colacionados aos autos os comprovantes das despesas realizadas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), ônus da recorrente. Assim, incabível qualquer recálculo.

Sobre a multa isolada, defende a legalidade da sua imposição e da incidência cumulada com a multa de ofício, visto que se trata de fatos geradores distintos.

No que toca à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, defende a incidência visto que por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, ela integra o crédito tributário, por conseguinte, nos termos do § 1º, do art. 161, do CTN, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros.

Finaliza sua peça pedindo pelo não provimento do recurso voluntário.

É o Relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE SOBRESTAMENTO DOS AUTOS

Da Necessidade de Sobrestamento dos Autos

Conforme analisamos, uma das infrações imputadas a VALE refere-se à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL com saldo insuficiente, a qual foi ocasionada pelo fato de a Recorrente ter desconsiderado os efeitos nos saldos acumulados de outras autuações relativas a períodos anteriores. Nesse diapasão, na fase impugnatória a Defesa argumentou que a grande maioria dos processos indicados pela Fiscalização encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva e, por conseguinte, os resultados desses processos impactarão o deslinde do presente caso, havendo, sob sua ótica, vinculação entre eles, nos termos do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) e do art. 55, do Código Civil¹.

Logo, evidenciada a relação de prejudicialidade entre os processos, requereu o sobrestamento do presente processo, enquanto não houver o julgamento definitivo dos processos nºs: 16.682-720.914/2019-17; 16.682-720.764/2020-85; 16.682-721.571/2021-22; 13.136-725.420/2021-41; 16.682-721.054/2021-53; 16.682-720.382/2021-32; 16.682-721.163/2020-90; 16.682-721.320/2021-48; 16.682-720.377/2021-20; 16.682-720.371/2021-52; 16.682-721.194/2023-93; e 16.682- 721.243/2023-98; ou, subsidiariamente, que se reconheça o impacto nos saldos em questão da decisão final que lhe foi favorável proferida nos autos do processo nº 16682.721165/2018-64 (e em quaisquer outros casos acima citados que já tenham sido objeto de decisão favorável definitiva quando do julgamento do presente caso).

A decisão de piso, ao apreciar este pleito, contrapôs asseverando que é descabido, visto que não há previsão legal no âmbito do processo administrativo fiscal que contemplates o suscitado sobrestamento, contudo, nos termos do art. 151, III, do CTN², encontra-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário sob julgo. Cita jurisprudência do CARF que corrobora com o seu entendimento.

Em sede recursal, a Recorrente repete os argumentos da impugnação e colaciona jurisprudência do CARF alinhada com a sua acepção.

Nas Contrarrazões ao Recurso Voluntário, a PGFN arguiu que, em regra, não é necessário, tampouco obrigatório o sobrestamento de processos em razão de dependência ou prejudicialidade. Além disso, no presente caso, (...) *recomposições de saldos de prejuízo ou de base negativa podem ser realizadas quando da execução dos julgados, de modo que não acarretará prejuízo algum ao contribuinte caso obtenha êxito em processos administrativos ou mesmo judiciais que possam causar impacto no presente processo.*

Inicialmente, é salutar delimitarmos a lide no que diz respeito a este tópico. Observa-se que a Defesa não se insurgiu contra os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL alterados pela Autoridade Fiscal – salvo o pleito genérico relativo ao impacto do PAF nº 16682.721165/2018-64 - utilizados como fundamento para concretizar o lançamento de

¹ Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir.

² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

ofício combatido, tampouco em desfavor do histórico das alterações não consideradas pela contribuinte referentes aos Processos Administrativos Fiscais e seus efeitos nos saldos multicitados, parte integrante do TVF, às fls. 1179/1231. Quer dizer, o inconformismo cinge-se ao requerimento de sobrestamento do presente processo enquanto não houver o julgamento administrativo definitivo dos autos relacionados, ou, subsidiariamente, reitero, que seja reconhecido o impacto nesses saldos da decisão final que lhe foi favorável proferida nos autos do processo nº 16682.721165/2018-64 (ou em quaisquer outros casos acima citados que já tenham sido objeto de decisão favorável definitiva quando do julgamento do presente caso).

Prosseguindo, é mister destacarmos que o processo administrativo fiscal deve primar pela legalidade e é regido por regras e princípios, cuja observância é obrigatória. Dentre essas está o **princípio da oficialidade**, previsto no art. 2º, parágrafo único, inciso XII, da Lei nº 9.784/99³. Segundo esse princípio, compete à Administração impulsionar o processo até o seu ato definitivo. A esse respeito, são primorosas as considerações do ilustre Hely Lopes Meirelles⁴:

“o princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final. Se a Administração o retarda, ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Outra consequência desse princípio é a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelecer.”

Quanto ao ligame dos processos administrativos fiscais no âmbito deste Tribunal, notadamente por decorrência ou conexão suscitadas pela Defesa, impende registrar que embora o art. 47, do Regulamento Interno do CARF – RICARF⁵, elabore meticulosa e bem formatada

³Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
(...)

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

⁴ O Processo Administrativo e em Especial o Tributário, Malheiros, São Paulo, p. 16

⁵ Art. 47 Os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

(...)

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas;

(...)

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º **Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.**

disciplina no que diz respeito à tramitação dos processos vinculados – conexos, decorrentes ou reflexos – vê-se que o dispositivo estabelece uma FACULDADE: “Os processos vinculados **poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo**”. Além disto, o atual RICARF não prevê mais a possibilidade de sobrestamento do processo por eventual prejudicialidade. O apontado preceptivo que disciplina as hipóteses de vinculação dos processos, especificamente no seu parágrafo quinto, trata de hipótese bastante distinta, que é a possibilidade de sobrestamento para vinculação de processo principal com decorrentes ou reflexos que se encontrem localizados em distintas Seções de Julgamento do CARF.

Feitas as sobreditas considerações, apesar de admitir que o pleito em questão não encontra pacificidade neste CARF, peço vênia para manifestar meu posicionamento contrário à existência das sinaladas decorrência ou conexão em tais circunstâncias, alicerçado no entendimento de que as alterações nos saldos dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, promovidas mediante lançamentos formalizados, referentes aos anos-calendário anteriores, antes do procedimento fiscal sob análise, já **tornaria indisponível aqueles resultados negativos para compensação**.

Tal ilação baseia-se no fato de que o lançamento de ofício, quando concretizado, reveste-se de presunção de legitimidade, bem como goza de eficácia imediata. Melhor dizendo, os lançamentos tributários são atos administrativos definitivos, por conseguinte, não é porque sobre o crédito tributário momentaneamente incide uma norma jurídica de suspensão de sua exigibilidade, nos termos do art. 151, do CTN⁶, que se afasta a definitividade do lançamento.

Neste diapasão é oportuno trazer a lume as palavras de Eurico de Santi⁷:

A regra-matriz de suspensão da exigibilidade do crédito atinge a regra-matriz de exigibilidade e não o suporte fático do fato jurídico, suficiente para a produção do ato normativo administrativo de lançamento tributário.

(...)

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento. **(g.n.)**

⁶ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p 143 – 144.

A suspensão ataca a exigibilidade do crédito, não a norma de competência administrativa que juridiciza o “ato-fato de formalização do crédito”. Só depois de formalizado o crédito tributário, na forma da “relação jurídica intranormativa” que corresponde ao prescritor do ato-norma, e vencido o respectivo prazo, é que se verifica a possibilidade da eficácia da “regra-matriz de suspensão do crédito tributário” perante a “regra-matriz de exigibilidade”: sem crédito tributário lançado ou crédito tributário instrumental constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade. A exigibilidade pressupõe o suporte linguístico-existencial do crédito tributário.

O lançamento tributário constitui uma relação jurídica cujo objeto é o crédito tributário. No caso, a relação jurídica, na parte que interessa, ou seja, no critério de valor do consequente da regra matriz de incidência, pode ter revertido um prejuízo fiscal de determinado ano-calendário ou aproveitado de ofício um prejuízo fiscal de período anterior. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou a possibilidade de o lançamento ser revertido no contencioso administrativo ou judicial **não altera a situação jurídico-tributária constituída por meio do auto de infração, que subsiste íntegra por mais absurda que se apresente**. Apenas uma nova norma jurídica inserida no sistema por autoridade e procedimento competentes pode desconstituir ou alterar a relação jurídica inserida por meio do auto de infração, em respeito aos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

Neste sentido, volto à lição de Eurico de Santi⁸:

(...)

Conforme averbou Paulo de Barros Carvalho “A susceptibilidade a impugnações é predicativo de todos os atos administrativos”. O ato-norma de lançamento, norma jurídica, é válido até que outra norma jurídica lhe retire a juridicidade.

Desta forma, a locução “constituição definitiva”, como empregada no art. 174 do Código Tributário Nacional, para fixar o marco inicial de contagem do prazo prescricional para ação de cobrança do crédito tributário, deve ser entendida como designativa do momento efetivo do ingresso do ato-norma de lançamento como norma válida, fato esse que se dá, em nosso entender, mediante a notificação que confere ao sujeito passivo o conhecimento do “crédito” veiculado pelo ato-norma de lançamento.

E arremata o ilustre jurista⁹:

A alteração do ato-norma de lançamento pressupõe a edição de outra norma que o substitua ou que o invalide. Esta outra norma será produzida em conformidade com a regra-matriz de invalidação, que, como vimos, em nosso direito positivo é delineada pelos arts. 145, 146 e 149. É norma de competência que pode ser exercida, desde que não haja ainda decorrido o prazo decadencial, que suprime o

⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Ob, cit, p. 178.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Ob, cit, p. 188.

direito subjetivo da Administração “constituir” ato-norma administrativo de lançamento.

Em síntese, uma vez que o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL tenham sido revertidos ou aproveitados de ofício em lançamentos tributários relativos a períodos anteriores a 2019, tais relações jurídicas somente serão alteradas por nova norma jurídica validamente inserida no sistema. Decorre desse raciocínio que **incumbe ao sujeito passivo demonstrar a ocorrência de decisão administrativa ou judicial válida e eficaz que implique a reforma do lançamento tributário anterior com repercussão no presente feito.**

A supradita cognição, não se trata de tese inovadora, mas consolidada neste Tribunal nos fundamentos aduzidos pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, em Declaração de Voto no Acórdão nº 1302-001.851, os quais adoto:

Observa-se nos autos que, no momento em que promovida a compensação de prejuízos aqui glosada, a contribuinte já havia sido cientificada dos lançamentos anteriores que alteraram o saldo de prejuízos disponíveis para compensação. De fato, optando pela apuração anual do lucro real no ano-calendário 2003, a compensação em questão foi promovida em 31/12/2003, e o último lançamento que afetou o saldo de prejuízos fiscais, objeto do processo administrativo nº 10830.009370/2003-44, foi formalizado no curso daquele ano-calendário.

*Contudo, ao contrário do que defende a interessada, **os recursos administrativos interpostos contra os lançamentos anteriores somente atribuem suspensão da exigibilidade aos créditos tributários, e não afastam ou suspendem outros efeitos do lançamento.***

*E isto porque, **em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente o diz**, consoante os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹⁰:*

Recursos administrativos são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela Administração Pública.

Eles podem ter efeito suspensivo ou devolutivo; este último é o efeito normal de todos os recursos, independentemente de normal legal; ele devolve o exame da matéria à autoridade competente para decidir. O efeito suspensivo, como o próprio nome diz, suspende os efeitos do ato até a decisão do recurso; ele só existe quando a lei o preveja expressamente. Por outras palavras, no silêncio da Lei, o recurso tem apenas efeito devolutivo.

*Segundo as lições da mesma doutrinadora, **os atos administrativos, revestidos de presunção de legitimidade, produzem efeitos enquanto não anulados ou cancelados por autoridade competente:***

A presunção de legitimidade, assim, opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo

¹⁰ Direito Administrativo, 18ª edição, Atlas, São Paulo, 2005, p. 640

contribuinte (de se lembrar a inadmissibilidade da negação geral) ; nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional assim estipula a suspensão decorrente dos recursos administrativos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes. (negrejou-se)

Paulo de Barros Carvalho¹¹ também restringe os efeitos da suspensão à exigibilidade do crédito tributário, subsistindo íntegro o crédito tributário em si:

Nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale a dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência. Aparece, então, para o sujeito ativo, o direito subjetivo de postular o objeto, e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo. Contando de outra forma, afirmaremos que advém um crédito ao sujeito pretensor e um débito ao sujeito devedor.

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera. Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao quanto do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade. A descrição concorda bem com os atributos que dissemos ter o ato jurídico administrativo do lançamento: presunção

¹¹ Curso de Direito Tributário, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 439-440.

de legitimidade e exigibilidade. Com ele, inicia a Fazenda Pública as diligências de gestão tributária, para receber o que de direito lhe pertence. É o lançamento que constitui o crédito tributário e que lhe confere foros de exigibilidade, tornando-o susceptível de ser postulado, cobrado, exigido.

Em passagem anterior de sua obra¹², ao definir os atributos do ato jurídico administrativo de lançamento, o autor reconhece que a presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção juris tantum. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

Neste mesmo sentido, o autor declarará a improcedência da dicotomia lançamento provisório e definitivo¹³, observando que a susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema positivo. E assevera:

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.

(...)

É certo que caso se verifique a reversão dos lançamentos antes promovidos, o saldo de prejuízos fiscais será restabelecido, porém, enquanto esta circunstância não se verificar, não é permitido ao sujeito passivo utilizar os valores que deveria ter excluído de seus registros no LALUR. Tais atos deveriam aguardar o desfecho dos demais processos administrativos.

Inadmissível, assim, atribuir efeito financeiro retroativo a eventual decisão administrativa ou judicial que venha a desconstituir o lançamento, de modo a permitir que os prejuízos fiscais infirmados em lançamento se prestem a reduzir a base tributável no período de apuração aqui autuado.

Esclareça-se, ainda, não ter lugar, aqui, a aplicação subsidiária do art. 265, inciso IV do Código de Processo Civil, assim redigido no que importa ao presente litígio:

Art. 265. Suspende-se o processo:

[...] IV - quando a sentença de mérito:

¹² Op. cit., p. 411.

¹³ Op. cit., p. 413-414.

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

[...]

§ 5º Nos casos enumerados nas letras a, b e c do nº IV, o período de suspensão nunca poderá exceder 1 (um) ano. Findo este prazo, o juiz mandará prosseguir no processo.

*Nas lições de Vicente Greco Filho¹⁴, referido dispositivo trata da denominada questão prejudicial, por ele conceituada como relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal. No presente caso, segundo a classificação exposta pelo autor, estar-se-ia frente a uma **prejudicial externa, na medida em que a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença.***

Assim, o pressuposto para a suspensão do processo é a questão externa ser logicamente antecedente. Contudo, diante do contexto antes delineado, antes de ser uma questão prejudicial ao processo, o lançamento inicialmente formalizado infirma a própria existência do direito material pretendido pela interessada. Em consequência, a suspensão é inócua, pois eventual decisão favorável ao sujeito passivo somente disponibilizaria prejuízo fiscal para compensação no momento em que se tornasse definitiva e extinguisse o crédito tributário lançado.

Outrossim, não podemos olvidar que a compensação dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados representa uma faculdade posta à disposição do sujeito passivo pela legislação, que não se submete a prazo prescricional, contudo deve ser respeitada a limitação de 30% do lucro líquido ajustado em cada período de apuração (trimestral/anual), bem como a natureza dos saldos: operacionais e não-operacionais. Portanto, o contribuinte, diante da redução do saldo de prejuízo fiscal e base negativa operada por procedimentos de fiscalização anteriores, **deve ajustar as apurações das bases de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL) de acordo com os saldos apurados de ofício.**

Ao deixar de fazer tal ajuste, o sujeito passivo incorre em nova infração tributária, autônoma em relação às anteriores. Como dito, a relação jurídica veiculada pelo lançamento anterior é definitiva e somente será reformada por meio de outra norma jurídica válida. A mera incidência da norma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de afetar a norma jurídica que reduziu o saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Assim, a fiscalização, ao se deparar com a situação fática-jurídica de inexistência ou insuficiência de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas, tem o dever-poder de constituir o crédito tributário de ofício, de acordo com os saldos efetivamente existentes no momento da lavratura dos autos de infração.

¹⁴ Direito Processual Civil Brasileiro, 2º volume, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2000, p. 63

Ao revés, se fosse o caso de acatar a tese do contribuinte, abrir-se-ia a possibilidade de um duplo aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas. Haveria um aproveitamento nos lançamentos de ofício anteriores e outro na compensação feita no ano-calendário 2019.

É oportuno ressaltar que a situação inversa não ocorre, ou seja, caso haja uma decisão administrativa ou judicial válida e eficaz que reconheça ao sujeito passivo o direito ao prejuízo fiscal ou base negativa, este poderá optar por utilizar neste lançamento ora combatido ou simplesmente recompor os saldos no LALUR e LACS para posterior aproveitamento. Como citado acima, trata-se de uma faculdade posta à disposição do sujeito passivo pela legislação.

Dessarte, por tudo exposto, no meu sentir não é o caso de reconhecer a prejudicialidade dos processos administrativos mencionados pelo contribuinte na peça recursal em relação ao presente processo, posto que, divergindo do que sustenta a Defesa, o presente processo não é decorrente ou conexo daqueles anteriores.

Como dito, é de se reiterar que a infração ora debatida é autônoma em relação às infrações controladas nos demais processos utilizados pelo contribuinte como razão do pedido de sobrestamento. Nesse diapasão, antes de se caracterizar como uma questão prejudicial ao processo, o lançamento inicialmente formalizado infirma a própria existência do direito material pretendido pela interessada.

Além disso, em consulta aos processos listados, verifica-se que todos se encontram neste Tribunal, ainda não definitivamente julgados, salvo os autos do processo nº 16682.721165/2018-64, cujo julgamento ocorreu em 22/01/20, sendo dado provimento integral ao Recurso Voluntário. Os respectivos autos foram arquivados em 03/23 e, conforme despacho de arquivamento, foram recompostos os saldos em questão. Assim, quando da lavratura do processo sob julgo – 11/23 – o saldo já havia sido revertido e considerado quando do lançamento de ofício combatido, conforme extrato abaixo do TVF, às fls. 1179/1231:

Saldo de Prejuízo Fiscal

2013 – Decisão de 2ª Instância – Processo 16.682.721.165/2018-64:

R\$ 2.733.729.693,69

Nessa linha cognitiva, irretocável a decisão guerreada visto que restou demonstrado que o sobrestamento pleiteado não é obrigatório, tampouco necessário, ou melhor dizendo é inócuo, dado ser inconcebível conferir efeito financeiro retroativo a eventual decisão administrativa que venha a afastar o lançamento, de forma a possibilitar que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL revertidos se prestem a reduzir a base tributável no período de apuração aqui atuado.

Ademais, é mister ressaltar que a tese do contribuinte levaria o presente processo a ficar indefinidamente sobrestado a espera do deslinde de processos administrativos dos quais não é reflexo ou decorrente. Tal situação conflita com os princípios da razoável duração do processo,

bem como o princípio da oficialidade que informam a regulamentação do processo administrativo fiscal.

Por fim, a posição aqui esposada encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo, conforme se pode observar nos seguintes julgados, cujas ementas são reproduzidas na parte que interessa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

PRELIMINARES. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APENSAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO VINCULADA. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O caso dos presentes autos não se adequa às normas do regimento interno do CARF para que o processo seja distribuído, vinculado ou sobrestado em face do pretendido pelo recorrente. Assim, indefere-se os pedidos desta forma formulados.

PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES INSUFICIENTES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Sendo insuficiente o saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores passível de compensação, porquanto absorvido por infrações apuradas em procedimentos de ofício anteriores, mesmo que com exigibilidade suspensa por litigioso administrativo, mantém-se a glosa do valor a maior compensado pelo contribuinte. (Acórdão CARF nº 1401-003.315, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 16/04/2019) (g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.

Não cabe o sobrestamento de processos em caso de lançamentos de prejuízos fiscais utilizados a maior para que se aguarde a conclusão de outros processos que reduziram o montante e acarretaram o lançamento. O lançamento relativo aos prejuízos utilizados a maior é realizado a partir dos saldos de prejuízos existentes na data do lançamento. Não podendo ser aguardado indefinidamente a conclusão de todos os processos que modificaram estes saldos. (Acórdão CARF nº 1401-003.013, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 21/11/2018) (g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES.

Em face do afastamento da glosa de despesas de que trata o Processo 19515.003432/200432, por decisão definitiva, irreformável, na órbita administrativa, restou prejudicada, nestes autos, a infração compensação

indevida de prejuízos. (Acórdão CARF nº 1301-003.946, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 11/06/2019) (g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

[...]

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LANÇAMENTOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. ALTERAÇÃO DO SALDO A COMPENSAR.

O resultado do lançamento fiscal que resultou em lançamento de IRPJ e de CSLL de períodos anteriores deve ser refletido em período posterior para utilização de valores de compensação de prejuízo fiscal nos mesmos moldes daquele constante nos sistemas da RFB, que é alimentado pelo resultado da ação fiscal. (Acórdão CARF nº 1401-002.647, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 12/06/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

[...]

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS.

Procede o pleito de que o lucro e a base de cálculo da autuação sejam reduzidos até o limite legalmente autorizado, pelos prejuízos acumulados e bases de cálculo negativas, porém apurados após o deslinde dos processos administrativos relativos aos períodos de apuração precedentes e confirmação dos saldos disponíveis para tal. (Acórdão CARF nº 1201-002.104, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 16/03/2018)

Diante das razões expostas, **voto por afastar a preliminar de sobrestamento do feito.**

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Lucas Issa Halah**, redator designado

Peço vênia para divergir do N. Relator, em que pese suas bem fundamentadas razões, e assim expor os motivos pelos quais entendi mais adequada a conversão do presente julgamento em diligência para que se aguarde o desfecho dos processos administrativos nos quais se discute lançamentos tributários que, posteriormente ao ano-calendário ora em questão,

consumiram os saldos de Prejuízo Fiscal (PF) e Base de Cálculo Negativa de CSLL (BN) de períodos anteriores, utilizados pelo contribuinte na apuração do ano-calendário ora sob debate.

Este colegiado enfrentou questão similar no julgamento que resultou na prolação da Resolução nº 1201-000.807 de 22 de novembro de 2024.

“Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

Logo, dele conheço.

A decisão de primeira instância abarca o que foi considerado irregular manutenção do aproveitamento de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL de anos anteriores.

Considerou-se que a recorrente deveria ter revertido a redução das bases de cálculo dos tributos lançados, após ter sofrido lançamento que compensou de ofício aqueles valores negativos.

Do relatado pela autoridade autuante, resta claro que o processo nº 16327.000054/2004-64 impacta no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa de CSLL de interesse do p.p., sendo certo que tal processo encontra-se pendente de julgamento nesta instância de administrativa.

Trata-se, assim, de situação típica de processos que se vinculam por decorrência, consoante o que dispõe o artigo 47, § 1º, II, do RICARF (“§1º Os processos podem ser vinculados por: (...) II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; (...)” (grifei)).

Situações como essa se amoldam ao que o artigo 313, inciso V, alínea “a”, do CPC estabelece:

Art. 313. Suspende-se o processo:

(...)V - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

(...) (grifado agora) Sendo assim, a solução adequada é o retorno dos autos à Unidade de origem, para que se aguarde o deslinde do processo nº 16327.000054/2004-64, que interfere nas bases tributáveis de interesse do presente processo. Após, que se promova a necessária análise do feito fiscal pela autoridade lançadora, para que os presentes lançamentos sejam reformulados à luz do que resultar naqueles autos.

Ainda nesse sentido, deixa-se de efetuar o exame de admissibilidade do recurso de ofício, providência pertinente quando da efetiva apreciação do caso por essa instância julgadora.

Conclusão Em face do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de origem elabore relatório circunstanciado sobre os impactos da decisão final – tão logo ela ocorra – acerca do processo 16327.000054/2004-64.”

Inobstante a validade das razões determinantes naquele julgado para o presente processo, o caso ora sob questão tem como fator distintivo favorável ao contribuinte o fato de que os lançamentos tributários redutores dos saldos de PF e BN ocorreram posteriormente à dedução desses mesmos saldos na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário ora autuado, vale dizer, ao momento do aproveitamento pelo contribuinte, nada infirmava os saldos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL.

Assim, não se pode dizer, ao menos até o trânsito em julgado de decisão administrativa a ser proferida nos processos que levaram ao dito consumo dos saldos de PF e BN, que tais saldos encontravam-se consumidos antes de seu aproveitamento pelo contribuinte no ano-calendário em questão.

Pelo exposto, entendo que a melhor solução é a determinação do sobrestamento do presente processo administrativo até o trânsito em julgado da decisão administrativa que vier a ser proferida nos processos nºs 16.682-720.914/2019-17; 16.682-720.764/2020-85; 16.682-721.571/2021-22; 13.136-725.420/2021-41; 16.682-721.054/2021-53; 16.682-720.382/2021-32; 16.682-721.163/2020-90; 16.682-721.320/2021-48; 16.682-720.377/2021-20; 16.682-720.371/2021-52; 16.682-721.194/2023-93; 16.682-721.243/2023-98; após o que a autoridade de origem deverá elaborar relatório conclusivo sobre os saldos de PF e BC efetivamente disponíveis, devolvendo os autos a este colegiado para julgamento do Recurso Voluntário, não sem antes intimar o contribuinte para que se manifeste sobre o relatório conclusivo dentro do prazo de 30 dias.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah