



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

Processo n° 16561.720047/2011-39
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-001.981 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E ÁGIO
Embargante ALCATEL-LUCENT BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Os Embargos de Declaração não são o veículo adequado para a discussão do inconformismo da embargante, pois eventual inconformismo deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRADIÇÃO. ADMITIDA SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Detectada contradição entre a ementa e o decidido pela Turma, deve o vício ser sanado por meio de acórdão integrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos para, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para suprimir omissão e contradição, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

ÁGIO CONTABILIZADO PELA EMBARGANTE; OMISSÃO RELATIVA À ANÁLISE DOS TRATADOS CELEBRADOS ENTRE O BRASIL E OS PAÍSES DE ONDE A EMBARGANTE IMPORTOU OS PRODUTOS QUE FORAM OBJETO DOS AJUSTES A TÍTULO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA; OMISSÃO RELATIVA À ANÁLISE DO PRL 60 E DA ILEGALIDADE DA IN 243 e, CONTRADIÇÃO RELATIVA À ANÁLISE DA LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Traz alegações no sentido de contraditar os fundamentos esposados no voto condutor recorrido. Nessa linha, em síntese, sustenta: 1) o voto recorrido é omissivo em relação ao Laudo 2 apresentado, tendo deixado de analisá-lo; (2 e 3) também é omissivo quanto à aplicabilidade dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação em relação ao método PRL 60 e a IN 243/2002 e, 4) contradição entre a ementa do Acórdão recorrido e o teor do voto vencedor relativo a matéria Juros sobre a Multa de Ofício.

Este relator se manifestou no sentido da admissão dos presentes embargos, sendo a mesma acatada pelo Presidente desta Terceira Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Constata-se do relatório que a embargante alega a existência de quatro omissões e contradições no acórdão recorrido.

A princípio cabe esclarecer que a via dos embargos de declaração é notoriamente estreita e como visto a ora embargante a trata como um via extremamente larga. De se observar que a contradição e omissão que ensejam a interposição de embargos é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos, conforme disciplina do art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Da mesma forma dispunha o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Admitidos os embargos, passo a análise na sequência das alegações.

1. DA OMISSÃO RELATIVA AO LAUDO COMPROBATÓRIO DO FUNDAMENTO E DO VALOR DO ÁGIO CONTABILIZADO PELA EMBARGANTE

Alega a contribuinte/embargante:

11. De acordo com o Relatório Fiscal anexo aos autos de infração combatidos, as autoridades fiscais concluíram pela suposta indedutibilidade das parcelas do ágio amortizadas pela Embargante nos anos-calendário 2007, 2008 e 2009 em razão da não apresentação de laudo econômico que demonstrasse a expectativa de rentabilidade futura da GMK, dentre outros motivos.

12. Ocorre que a Embargante apresentou dois laudos ao longo do presente processo administrativo: (i) em sua impugnação, o "Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" da GMK, emitido pela Planned Consultoria Tributária, Contábil e Empresarial Ltda., em 31 de março de 2006 ("Laudo 1"), de fls. 16.466/16.489, e (ii) em petição datada de 02 de fevereiro de 2015, o "Laudo de Avaliação-Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade-IFRS 3" da GMK, emitido por aquela mesma empresa em 31 de janeiro de 2006 e cuja data base é 04 de janeiro de 2006, com base nas informações de 31 de dezembro de 2005 ("Laudo 2") de fls. 16.737/16.814.

13. Não obstante, o v. Acórdão recorrido é omissivo em relação ao Laudo 2, tendo deixado de analisá-lo. É o que se depreende do seguinte trecho do referido acórdão, vejamos:

"No caso, somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da GMK, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da GMK pela Alcatel, datada de 31/12/2005.

Trata-se de documento intitulado Laudo de Avaliação Econômico-Financeira na data base de dezembro de 2005, elaborado por Planned Consultoria.

Enfim, não há nos autos laudo que comprove o fundamento e o valor do ágio contabilizado por ocasião da pactuação de dezembro de 2005. A contemporaneidade do laudo às operações que fundamenta é requisito lógico formal do aproveitamento de eventual ágio pago."

14. A verdade é que o Laudo norteou o processo de negociação e aquisição da GMK pela Embargante e constitui, nos termos da legislação aplicável, estudo idôneo que comprova que o valor do ágio lançado na sua contabilidade refere-se exclusivamente à respectiva rentabilidade futura. Por essas razões, o mesmo jamais poderia ter sido ignorado por este E. CARF no r. Acórdão recorrido.

15 Ademais, importante mencionar que de acordo com as alterações promovidas pela Lei 12.973, de 13 de maio de 2024 ("Lei 12973"), o parágrafo 3o. do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passou a prever expressamente que a apresentação do laudo à RFB deverá ocorrer até **o último dia da 13o. mês subsequente ao da aquisição de investimento**. Vale dizer, a legislação tributária passou a reconhecer que o laudo para fundamentação do valor do ágio poder ser posterior à própria aquisição da participação societária.

Compreendendo a matéria e revendo os exatos termos do voto embargado, não vislumbro a omissão aventada. Primeiro, conforme consta do voto, *"durante a ação fiscal a contribuinte apresentou apenas Laudo de Avaliação Contábil, o qual não comprova a fundamentação econômica da mais valia com base em rentabilidade de exercícios futuros. No caso, o ágio em análise, que segundo a própria recorrente, teve por fundamento a rentabilidade futura, contudo, só apresenta à fiscalização um "Laudo de Avaliação Contábil" de 03/04/2006, elaborado para fins de incorporação do patrimônio da empresa GMK. Constata-se que o valor pago pelas cotas da GMK foi fixado em R\$ 35.000.000,00. O Balanço contábil levantado na data do fechamento da transação apurou que o patrimônio líquido da adquirida era de R\$ 8.837.600,35. Do confronto entre o montante pago e o valor contábil da empresa adquirida, surgiu o ágio, contabilizado no Ativo Permanente da investidora, o qual foi amortizado em parcelas de R\$ 5.232.479,93 nos anos de 2006, 2007 e 2008."*

Consta, ainda, do voto ora embargado:

Depreende-se, de toda legislação referida, que o ágio por expectativa de rentabilidade futura é parcela residual. A alocação de ativos e passivos é obrigatória e o que sobrar é o "goodwill".

Na medida em que o ágio pode ser desmembrado em partes distintas, conforme o respectivo fundamento econômico pertinente, a identificação da parcela que deverá ser alocada a cada um dos fundamentos econômicos não fica entregue à livre escolha do contribuinte. O lançamento do ágio "deverá" e não apenas "poderá" indicar o fundamento adequado.

Em suma, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de estudo idôneo, a teor do disposto no § 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que o valor do ágio lançado em sua contabilidade refere-se, em quantidade e qualidade, exclusivamente à rentabilidade futura da adquirida, o que não ocorre no presente caso.

Ou seja, de se observar que a rentabilidade futura deve ser passível de ser verificada no caso concreto, o que fica prejudicado quando não se tem sua fundamentação econômica, notadamente por ocasião da transação, pactuação do negócio.

Em complemento à posição aqui demonstrada, cabe, ainda, ressaltar as considerações trazidas nas contrarrazões apresentadas, para o caso em estudo, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a saber:

Tal conclusão da Fiscalização decorre não apenas da análise feita do laudo apresentado, como pode ser alcançada a partir da leitura do Contrato de Compra e Venda de Cotas da GMK Eletrônica Ltda., em que se verifica a estipulação de preço cheio pela aquisição (R\$ 35 milhões), nada mencionando sobre segregação do preço pago entre patrimônio líquido e ágio.

No Contrato de Compra e Venda da **GMK** não há, igualmente, qualquer alusão a estudo ou laudo contemporâneo que justificasse o pagamento a título de ágio.

Ora, da mesma forma que não é qualquer sobrepreço pago na aquisição de um investimento que se traduz como ágio, não é todo ágio pago que gera o direito à sua amortização.

Para que a amortização de parcelas pagas a título de ágio seja juridicamente lícita e oponível ao Fisco, é necessária a observância de certos requisitos previstos na legislação.

Com efeito, o § 2º artigo 385 do RIR/99 elenca os fundamentos econômicos que justificam o pagamento de ágio, são eles: **1.** valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; **2.** valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e **3.** fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Ocorre que, somente o ágio pago com fundamento número 2, chamado de ágio por expectativa de rentabilidade futura, permite a amortização dos valores pagos a este título. Ágios pagos com fundamento nos itens 1 e 3 não geram direito à amortização, nos termos do art. 386 do RIR/99.

...

Ocorre, entretanto, que a circunstância de ter sido fixado um preço fechado à aquisição da GMK pela Alcatel afasta qualquer hipótese de que a fundamentação do ágio tenha sido *expectativa de rentabilidade futura*.

Mas não é só! Somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da **GMK**, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da **GMK** pela **Alcatel**, datada de 31/12/2005.

O laudo que consta dos autos não se presta a fundamentar expectativa de rentabilidade em operação de aquisição, cujo valor fechado foi estipulado 3 meses antes.

Para que a amortização ocorra, com os efeitos tributários previstos pela Lei nº 9.532/97, é preciso demonstração, feita por meio de documentação técnica, demonstrando que o ágio está sendo pago com fundamento na previsão dos resultados futuros da investida.

Apresentando, então, verdadeira natureza de norma contábil tributária, vê-se que o Art. 20, § 3º do Decreto Lei nº 1.598, de 1977 estabelece que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.

Em face dessa norma, tem-se, então, a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovada em um documento elaborado antes do seu efetivo desembolso.

Por certo, tendo o artigo 20, § 3º determinado que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico, e que essa justificativa deve estar arquivada na contabilidade da empresa, **não há como imaginar que o documento que ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após a estipulação de seu valor (3 meses após!).**

Imaginar o contrário, seria admitir que a parte adquiriu o bem e depois analisou se tinha interesse na compra já realizada. **O ato existiria antes da vontade.**

Um absurdo!

Do acima exposto, resta claro, que não há a omissão desejada, ao afirmar a embargante que o "Laudo 2" não foi analisado. Claro está, que o mesmo foi analisado e desconsiderado, repita-se: *"Somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da **GMK**, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da **GMK** pela **Alcatel**, datada de 31/12/2005".*

2. OMISSÃO RELATIVA À ANÁLISE DOS TRATADOS CELEBRADOS ENTRE O BRASIL E OS PAÍSES DE ONDE A EMBARGANTE IMPORTOU OS PRODUTOS QUE FORAM OBJETO DOS AJUSTES A TÍTULO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, E 3. OMISSÃO RELATIVA À ANÁLISE DO PRL 60 E DA ILEGALIDADE DA IN 243.

Aqui, alega a Embargante que realiza grande volume de importações com residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratados para Evitar a Dupla Tributação e, este E. CARF, quando do julgamento do Recurso Voluntário, foi omissivo em relação à aplicabilidade dos referidos tratados, não apreciando em momento algum a argumentação apresentada; ao contrário da DRJ que se manifestou sobre este ponto, ainda que tenha proferido entendimento desfavorável.

Observa-se do Recurso Voluntário que neste ponto a defesa centra seus esforços em extenso arrazoado (itens "A" a "I"), no sentido de demonstrar que a *"IN/SRF 243 violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, em sendo que a D. Fiscalização desconsiderou o cálculo dos preços de transferência realizados pela Recorrente, aplicando, por sua vez, a metodologia prevista na IN 243, tendo o D. Julgador a quo chancelado os cálculos realizados pela D. Fiscalização."*

Aduz, ainda:

"Embora o voto vencedor proferido pelo Ilmo. Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas tenha analisado os argumentos da Embargante relativos à aplicação do método PRL 60 e da ilegalidade da IN 243, a ementa do r. Acórdão recorrido não faz qualquer referência ao mérito da referida análise."

Vejamos, as alegações específicas trazidas no item (I) DOS TRATADOS FIRMADOS ENTRE O BRASIL E OS PAÍSES DE ONDE A RECORRENTE IMPORTA OS PRODUTOS QUE FORAM OBJETO DE AJUSTE.

"332. Conforme se verifica na DIPJ, a Recorrente realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação. Considerando os volumes de importações do ano calendário de 2006, os países mais relevantes com os quais a Recorrente transacionou foram a Espanha, China, Áustria, Itália, Canadá, México, Holanda, França, Bélgica e Argentina.

(...)

334. Não obstante o Brasil tenha firmado Tratados de Dupla Tributação com os países acima listados e esteja obrigado a observá-los, o v. Acórdão recorrido afirma que *"há que se observar que a IN SRF 243/2002 não viola o artigo 9o. da Convenção Modelo da OCDE (que autoriza a realização de ajustes apenas se restar demonstrado que as importações não se deram em condições de mercado)"*.

335. Prossegue ao afirmar que *"a autuação teve por base a legislação brasileira vigente à época dos fatos, a qual implementa exatamente a regra do artigo 9o. do referido acordo, na medida em que se auferem, os preços de mercado (com relação à importação, segundo os métodos PRL, PIC ou CPL - no caso, o PRL 60) e se calcula os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado, nos termos dos artigos 5o. e 38 da IN SRF 243/2002 (...)"*.

336. Nesse ponto, cumpre salientar que o v. acórdão recorrido reconhece que os métodos de controle de preços de transferência devem respeitar o conteúdo do artigo 9o. dos tratados. **Não obstante, ao analisar o método PRL 60 segundo a IN 243, o D. Julgador a quo insiste que o referido método é efetivo ao definir o preço de mercado de um bem.**

Pois bem, apenas da leitura do acima reproduzido (textos do próprio recurso apresentado) resta claro que não há a omissão aventada no dizer da Embargante que: *"o v. Acórdão foi omissivo em relação à aplicabilidade dos referidos tratados, não apreciando em momento algum a argumentação apresentada"*.

Ora, constata-se pela clareza do voto condutor, que o relator da matéria se manifestou sobre as questões mais importantes do litígio, inclusive sobre a relacionada aos Tratados e a IN/SRF 243, de 2002, verifica-se dos textos acima que a própria Embargante reconhece, talvez, não a seu contento.

Também, neste ponto, não vislumbro a omissão desejada.

4. CONTRADIÇÃO RELATIVA À ANÁLISE DA LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Alegações da Embargante:

32. Depreende-se da ementa do r. Acórdão recorrido que a discussão acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não teria sido analisada por E. CARF, vejamos:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança de crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

33. Não obstante, o referido trecho da ementa do r. Acórdão recorrido está em **patente contradição com o teor do voto vencedor proferido pelo Ilmo. Conselheiro**

Relator Paulo Jakson da Silva Lucas, o qual analisou longamente a referida discussão e decidiu pela legalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vejamos trechos constantes das fls. 41 a 43 do r. Acórdão recorrido: (...)

Neste ponto, cabe razão à Embargante.

Compulsando os autos, constata-se, claramente, que o trecho da mencionada ementa, restou reproduzido da decisão de primeira instância, indevidamente, pois, no voto condutor, como bem assinala a própria peça embargante, a matéria (Juros sobre Multa de Ofício) foi longamente analisada pelo Relator e a Turma Julgadora decidiu pela sua legalidade.

Portanto, neste item, admito os embargos de declaração, mas sem efeitos modificativos, somente para retificar o trecho da ementa que se embarga nos seguintes termos:

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento. Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

Quanto aos demais itens precedentes, em que pese o fato de o embargante fazer referências reiteradas a ocorrência de omissões, resta claro que a sua pretensão é ver rediscutida, em sede de embargos, questões que já foram devidamente apreciadas por ocasião do julgamento do recurso voluntário. Cumpre-se observar que os embargos de declaração não se prestam ao reexame de matéria pelo fato de não se constituir uma terceira instância de julgamento, a teor do disposto no art. 65, do Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por todo o exposto, meu voto é no sentido de conhecer os Embargos de Declaração para, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para suprimir a omissão e contradição apontadas, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator