



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

Processo nº 10932.720084/2014-48
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.219 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria Embargos
Embargante ELEVADORES OTIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que inexistiram quaisquer das omissões e contradições alegadas pela embargante, os embargos declaratórios devem ser rejeitados. Os embargos declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já decidida, muito menos à introdução de argumentos não trazidos anteriormente em sede de recurso. A contradição que poderia, em tese, ensejar embargos seria aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos (“*contradição interna*”), descabendo cogitar-se de contradição entre o acórdão embargado e elementos externos, tais como outros acórdãos ou doutrina.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento aos embargos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração (fls. 817/825) opostos pelo contribuinte acima identificado, em face do acórdão nº 1301-002.008, prolatado por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 04/05/2016 (fls.785/809).

No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se, por maioria de votos, no sentido de dar provimento ao recurso de ofício e, por unanimidade, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, em curto espaço de tempo, constatando-se ainda que o alegado “pagamento” pela suposta aquisição de mais maisvalia na verdade se tratou de mera transferência de recursos internamente ao grupo econômico. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

O conjunto de operações praticadas para constituição, transferência e posterior amortização de ágio interno, despesa artificialmente criada, por intentar conferir aparência de

legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010, 2011

DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.

A decadência incide sobre o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência. Não se verifica, pois, a decadência, no caso concreto sob exame.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Alega a embargante que o aresto combatido padeceria de vícios diversos, conforme segue, em suas palavras:

1. Omissão

5. A **primeira** delas é que o mero registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar na indedutibilidade do ativo diferido subjacente, sobretudo quando esse ágio (i) decorre de operações inseridas num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justifica por laudos técnicos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e (iv) implicou no imediato e integral pagamento de tributos sobre o ganho de capital auferido pelos antigos detentores dessa participação societária.

6. O r. Acórdão embargado não considera em sua análise, tampouco, que, à época dos fatos discutidos neste processo administrativo não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à contribuição de bens a valor de mercado de uma sociedade. A própria legislação fiscal vigente à época no Brasil, aliás, reconhecendo a possibilidade de partes relacionadas transacionarem a mercado como se fossem partes independentes, previa diversos tratamentos específicos para disciplinar essas relações em bases comutativas, podendo ser citados como exemplos os casos de Distribuição Disfarçada de Lucros ("DDL"), de Preços de Transferência, de Interdependência para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") e mesmo as mais recentes regras de subcapitalização.

2. Omissão

7. No presente caso, especificamente, uma **segunda** questão a ser considerada é que a necessidade de negociação em bases comutativas também decorre de dispositivos contidos na legislação norte-americana e francesa que obrigam partes relacionadas a transacionarem como se absolutamente independentes fossem. Essa é a verdadeira essência dessa aquisição. No Brasil, inclusive, a própria Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações - "Lei das S.A.") também determina, em seu artigo 245, que partes relacionadas devem transacionar sempre em bases "**estritamente comutativas**", ou seja, como se terceiros independentes fossem.

3. Omissão

8. O **terceiro** ponto que confirma a correção dos procedimentos adotados pela Recorrente neste caso que não foi endereçado no r. Acórdão embargado é que, mesmo sob a perspectiva contábil, não há que se falar em "ausência de sacrifício econômico" ou de "mero desembolso de caixa", já que esse tipo de alegação somente poderia fazer sentido se houvesse demonstrações financeiras consolidadas, ou a correspondente tributação de grupos empresariais.

9. Ocorre que no Brasil não há tributação em grupo ou a possibilidade de elaboração de demonstrações fiscais conjuntas. A própria revogação dos artigos 2º, 3º e 4º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977 ("DL 1.598/77") antes mesmo de entrarem em vigor confirma tal ponto, que deve igualmente ser levado em consideração por essa I. Turma Julgadora.

[...]

4. Omissão

12. A **quarta** questão que deve ser endereçada por esse E. CARF diz respeito ao próprio reconhecimento, pelo Governo Federal, quanto à ausência de base legal para questionamento de ágio gerado entre partes relacionadas, o que levou a publicar a Medida Provisória nº 627, em 11.11.2013 ("MP 627/13"), posteriormente convertida na Lei nº 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14").

Somente a partir da publicação dessas normas, que entraram em vigor para operações realizadas a partir de **1º.1.2015** (muito posteriores aos fatos ora discutidos), é que passou a ser expressamente vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas. Com a devida vênia, o r. Acórdão embargado não leva esse fato em consideração na sua análise do presente caso.

5. Omissão

14. Por fim, a **quinta** questão de mérito que deve ser considerada por esse E. CARF é que pelo simples fato de ter ocorrido efetivo trânsito de numerário para pagamento do custo de aquisição por parte da Elevadores Holdings Ltda. ("EHL") e a correspondente tributação dos ganhos de capital gerados nessa aquisição, ter-se-ia a validação do ágio correspondente, independentemente de ter sido originado no contexto de uma compra entre partes relacionadas.

15. Esses dois fatos, conforme anota a doutrina jurídica, conferem "geneticidade" ao ágio, tornando-o assim legítimo para fins fiscais. É o que pondera a doutrina jurídica, que igualmente deve ser levada em consideração:

[...]

16. E ainda que assim não se entendesse, o que se admite apenas para argumentar, esse E. CARF deve ao menos levar em consideração que por ter havido a correspondente tributação dos ganhos de capital por parte dos vendedores norte-americanos, ao menos esses valores devem ser restituídos ou compensados, já que não se pode, simultaneamente, exigir tributos sobre ganhos de uma operação que, sob a perspectiva fiscal, deve ser desconsiderada. Trata-se de uma contradição que deve ser prontamente afastada por esse E. CARF, como decidido no Acórdão 1401-000.850 - Caso Sustentare e no Acórdão 1402-01.080 - Caso Controlpav:

[...]

6. Contradição

17. Já em relação ao restabelecimento da multa qualificada de 150%, o r. Acórdão embargado acaba assumindo de forma equivocada e até mesmo de certa forma **contraditória**, com a devida vênia, que, por se tratar de uma aquisição de investimento entre partes relacionadas, restaria desde logo caracterizada a "artificialidade" que supostamente autorizaria a aplicação da penalidade majorada.

18. Contudo, não leva em consideração o r. Acórdão embargado em relação a essa questão que:

(i) a penalidade qualificada somente pode ser aplicada se efetivamente comprovada a presença de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 ("Lei 4.502/64"). Referida comprovação deve ser feita por meio hábeis e idôneos - inexistentes neste caso. Esse entendimento encontra-se já consolidado na jurisprudência desse E. CARF e da própria E. CSRF, destacando-se os seguintes Acórdãos: 1302-001.183, de 8.10.2013; 1402-001.338, de 6.3.2013; 1402-001.332, de 6.3.2013; 1202000.884, de 3.10.2012; 9202-00.910, de 16.8.2010; dentre outros. Tal conclusão também se comprova a partir das disposições da **Súmula nº 14** do antigo Conselho de Contribuintes e da **Súmula nº 25** desse E. CARF;

(ii) somente se poderia falar na possível ocorrência de "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Embargante acerca dessa suposta ilicitude do negócio no período em que ele foi praticado. À época, inclusive, tratava-se de situação bastante comum e por diversas vezes validadas pelo antigo Conselho de Contribuintes, em homenagem aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada. Confirmando tal posição, destacam-se o Acórdão 404-00.817, de 3.3.2008, desse E. CARF, o Acórdão 101-95537, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como o Acórdão 9101-001.625, julgado pela E. CSRF em 17.4.2013;

(iii) evidentemente este caso diz respeito a uma dúvida quanto à interpretação jurídica dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97") e dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), até mesmo porque, em **nenhum desses dispositivos**, como visto, consta qualquer tipo de vedação ao reconhecimento, amortização ou dedução de ágio gerado em aquisições entre partes relacionadas, não sendo razoável se supor, apenas com bases argumentativas genéricas, que a "abusividade" da conduta autorizaria a aplicação dessa penalidade. O próprio I. Relator do r. Acórdão embargado confirma essa conclusão, pois logo ao iniciar a discussão de mérito, afirma expressamente que a conclusão de primeira instância "Não é como penso". Se tratando de uma forma de "pensar", evidentemente que o assunto discutido neste processo administrativo envolve Interpretação; e

(iv) mesmo em situações nas quais esse E. CARF concluiu pela indedutibilidade das despesas de amortização de ágio, a qualificação da multa foi prontamente afastada, como ilustram os seguintes Acórdãos: 1402-001.460, 1101-001.097, 1201-000.967, 1201-000.968, 1201-000.969, 1302-001.108, 1102-000.933, 1101-000.936, 1402-001.338, 1402-001.332, 1401-000.850, 1402-001.180 e 1302-001.183;

(v) mais recentemente, inclusive, destacam-se os seguintes precedentes desse E. CARF que afastaram a qualificação da multa mesmo após manter a glosa das despesas de amortização de ágio: 1402-002.183, de 4.5.2016 (caso "AES Tietê"); 1401-001.584, de 5.4.2016 (caso "CA Programas de Computador"); 1402002.148, de 5.4.2016 (caso "Alliance One"); 1401-001.536, de 3.2.2016 (caso "SADA Participações"); 1302-001.817, de 5.4.2016 (caso "Telefônica"); e 1402002.062, de 19.1.2016 (caso "COSAN").

Ao final, a embargante pede o conhecimento e provimento dos embargos para sanar os vícios apontados, com efeitos modificativos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

A embargante tomou ciência do acórdão ora embargado em 13/06/2016, segunda-feira (Termo à fl. 815). Tendo sido os embargos apresentados em 17/06/2016, sexta-feira (Termo à fl. 816), tenho que são tempestivos, à luz do prazo de cinco dias estabelecido pelo § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Ademais, a embargante apontou objetivamente os vícios que pretende ver sanados, atendendo, desta forma, o requisito regimental. Atendidos os demais requisitos processuais, conheço dos embargos e passo a analisá-los, tendo por parâmetros delimitadores aqueles estabelecidos pelo *caput* do art. 65 do Anexo II do RICARF, *verbis*:

Art. 65. 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 deveria pronunciar-se a turma.

1. e 2. As duas primeiras alegadas omissões podem receber tratamento conjunto.

5. A **primeira** delas é que o mero registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar na indedutibilidade do ativo diferido subjacente, sobretudo quando esse ágio (i) decorre de operações inseridas num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justifica por laudos técnicos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e

(iv) implicou no imediato e integral pagamento de tributos sobre o ganho de capital auferido pelos antigos detentores dessa participação societária.

6. O r. Acórdão embargado não considera em sua análise, tampouco, que, à época dos fatos discutidos neste processo administrativo não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à contribuição de bens a valor de mercado de uma sociedade. A própria legislação fiscal vigente à época no Brasil, aliás, reconhecendo a possibilidade de partes relacionadas transacionarem a mercado como se fossem partes independentes, previa diversos tratamentos específicos para disciplinar essas relações em bases comutativas, podendo ser citados como exemplos os casos de Distribuição Disfarçada de Lucros ("DDL"), de Preços de Transferência, de Interdependência para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") e mesmo as mais recentes regras de subcapitalização.

7. No presente caso, especificamente, uma *segunda* questão a ser considerada é que a necessidade de negociação em bases comutativas também decorre de dispositivos contidos na legislação norte-americana e francesa que obrigam partes relacionadas a transacionarem como se absolutamente independentes fossem. Essa é a verdadeira essência dessa aquisição. No Brasil, inclusive, a própria Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações - "Lei das S.A.") também determina, em seu artigo 245, que partes relacionadas devem transacionar sempre em bases "**estritamente comutativas**", ou seja, como se terceiros independentes fossem.

O acórdão embargado tratou a matéria nos seguintes termos (fls. 804/807, grifos não constam do original):

O aspecto fundamental deste caso, a meu ver, é o fato de que a reorganização societária se deu internamente a um único grupo econômico, o Grupo UTC. Tudo derivou da alegada necessidade empresarial (do grupo UTC) de que o controle da EOL passasse do ramo estadunidense (LATAM) para o ramo francês (UTF) do grupo. Esse ponto foi ressaltado desde o lançamento, e foi mesmo o principal motivo para que o Fisco não aceitasse a amortização fiscal do ágio formado na operação, por se tratar de "ágio interno", dentro de um mesmo grupo econômico.

[...]

O que macula toda a operação é o fato de que se deu internamente a um mesmo grupo econômico. Em assim sendo, não é a existência de um laudo que poderá validar o valor pago. Entendo que a existência de partes independentes e com interesses contrapostos é o que pode validar o laudo, posto que ambas as partes (independentes) o aceitam, uma para pagar, outra para receber. No caso sob análise, as partes não possuem independência, pois são ambas pertencentes ao mesmo Grupo UTC. Da mesma forma, o pagamento, embora não se discuta sua existência, foi feito do ramo francês para o ramo estadunidense do Grupo UTC, ou seja, não houve um efetivo desembolso, se considerarmos o grupo econômico como um todo, mas tão somente uma transferência de caixa. O dinheiro sai do bolso direito e entra no bolso esquerdo.

[...]

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes. De forma alguma se há de admitir que a mera transferência de

valores entre empresas do mesmo grupo possa representar algum sacrifício patrimonial, nem que o valor assim transferido seja representativo de uma operação em condições de livre mercado, ainda que, como no caso concreto, tenha sido suportado por laudo de avaliação. O registro do ágio somente se justifica como forma de recuperação de um custo assumido no passado e que se relaciona a uma receita no futuro. **Tenho por irrelevante, para a solução do caso concreto, que a alienante (LATAM) tenha apurado ganho de capital e recolhido o imposto correspondente, conforme afirma a recorrente.**

[...]

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (Grupo UTC), em curto espaço de tempo, com transferência de valores entre empresas do grupo, sendo que, ao final das operações, alcançou-se um alegado objetivo empresarial (mudança do controle da EOL do ramo estadunidense para o ramo francês). A única outra alteração foi a apropriação e amortização de “*ágio*” e consequente redução do resultado tributável da EOL. **O “*ágio*” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.**

Como se vê, omissão não houve. Todos os aspectos trazidos pela embargante foram analisados pela Turma, embora com conclusões diversas daquelas pretendidas pela então recorrente. Examinou-se a legislação pertinente à dedutibilidade da amortização de ágio, nas condições do caso concreto, chegando-se à conclusão de que esse ágio seria indedutível, conforme acima. Não foi considerada relevante, para os lançamentos discutidos neste processo, a contribuição de bens a valor de mercado nem a apuração de ganho de capital pela alienante da participação societária.

De igual forma, a existência de dispositivos em legislação alienígena (ou mesmo nacional) que obrigariam negociações em bases comutativas não afastam o fato de que quem decide por quanto quer vender o investimento é o mesmo grupo econômico que decide quanto se dispõe a pagar. Em outras palavras, negociação em condições de livre mercado não houve, principal fundamento adotado pelo Colegiado para negar dedutibilidade à amortização do ágio gerado em tais condições.

A pretensão da embargante parece ser a de rediscutir matéria já decidida pelo Colegiado, o que não se admite pela estreita via dos embargos. Voto por rejeitar os embargos, quanto a estes dois pontos.

3. Omissão

8. O *terceiro* ponto que confirma a correção dos procedimentos adotados pela Recorrente neste caso que não foi endereçado no r. Acórdão embargado é que, mesmo sob a perspectiva contábil, não há que se falar em “ausência de sacrifício econômico” ou de “mero desembolso de caixa”, já que esse tipo de alegação somente poderia fazer sentido se houvesse demonstrações financeiras consolidadas, ou a correspondente tributação de grupos empresariais.

9. Ocorre que no Brasil não há tributação em grupo ou a possibilidade de elaboração de demonstrações fiscais conjuntas. A própria revogação dos artigos 2º, 3º e 4º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977 ("DL 1.598/77") antes mesmo de entrarem em vigor confirma tal ponto, que deve igualmente ser levado em consideração por essa I. Turma Julgadora.

[...]

Mais uma vez, a embargante busca rediscutir matéria já decidida.

A par da análise da legislação empreendida pelo voto condutor do acórdão embargado, a Turma também se valeu de conhecida manifestação da Comissão de Valores Mobiliários, consubstanciada no Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, no qual aquela instituição condena o reconhecimento do ágio interno, gerado dentro de grupo de empresas sob controle comum. O trecho foi transcrito às fls. 805/806, e considero desnecessária nova transcrição aqui. O ponto fundamental é que não se admite o registro de ágio se não há dispêndio para a aquisição de riqueza nova, adquirida de terceiros, e nesse sentido foi a decisão do Colegiado.

Observo, ainda, que não houve qualquer discussão acerca de "*demonstrações financeiras consolidadas*", nem esse aspecto foi arguido no recurso voluntário, pelo que se demonstra, também por essa via, a inexistência de omissão acerca de ponto sobre o qual devesse se manifestar a Turma. Embargos declaratórios não se prestam a trazer novos argumentos à discussão.

Pelo exposto, voto por negar provimento aos embargos, quanto a este ponto.

4. Omissão

12. A *quarta* questão que deve ser endereçada por esse E. CARF diz respeito ao próprio reconhecimento, pelo Governo Federal, quanto à ausência de base legal para questionamento de ágio gerado entre partes relacionadas, o que o levou a publicar a Medida Provisória nº 627, em 11.11.2013 ("MP 627/13"), posteriormente convertida na Lei nº 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14").

Somente a partir da publicação dessas normas, que entraram em vigor para operações realizadas a partir de **1º.1.2015** (muito posteriores aos fatos ora discutidos), é que passou a ser expressamente vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas. Com a devida vênia, o r. Acórdão embargado não leva esse fato em consideração na sua análise do presente caso.

Em seu recurso voluntário (fls. 653/686) não há uma única menção ao argumento acima transcrito. Trata-se de argumento novo, que a ora embargante busca trazer ao debate após ter sido rejeitado seu recurso voluntário. Descabe cogitar da existência de omissão acerca de ponto sobre o qual devesse se manifestar a Turma.

Por certo, os embargos declaratórios não se prestam à introdução de argumentos novos com o objetivo de rediscutir matéria já decidida. Voto por sua rejeição, quanto a este ponto.

5. Omissão

14. Por fim, a *quinta* questão de mérito que deve ser considerada por esse E. CARF é que pelo simples fato de ter ocorrido efetivo trânsito de numerário para pagamento do custo de aquisição por parte da Elevadores Holdings Ltda. ("EHL") e a correspondente tributação dos ganhos de capital gerados nessa aquisição, ter-se-ia a validação do ágio correspondente, independentemente de ter sido originado no contexto de uma compra entre partes relacionadas.

15. Esses dois fatos, conforme anota a doutrina jurídica, conferem "geneticidade" ao ágio, tornando-o assim legítimo para fins fiscais. É o que pondera a doutrina jurídica, que igualmente deve ser levada em consideração:

[...]

16. E ainda que assim não se entendesse, o que se admite apenas para argumentar, esse E. CARF deve ao menos levar em consideração que por ter havido a correspondente tributação dos ganhos de capital por parte dos vendedores norte-americanos, ao menos esses valores devem ser restituídos ou compensados, já que não se pode, simultaneamente, exigir tributos sobre ganhos de uma operação que, sob a perspectiva fiscal, deve ser desconsiderada. Trata-se de uma contradição que deve ser prontamente afastada por esse E. CARF, como decidido no Acórdão 1401-000.850 - Caso Sustentare e no Acórdão 1402-01.080 - Caso Controlpav:

[...]

Este ponto dos embargos deve ser subdividido em dois, para melhor análise.

Nos parágrafos 14 e 15, acima, a alegação é de omissão quanto ao argumento de que o simples fato de ter havido pagamento e tributação de ganho de capital pela alienante teria o poder de validar o ágio gerado na operação. Nas palavras da embargante, teria sido conferida "*geneticidade*" ao ágio, o que busca reforçar com transcrições de doutrinadores.

O acórdão embargado tratou especificamente dessa questão, confira-se (fls. 806/807, grifos não constam do original):

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes. **De forma alguma se há de admitir que a mera transferência de valores entre empresas do mesmo grupo possa representar algum sacrifício patrimonial, nem que o valor assim transferido seja representativo de uma operação em condições de livre mercado,** ainda que, como no caso concreto, tenha sido suportado por laudo de avaliação. O registro do ágio somente se justifica como forma de recuperação de um custo assumido no passado e que se relaciona a uma receita no futuro. **Tenho por irrelevante, para a solução do caso concreto, que a alienante (LATAM) tenha apurado ganho de capital e recolhido o imposto correspondente, conforme afirma a recorrente.**

[...]

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (Grupo UTC), em curto espaço de tempo, com transferência de valores entre empresas do grupo, sendo que, ao final das operações, alcançou-se um alegado objetivo empresarial (mudança do controle da

EOL do ramo estadunidense para o ramo francês). A única outra alteração foi a apropriação e amortização de “ágio” e consequente redução do resultado tributável da EOL. **O “ágio” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento.** Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

A existência de pagamento, ou melhor, de transferência de valores entre empresas de um mesmo grupo econômico, foi tida pelo Colegiado como insuficiente para validar o “ágio” assim criado e torna-lo dedutível para fins tributários. Da mesma forma, a circunstância de ter sido apurado ganho de capital pela alienante foi considerada irrelevante para essa finalidade. Nada disso foi capaz de afastar o fato de que se estava dentro de um mesmo grupo empresarial, perseguindo objetivo empresarial interno, sem que houvesse uma única operação entre partes independentes em condições de livre mercado, tal como constatado no excerto acima.

Acrescente-se que, por certo, não se há de cogitar da ocorrência de omissão do Colegiado quanto a doutrina jurídica trazida somente em sede de embargos, com o objetivo de rediscutir matéria já decidida.

Na segunda subdivisão deste ponto, encontra-se no parágrafo 16 dos embargos uma alegação subsidiária de vício de contradição, a ser apreciada caso viesse a ser rejeitada a alegação de omissão, contida nos parágrafos anteriores.

Pois bem. A contradição alegada residiria na exigência de tributos por ganho de capital apurado pelos alienantes norte-americanos, se a operação deve ser desconsiderada do ponto de vista fiscal. Tais tributos deveriam ser restituídos ou compensados.

Equivoca-se a embargante. Nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, a contradição a ensejar embargos é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos (a chamada “*contradição interna*” ao julgado), o que não ocorre aqui. Neste processo não se cuida de exigir quaisquer tributos dos alienantes norte-americanos pela apuração de ganho de capital, havendo tão somente a manifestação do Colegiado de que tal circunstância seria irrelevante para fins de conferir dedutibilidade ao ágio aqui discutido, pelos motivos já sobejamente apontados. Observe-se que sequer houve apreciação sobre ser ou não devida a tributação sobre o ganho de capital, nem poderia haver, visto não ser esse o objeto deste processo. Se a interessada considera o cabimento de restituição ou compensação daqueles tributos, deve procurar os meios administrativos para tanto, que serão apreciados pela autoridade administrativa competente para isso.

Os acórdãos mencionados pela embargante não poderiam, em qualquer hipótese, configurar uma contradição entre a decisão tomada pela Turma no acórdão embargado e os fundamentos adotados. Quando muito, em tese, poderiam configurar uma divergência jurisprudencial, a qual haveria de ser solucionada por outra espécie recursal, nunca por embargos declaratórios.

Pelo exposto, voto por rejeitar os embargos, também quanto a este ponto.

6. Contradição

17. Já em relação ao restabelecimento da multa qualificada de 150%, o r. Acórdão embargado acaba assumindo de forma equivocada e até mesmo de certa forma **contraditória**, com a devida vênia, que, por se tratar de uma aquisição de investimento entre partes relacionadas, restaria desde logo caracterizada a "artificialidade" que supostamente autorizaria a aplicação da penalidade majorada.

18. Contudo, não leva em consideração o r. Acórdão embargado em relação a essa questão que:

(i) a penalidade qualificada somente pode ser aplicada se efetivamente comprovada a presença de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 ("Lei 4.502/64"). Referida comprovação deve ser feita por meio hábeis e idôneos - inexistentes neste caso. Esse entendimento encontra-se já consolidado na jurisprudência desse E. CARF e da própria E. CSRF, destacando-se os seguintes Acórdãos: 1302-001.183, de 8.10.2013; 1402-001.338, de 6.3.2013; 1402-001.332, de 6.3.2013; 1202000.884, de 3.10.2012; 9202-00.910, de 16.8.2010; dentre outros. Tal conclusão também se comprova a partir das disposições da **Súmula nº 14** do antigo Conselho de Contribuintes e da **Súmula nº 25** desse E. CARF;

(ii) somente se poderia falar na possível ocorrência de "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Embargante acerca dessa suposta ilicitude do negócio no período em que ele foi praticado. À época, inclusive, tratava-se de situação bastante comum e por diversas vezes validadas pelo antigo Conselho de Contribuintes, em homenagem aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada. Confirmando tal posição, destacam-se o Acórdão 404-00.817, de 3.3.2008, desse E. CARF, o Acórdão 101-95537, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como o Acórdão 9101-001.625, julgado pela E. CSRF em 17.4.2013;

(iii) evidentemente este caso diz respeito a uma dúvida quanto à interpretação jurídica dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97") e dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), até mesmo porque, em **nenhum desses dispositivos**, como visto, consta qualquer tipo de vedação ao reconhecimento, amortização ou dedução de ágio gerado em aquisições entre partes relacionadas, não sendo razoável se supor, apenas com bases argumentativas genéricas, que a "abusividade" da conduta autorizaria a aplicação dessa penalidade. O próprio I. Relator do r. Acórdão embargado confirma essa conclusão, pois logo ao iniciar a discussão de mérito, afirma expressamente que a conclusão de primeira instância "Não é como penso". Se tratando de uma forma de "pensar", evidentemente que o assunto discutido neste processo administrativo envolve Interpretação; e

(iv) mesmo em situações nas quais esse E. CARF concluiu pela indedutibilidade das despesas de amortização de ágio, a qualificação da multa foi prontamente afastada, como ilustram os seguintes Acórdãos: 1402-001.460, 1101-001.097, 1201-000.967, 1201-000.968, 1201-000.969, 1302-001.108, 1102-000.933, 1101-000.936, 1402-001.338, 1402-001.332, 1401-000.850, 1402-001.180 e 1302-001.183;

(v) mais recentemente, inclusive, destacam-se os seguintes precedentes desse E. CARF que afastaram a qualificação da multa mesmo após manter a glosa das despesas de amortização de ágio: 1402-002.183, de 4.5.2016 (caso "AES Tietê"); 1401-001.584, de 5.4.2016 (caso "CA Programas de Computador"); 1402002.148, de 5.4.2016 (caso "Alliance One"); 1401-001.536, de 3.2.2016 (caso "SADA

Participações"); 1302-001.817, de 5.4.2016 (caso "Telefônica"); e 1402002.062, de 19.1.2016 (caso "COSAN").

Neste ponto, a embargante contesta a decisão que deu provimento ao recurso de ofício, restabelecendo, por maioria de votos, a multa qualificada de 150%. Eis o que consta do voto condutor do acórdão (fl. 808, grifos não constam do original):

[...]. **A modificação das características essenciais do fato gerador**, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, **é a inclusão na contabilidade de despesa artificial (a amortização do ágio), reduzindo as bases de cálculo tributáveis**. Essa artificialidade se encontra presente na geração mesma desse ágio, conforme expus acima, e **não vejo como entender que se tratou de mero equívoco na interpretação da legislação tributária**. Ao contrário, **tanto a ciência contábil quanto a abalisada doutrina tributária entendem pela inoponibilidade ao Fisco do ágio criado intragrupo**, sem a participação de um agente externo a validar que as operações tenham sido feitas em condições de livre mercado, e sem o efetivo desembolso para a aquisição de riqueza nova. Ao contrário, **a contribuinte estava consciente de seus atos ao registrar contabilmente a despesa artificialmente gerada, pelo que considero correta a aplicação da multa qualificada de 150% ao lançamento**.

O Colegiado considerou que a conduta da contribuinte, de registrar contabilmente despesa artificialmente gerada e assim reduzir as bases tributáveis se amoldava às disposições do art. 72 da Lei nº 4.502/1964. O artificialismo ficou evidenciado pela contrariedade à ciência contábil e a abalisada doutrina tributária, conforme mencionado. Com esses fundamentos, coerentemente e sem qualquer contradição, a decisão foi no sentido do provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa qualificada de 150%. Não restou demonstrada qualquer contradição entre a decisão e seus fundamentos, motivo suficiente para a rejeição dos embargos quanto a este ponto.

Acrescento que o parágrafo 18, (i), traz argumentos frontalmente contrários ao que decidiu o Colegiado, mas não revela qualquer contradição nem omissão. Os parágrafos 18, (ii) e (iii), discorrem sobre “*erro de proibição*” e dúvida quanto à interpretação jurídica dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997; mais uma vez, busca-se combater o quanto decidido pela Turma, que considerou a intencionalidade da conduta, com base nos elementos dos autos.

Ainda quanto ao parágrafo 18, (iii), por certo que a aplicação da legislação tributária envolve sua interpretação. E a expressão “*não é como penso*”, empregada no voto condutor da decisão embargada, revela tão somente que a interpretação do Colegiado, em segunda instância, é distinta daquela adotada pela Turma julgadora em primeira instância, nada mais do que o papel revisor da segunda instância em relação à primeira. Inexiste dúvida quanto à interpretação, tão somente a revisão, em busca da interpretação que se mostra mais adequada à situação concreta examinada nos autos.

Finalmente, nos parágrafos 18, (i), (ii), (iv) e (v), a embargante traz jurisprudência administrativa que não possui qualquer relevância em sede de embargos declaratórios.

Demonstrada a inexistência de qualquer contradição entre a decisão e seus fundamentos, muito menos de omissão, os embargos devem ser rejeitados.

Conclusão.

Processo nº 10932.720084/2014-48
Acórdão nº **1301-002.219**

S1-C3T1
Fl. 887

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento aos embargos, ratificando integralmente o quanto decidido pelo Acórdão nº 1301-002.008, de 04/05/2016.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha