



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

Processo n° 10480.721765/2011-46
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-003.502 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria EMBARGOS DECLARATÓRIOS E INOMINADOS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Embargante TIM CELULAR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

No caso, deve-se suprir a omissão na parte dispositiva da decisão discutida acerca do lançamento complementar e registrar, na ementa, o entendimento da Turma sobre a matéria relativa à falta de adição da amortização de ágio matéria.

IRPJ/CSLL. ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA. DESPESA DEDUTÍVEL

A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando se busca de melhor eficiência do ponto de vista operacional.

Assim, no caso concreto, incorreta a conclusão da autoridade fiscal quanto à adição da amortização de ágio, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MATERIAL

Cabem embargos inominados para corrigir inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF.

No caso, identificado que no cabeçalho do acórdão recorrido consta que a matéria tratada nos autos seria estranha aos autos, deve-se corrigir o erro apontado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar as omissões e o erro material apontado e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.208.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo **Conselheiro Flávio Franco Correia** e por **Tim Celular S.A.**, em face do Acórdão nº 1301-002.208, o qual foi proferido por esta Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF para julgamento de recurso voluntário.

No referido recurso voluntário, quanto ao mérito, esteve em discussão:

1) Adição não computada na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL Despesa não dedutível – amortização de ágio (Tim Nordeste Telecomunicações S/A ano-calendário de 2006, e Tim Nordeste S/A – anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

2) Exclusão não autorizadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL exclusão indevida do ágio (Tim Nordeste Telecomunicações S/A ano-calendário de 2006 e Tim Nordeste S/A, anos-calendário de 2006, 2007 e 2008)

3) Glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas (TIM Nordeste S/A Ano-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009).

4) Redução do IRPJ (TIM Nordeste Telecomunicações S/A, ano-calendário de 2006 consoante Termo de Encerramento, houve deduções indevida no imposto de renda a pagar, tanto na apuração das estimativas mensais quanto na apuração de ajuste, a título de “Deduções de Incentivos Fiscais” e “Isenção e Redução do Imposto”, respectivamente, concernentes a incentivo de redução do imposto sobre a renda não restituíveis (incentivos fiscais SUDENE), porquanto não houve o reconhecimento do direito pelo titular da unidade da SRF

da sua jurisdição, consoante determinação do art. 3º do Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

- 5) Ausência de comprovação das retenções do imposto de renda na fonte;
- 6) Glosa de estimativa computada a maior na declaração de ajuste 7) Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa mensal multa isolada de 50%;
- 7) Multa pela não apresentação de arquivos digitais não apresentação dos arquivos de fornecedores e clientes.
- 8) Aplicação da multa qualificada.;
- 9) Lançamento complementar da qualificação da multa proporcional aplicada no ano-calendário de 2005.

O Conselheiro Flávio Franco Correia opôs embargos, suscitando existir vício de omissão e contradição. O então Presidente desta Turma, Conselheiro Waldir Veiga Rocha, os admitiu parcialmente, exclusivamente no que se refere ao tópico "omissão".

Na parte admitida, o i. Conselheiro aduziu que a matéria relativa ao lançamento complementar consta do relatório e do voto do Relator, foi discutida e deliberada pelo colegiado, constando a deliberação, inclusive na ementa. No entanto, teria sido omitido esse registro na parte dispositiva do acórdão, que não faz qualquer menção a essa matéria.

Por sua vez, o contribuinte também manejou embargos de declaração em face do Acórdão nº 1301-002.208, apontando:

- a) Omissão na parte dispositiva quanto ao provimento do Recurso Voluntário para o fim de afastar o lançamento complementar de multa (fl. 4465);
- b) Omissão na ementa quanto ao afastamento da exigência decorrente da falta de adição da amortização de ágio (fl. 4467);
- c) Erro Material Quanto à Matéria objeto do Acórdão (fl.4468).

O Presidente desta Turma, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, recebeu o recurso como embargos de declaração com referência ao item "a" e "b", e como embargos inominados no que tange ao erro material alegado ("c").

No que tange à primeira omissão, alega o contribuinte que teria ocorrido ausência de registro, na parte dispositiva do acórdão, do provimento parcial para afastar o lançamento realizado de forma complementar, alinhando-se aos termos mencionados pelo Conselheiro Flávio Franco Correia quando tratou desse mesmo tópico nos embargos por ele opostos.

A segunda omissão diz respeito à ementa do *decisium*, sustentando a embargante que nela teria se deixado de consignar o provimento parcial do recurso para o fim de afastar as exigências decorrentes da falta de adição da amortização de ágio, aduzindo, ainda, que havia duas acusações fiscais relativas ao aproveitamento do ágio, onde uma acusação foi mantida e a outra cancelada e a ementa só teria feito menção à acusação mantida.

No que pertine ao erro material alegado, sustenta que no cabeçalho do acórdão consta que a matéria tratada nos autos seria "ágio interno", porém, argumenta que o ágio em discussão não foi ágio interno, e acrescenta que no caso dos autos, *é incontroverso que se trata de ágio efetivamente pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações, não havendo que se falar em ágio interno.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Embargos Conselheiro Flávio Franco Correia

Os embargos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no vigente Regimento Interno do CARF, razão pela qual os conheço e passo a analisá-los.

De acordo com o Regimento Interno deste Conselho, cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual o órgão julgador deveria pronunciar-se.

No caso concreto, na parte admitida, sustentou a embargante haver omissão na parte dispositiva da decisão discutida acerca do lançamento complementar que pretendeu exigir a diferença entre a multa de 75%, aplicada no processo nº 10880.721767/2010-41 e a multa qualificada de 150%. Aduz que essa matéria consta do relatório e do voto do Relator, foi discutida e deliberada pelo Colegiado, constando a deliberação, inclusive, na ementa, nos termos a seguir transcritos:

“FRAUDE, SONEGAÇÃO E CONLUÍO. POSTERIOR REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTO DE MULTA. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo o artigo 149, VIII, do CTN, o lançamento pode ser revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Portanto, essa regra exige novas provas para a revisão do lançamento já efetuado, devendo-se entender que novas provas significam novos fatos, e não novos elementos de prova sobre os mesmos fatos já conhecidos. Assim, ainda que se perceba, a posteriori, que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, não cabe a revisão de lançamento com suposto supedâneo no inciso VII do artigo 149 do CTN, se não houver fatos novos que favoreçam a qualificação da conduta fraudulenta ou simulada, afinal o artigo 146 do CTN constitui óbice à alteração da qualificação jurídica sobre os mesmos fatos conhecidos ao longo da investigação, que se encerrou com o lançamento de ofício anterior.”

De fato, a matéria consta do voto apresentado pelo Relator (fls. 4446/4448) e da ementa (fl. 4343). Também é verdade que, na parte dispositiva, não se faz menção à decisão do Colegiado sobre esse ponto.

Com efeito, o lançamento complementar decorreu da alteração da qualificação jurídica de fatos conhecidos e apurados ao longo de investigação que se encerrou com o lançamento anterior (processo nº 10880.721767/2010-41). Assim, de acordo com a decisão do Relator, acompanhado por unanimidade pelos demais Conselheiros, ainda que se perceba, *a posteriori*, que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, não cabe a revisão do lançamento com suposto supedâneo no inciso VII do artigo 149 do CTN, se não houver fatos novos que favoreçam a qualificação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

Desta forma, deve-se acolher os embargos opostos, para suprir a omissão alegada, devendo ser inserido na parte dispositiva do acórdão nº 1301-002.208 a seguinte deliberação: **(2.3) afastar o lançamento complementar de multa relativa ao ano-calendário de 2005.**

Embargos Tim Celular S.A.

Sustenta a embargante que no julgamento do recurso voluntário, o colegiado deu provimento parcial para afastar o lançamento realizado de forma complementar, que pretendeu qualificar em 150% a multa anteriormente aplicada no percentual de 75%, e cobrar a diferença (75%).

Esta matéria já foi analisada acima, sendo reconhecida a existência do vício apontado, não havendo, então, mais o que ser apreciado.

A segunda omissão diz respeito à ementa do *decisium*, sustentando a embargante que nela teria se deixado de consignar o provimento parcial do recurso para o fim de afastar as exigências decorrentes da falta de adição da amortização de ágio.

Declara que havia duas acusações fiscais relativas ao aproveitamento do ágio, onde uma acusação foi mantida e a outra cancelada e a ementa só teria feito menção à acusação mantida, nos seguintes termos:

*ÁGIO AMORTIZADO. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO.
REAPROVEITAMENTO. DO VALOR AMORTIZADO.
IMPOSSIBILIDADE.*

Os artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97 instituíram regras relativas à amortização do ágio ou deságio, específicas para os casos em que há a extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão. Essas mesmas regras prescrevem que a amortização do ágio ou do deságio é exclusivamente realizada na contabilidade. Vale dizer, essa disciplina legal não estabelece o controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que consta no parágrafo único do artigo 391 do RIR/99. Em suma, inexistente prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado

contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição.

De fato, apesar da Turma ter dado, por maioria de votos, provimento ao recurso do contribuinte, não foi consignado na ementa o entendimento da Turma sobre a matéria que foi deliberada e julgada em favor do contribuinte.

A matéria consiste em: adição não computada na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL Despesa não dedutível – amortização de ágio (Tim Nordeste Telecomunicações S/A ano-calendário de 2006, e Tim Nordeste S/A – anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

O I. Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, redator do voto vencedor, em seu voto, assim tratou da matéria:

No tocante a incorporação às avessas, entendo que o negócio jurídico foi praticado em conformidade com a lei. Dessa forma, não há que se falar em redução indevida de tributo, pois o direito a amortização do ágio está assegurado ao contribuinte, com base no art. 386 do RIR/99.

No caso em tela, houve um aumento de capital na 1B2B Participações com ações da TNC, para posterior incorporação da Bitel e das operadoras pela TNC pela própria TNC, e posterior cisão com incorporação pelas empresas operadoras.

Após tais sucessivas operações societárias, culminou na incorporação da TIM Nordeste SA, empresa superavitária pela Tim Celular S/A (Recorrente), empresa deficitária.

Dessa forma, o voto entendeu que não houve a geração do ágio, uma vez que a mais valia do investimento não foi gerada em ato de aquisição, justamente por pressupor dispêndio para se obter algo de terceiro.

Assim, ao glosar o ágio gerado, na apuração do lucro real, o qual acarretou redução do IRPJ e CSLL, acabou por desconsiderar o aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

Pois bem, a incorporação às avessas ou reversa ocorre quando investidora é incorporada pela sociedade investida.

Como já salientado no voto condutor, o ágio é apurado por pessoa jurídica que adquire participação societária em outra sociedade cujo investimento é definido como relevante em sociedades controladas ou coligadas, nos termos do art. 384 do RIR/99.

Na aquisição de participação societária, desdobra-se o custo de aquisição relativamente ao patrimônio líquido, tomando-se como base a participação do percentual no capital social da empresa investida. Ou seja, o ágio é a diferença resultante entre o custo

de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da sociedade investida.

Para efeitos fiscais, a amortização do ágio somente tem seu início a partir do momento em que uma pessoa jurídica absorver patrimônio de outra que detém participação societária, por meio de incorporação, fusão ou cisão, conforme dispõe o art. 386 do RIR/99.

Importante ressaltar que a regra de amortização do ágio aplica-se, inclusive, no caso de a pessoa jurídica incorporada ter sido a controladora da sociedade que realizará a incorporação, conforme dispõe a alínea “b” do art. 8º da Lei nº 9.532/97. Vejamos:

“Art. 8º O disposto no artigo anterior² aplica-se, inclusive, quando:

(...)

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

Nesse sentido, o voto condutor acompanhou os moldes da fiscalização, no sentido de que o negócio jurídico teve o intuito exclusivamente fiscal, articulando transferências societárias restritas a empresas relacionadas entre si, não independentes e integrantes do Grupo Tim.

Importante ressaltar que o aproveitamento fiscal pela Recorrente da despesa de amortização do ágio depois da reestruturação societária está diretamente vinculado à determinação do fundamento econômico do ágio.

Assim, entendo que após a incorporação, o ágio gerado será contabilizado como despesa dedutível de amortização para efeitos fiscais.

Por sua vez, quanto ao ponto, ao elaborar a ementa, o redator não fez referência à infração apontada. Confira-se:

POSSIBILIDADE A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando e a busca de melhor eficiência do ponto de vista operacional.

Sendo a ementa síntese da decisão colegiada, deve ela registrar o entendimento da Turma sobre a matéria decidida, qual seja, a falta de adição da amortização de ágio. Desta forma, se faz necessário sua alteração para:

IRPJ/CSLL. ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
IMPROCEDÊNCIA. DESPESA DEDUTÍVEL

A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com

objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando se busca melhor eficiência do ponto de vista operacional.

Assim, no caso concreto, incorreta a conclusão da autoridade fiscal quanto à adição da amortização de ágio, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Por fim, a embargante aponta erro material no acórdão discutido. Como se sabe, as inexatidões materiais devem ser invocadas através de embargos inominados, de acordo com art. 66 do Regimento Interno do CARF, abaixo transcrito:

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

No presente caso, sustenta a Embargante que no cabeçalho do acórdão, consta que a matéria tratada nos autos seria "Ágio Interno". Argumenta o sujeito passivo que o ágio em discussão no processo em comento não foi ágio interno, e acrescenta que *no caso dos autos, é incontroverso que se trata de ágio efetivamente pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações, não havendo que se falar em ágio interno.*

Com efeito, verifica-se que o ágio tratado nos autos não foi qualificado pela maioria do Colegiado como *ágio interno*, razão pela qual merece acolhimento a alegação de erro material. Sugere-se a substituição por "Amortização de Ágio".

Conclusão

Com esses fundamentos, voto por acolher os embargos opostos, para suprir as omissões e o erro material apontado, sem efeitos infringentes, e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.208.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 10480.721765/2011-46
Acórdão n.º **1301-003.502**

S1-C3T1
Fl. 4.599
