



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16561.720140/2012-24
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-003.355 – 1ª Turma
Sessão de 18 de janeiro de 2018
Matéria CONHECIMENTO DE RECURSO ESPECIAL
Embargante CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EFEITOS.

Restando constatado que o acórdão embargado incorreu em omissão, deve ela ser suprida. A supressão da omissão não altera, no entanto, a decisão por não conhecer o recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para, rerratificando o Acórdão n° 9101-003.059, de 12/09/2017, sanar a omissão apontada, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (e-fls. 12.353 e ss) opostos pela Contribuinte em face do Acórdão nº 9101-003.059 (e-fls. 12.294 e ss), proferido por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF em julgamento de Recurso Especial da Contribuinte, em sessão realizada em 12/09/2017. Decidiu a Turma, por unanimidade, afastar a preliminar de decadência referente ao direito de a Fazenda questionar o ágio e conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos juros sobre a multa de ofício e quanto à decadência. No mérito, a Turma, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso quanto aos juros sobre a multa de ofício; e, por unanimidade, negou provimento quanto à decadência. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Não se admite recurso especial quando a recorrente não lograr demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONTAGEM A PARTIR DA DEDUÇÃO.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

O presente processo trata de autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2007, referentes a deduções de despesas de amortização de ágio consideradas indevidas, deduções de provisões consideradas indedutíveis, bem como omissão de receitas operacionais de bonificações recebidas.

As exigências foram mantidas em parte pela Turma Julgadora de 1ª Instância. Julgando recursos voluntário e de ofício, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª seção do CARF deu provimento parcial tanto ao recurso voluntário, quanto ao recurso de ofício, proferindo o acórdão nº 1402-002.144 (e-fls. 11.552 e ss), o qual foi objeto de embargos do próprio Conselheiro Relator, para sanar contradição entre o acórdão e as conclusões do seu voto (acórdão nº 1402-002.282, e-fls. 11.614 e ss).

Como consta no Despacho de Admissibilidade (e-fls. 12.388 e ss), os presentes embargos foram manejados pela Contribuinte para apontar (1) obscuridade na apreciação de admissibilidade do recurso especial no que se refere à infração de dedução de despesas indedutíveis (002), e (2) omissão na apreciação de admissibilidade do recurso especial no que se refere tema do laudo de avaliação na infração relativa à amortização de ágio (001), tendo o Presidente da 1ª Turma da CSRF os admitido parcialmente, tão somente no que se refere à alegada omissão na apreciação da divergência no tema do laudo de avaliação.

As alegações da Contribuinte que contemplam a parte admitida dos embargos são as seguintes (destaques originais):

15. No que se refere à discussão sobre amortização fiscal de ágio, um dos argumentos apontados pelo Acórdão CARF nº 1402-002.144 é que haveria a necessidade de um Laudo de Avaliação contemporâneo à data de aquisição do investimento. Tal argumento foi apresentado quando da análise dos ágios "Planaltão" e "Consensus".

16. De fato, o Acórdão CARF nº 1402-002.144 entendeu que o Laudo de avaliação elaborado por terceiro independente deveria ser contemporâneo à aquisição da participação societária, razão pela qual desconsiderou a avaliação econômico-financeira apresentada pela Embargante:

(...)

*17. Note-se que a discussão existente no voto destacado acima diz respeito **exclusivamente ao Laudo de Avaliação econômico financeira**, tendo prevalecido o entendimento de que este documento deve ser obrigatoriamente contemporâneo à aquisição.*

18. Em sentido contrário, os Acórdãos paradigmas apresentados pela Embargante (Acórdãos 1301-001.505, de 6.5.2014 e 1102-001.018, de 12.2.2014) evidenciam que não se pode desconsiderar o Laudo pelo simples fato de ele ser posterior à data de aquisição, bem como que não havia exigência legal nesse sentido - o que, inclusive, somente ocorreu com a publicação da MP 627/13 e da sua conversão na Lei 12.973/14. A esse respeito, a Embargante destaca trecho do Acórdão 1301-001.505:

(...)

*19. Portanto, o objeto da discussão e da divergência diz respeito à necessidade, especificamente, de o **laudo de avaliação** ser contemporâneo à data de aquisição. Essa é a divergência levantada pela Embargante, uma vez que o Acórdão CARF nº 1402-002.144 determinou expressamente que o Laudo precisa, necessariamente, ser contemporâneo.*

*20. Tendo em mente essa premissa, a Embargante entende que o presente Acórdão foi **omisso** em relação à análise da divergência levantada pelo Carrefour em seu recurso especial. Isso porque, ao analisar as decisões paradigmas colacionadas pela sociedade, esta E. CSRF simplesmente argumenta que tais decisões, na verdade, teriam concluído pela necessidade de apresentação de documentos contemporâneos à data de aquisição.*

21. Isso se deve ao fato de que, nos casos paradigma em referência, foram também analisados alguns estudos internos dos contribuintes que, em princípio, correspondiam às datas de aquisição. No Acórdãos 1301-001.505, por exemplo,

havia uma apresentação e Power Point cuja data de capa era anterior à compra da empresa investida. Em função desses elementos, entendeu a E. CSRF que não haveria divergência de interpretação entre as decisões paradigmas e o Acórdão recorrido.

*22. Contudo, deve-se notar que a existência de tais estudos/elementos não muda o fato de que, em ambos os Acórdãos paradigmas acima, (A) os Laudos de Avaliação econômico-financeira apresentados pelos contribuintes eram **posteriores** à data de aquisição e (B) o CARF concluiu que os referidos Laudos **não precisam ser contemporâneos** à aquisição, uma vez que elaborados por empresa técnica especializada e fundamentados em informações referentes ao momento da compra.*

23. Essas características e conclusões são, indiscutivelmente, contrárias ao entendimento firmado pelo Acórdão CARF nº 1402-002.144 e demonstram a divergência de entendimentos necessária ao conhecimento do presente recurso em relação a esta matéria.

*24. Além disso, vale notar inclusive que a Embargante juntou a estes autos o **estudo interno** referente ao "Ágio Consensus" (vide doc. nº 49 da impugnação), contemporâneo à data de compra (o documento é datado de 5.4.2005, dois meses antes da aquisição). Por esse motivo, nota-se que o caso em análise tem ainda mais similitude de fatos com os acórdãos paradigmas acima, na medida em que também foram apresentados estudos internos da companhia que embasam os Laudos posteriormente preparados. E as conclusões de acórdãos paradigmas e recorrido acerca da necessidade de os Laudos serem contemporâneos à data de aquisição são absolutamente **divergentes**.*

*25. Portanto, o fato é que o presente Acórdão Embargado foi **omisso** por (A) não levar em consideração a premissa maior da divergência suscitada pelo Carrefour, isto é, a necessidade de - especificamente - o Laudo de Avaliação econômico-financeira ser contemporâneo à data de compra e (B) não analisar ou fazer qualquer menção ao estudo interno contemporâneo à data de compra apresentado pela Embargante em sua impugnação (doc. nº 49), o que afasta por completo a argumentação acerca do não conhecimento deste recurso especial.*

26. A omissão do Acórdão Embargado em relação à análise do estudo interno apresentado pela Embargante em sua defesa fica nítida a partir da leitura trecho destacado abaixo:

*"Por oportuno, destaque-se ainda que, no acórdão recorrido, somente no **álio da CONSENSUS** é que se discutiu a questão de ser o laudo produzido a posteriori. E em relação a esse **não se configura a divergência porque não houve a apresentação de documentos contemporâneos aos fatos**. E, como dito, para esse caso, a fundamentação tanto da Fiscalização, quanto do acórdão recorrido para a autuação foi também da ausência de comprovação da divergência." (não destacado no original)*

Ao final, requer a Embargante o que segue (destaques originais):

*27. Dessa forma, requer a ora embargante o conhecimento dos presentes embargos e seu encaminhamento à julgamento essa forma, requer a ora embargante o conhecimento dos presentes embargos de declaração e seu encaminhamento à julgamento para que, **ao ser dado provimento ao recurso**, sejam sanadas a obscuridade e a omissão em relação aos argumentos apresentados pela Embargante em seu recurso especial.*

Termos em que, requerendo-se o conhecimento e provimento do presente recurso, é de se ressaltar que não se ignora que o recurso dos embargos de declaração tem por finalidade principal afastar vícios de obscuridade e omissão, mas seus efeitos infringentes também são plenamente admitidos pelos precedentes quando a revisão desses pontos implicar na necessidade de modificação da decisão, como ocorre no presente caso, pede deferimento

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Rememorando, o objeto da autuação fiscal do presente processo (anual-cariário 2007) foram as infrações de (001) deduções de despesas de amortização de ágio consideradas indevidas (ágios originados de 9 aquisições ocorridas entre 1998 e 2005 (empresas 5239, Consensus, CRL, Planaltão, Sernamby, Matcar, Newco Rio Preto, OMS e RDC), (002) deduções de provisões consideradas indedutíveis, e (003) omissão de receitas operacionais de bonificações recebidas.

O recurso especial interposto pela Contribuinte alcançou as infrações 001 (deduções de despesas de amortização de ágio indevidas, referentes aos sete ágios remanescentes) e 002 (deduções de provisões indedutíveis). Além de questionar as infrações em si, a Contribuinte arguiu a decadência quanto à infração 001 e questionou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e a abusividade da multa de ofício.

Apreciando o especial, a Turma ora embargada proferiu o acórdão nº 9101-003.059, decidindo por não conhecer do recurso quanto aos temas das deduções de despesas de amortização de ágio consideradas indevidas (infração 001), das deduções de provisões consideradas indedutíveis (infração 002) e da abusividade da multa de ofício. Quanto ao mérito das matérias conhecidas (juros sobre a multa de ofício e decadência), decidiu por negar provimento ao recurso.

No âmbito da infração de deduções de despesas de amortização de ágio indevidas, referentes aos sete ágios remanescentes (001), a Contribuinte suscitou no recurso especial divergências de interpretação da legislação tributária em relação ao tema da ausência da comprovação do pagamento efetivo do ágio e ao tema de vício nos laudos de avaliação, trazendo dois paradigmas para cada tema.

Apreciando preliminar de inadmissibilidade do recurso apresentada pela Fazenda Nacional, em que foram apontadas diferenças fáticas entre os acórdão recorrido e paradigmas no que se refere à questão de comprovação de pagamento, concluiu-se no voto condutor pelo não conhecimento do recurso em virtude da falta de similitude fática entre os julgados confrontados. E se assinalou a falta de utilidade do recurso no que se refere ao tema de vício nos laudos diante de tal decisão, uma vez que, "*qualquer que fosse o resultado de sua apreciação, a autuação fiscal se manteria pela falta de comprovação do pagamento dos ágios amortizados*". Confira-se:

Conclui-se, assim, que a Recorrente não logrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada, cabendo acolher as razões da

Fazenda Nacional para não conhecer o recurso da Contribuinte no que se refere ao tema da comprovação de pagamento do ágio.

Uma vez não se conhecendo o recurso no que se refere ao tema da comprovação de pagamento do ágio, torna-se até despicienda a apreciação do tema do vício nos laudos que dão suporte ao ágio. É que não haveria utilidade processual em seu enfrentamento, uma vez que, qualquer que fosse o resultado de sua apreciação, a autuação fiscal se manteria pela falta de comprovação do pagamento dos ágios amortizados.

Nada disso, é importante desde já assinalar, foi objeto dos Embargos de Declaração ora apreciados. Conforme relatado os presentes embargos foram manejados pela Contribuinte para apontar (1) obscuridade na apreciação de admissibilidade do recurso especial no que se refere à infração de dedução de despesas indedutíveis (002), e (2) omissão na apreciação de admissibilidade do recurso especial no que se refere ao tema do laudo de avaliação na infração relativa à amortização de ágio (001), tendo o Presidente da 1ª Turma da CSRF os admitido parcialmente, tão somente no que se refere à alegada omissão na apreciação da divergência no tema do laudo de avaliação.

Na parte admitida dos embargos, também é importante bem delimitar, só se está tratando da confirmação da divergência de interpretação da legislação tributária no que se refere ao vício nos laudos de avaliação referentes às aquisições da CONSENSUS e da PLANALTÃO, como assinala a própria embargante na petição de embargos:

15. No que se refere à discussão sobre amortização fiscal de ágio, um dos argumentos apontados pelo Acórdão CARF nº 1402-002.144 é que haveria a necessidade de um Laudo de Avaliação contemporâneo à data de aquisição do investimento. Tal argumento foi apresentado quando da análise dos ágios "Planaltão" e "Consensus".

16. De fato, o Acórdão CARF nº 1402-002.144 entendeu que o Laudo de avaliação elaborado por terceiro independente deveria ser contemporâneo à aquisição da participação societária, razão pela qual desconsiderou a avaliação econômico-financeira apresentada pela Embargante:

(...)

Pois bem, são três as conclusões a que se chegou no acórdão embargado em relação a esse ponto (demonstração de divergência da matéria de vício nos laudos de avaliação das aquisições da CONSENSUS e da PLANALTÃO):

(1) que a Recorrente construiu sua demonstração de divergência a partir da afirmação de que nos acórdãos paradigmas não havia qualquer tipo de exigência quanto à formalidade, metodologia ou prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio, sendo que a conclusão pela efetiva demonstração da rentabilidade futura nos paradigmas ocorria em função da apresentação de estudos contemporâneos à aquisição;

(2) que somente no ágio da CONSENSUS se discutiu no acórdão recorrido o fato de o laudo ter sido produzido *a posteriori*, sendo que em relação a esse ágio não se configura a divergência porque não houve a apresentação de documentos contemporâneos aos fatos;

(3) que no ágio do PLANALTÃO, a discussão acerca do laudo decorria do fato de que de o laudo ter sido produzido muitos meses antes da operação (relativa à 2ª parcela do ágio), sendo bem diferente daquela dos paradigmas.

Vale observar que o voto condutor destacou também que tanto no ágio da CONSENSUS, quanto do PLANALTÃO, o acórdão recorrido confirmou a constatação da Fiscalização de falta de comprovação de pagamento dos ágios, que igualmente fundamentou a autuação fiscal.

Confirmam-se os termos do acórdão embargado:

Pois bem, verificando os requisitos para conhecimento do recurso em relação ao tema de vício nos laudos que dão suporte ao ágio, constata-se que também aqui o recurso não deve ser conhecido por não ter a Recorrente logrado demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada.

Com efeito, a Recorrente sustenta sua demonstração de dissídio jurisprudencial sobre premissa equivocada sobre os acórdãos que indicou como paradigma. Afirma a Recorrente o que segue (destacou-se):

88. Assim, em sentido oposto ao entendimento manifestado no r. Acórdão recorrido, os Acórdãos paradigmas acima deixam claro que a posição do r. Acórdão recorrido merece reparos, pois evidenciam que não havia na legislação fiscal, nem implícita, nem explicitamente, qualquer tipo de exigência quanto à formalidade, metodologia ou prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio - o que, inclusive, somente ocorreu com a publicação da MP 627/13 e da sua conversão na Lei 12.973/14, que, entretanto, somente se aplicam para aquisições realizadas a partir de 1.1.2015, o que não é efetivamente o caso destes autos.

89. Com base nesse racional, entenderam os Acórdãos Paradigmas, em sentido oposto ao posicionamento do r. Acórdão recorrido, que o simples fato de o laudo ter sido elaborado posteriormente à criação do ágio não impede sua utilização para esse fim.

Ocorre, no entanto, que os paradigmas afirmam, sim, restrição de "prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio".

Com efeito, no primeiro paradigma (acórdão nº 1102-001.018, " Caso Banco Itaucard "), o Relator afirma que em uma primeira análise entendeu que os documentos até então apresentados não serviam para fundamentar o ágio com base na rentabilidade futura, só mudando de posição a vista de novos documentos trazidos durante o contencioso, dentre os quais estudo contemporâneo à aquisição com ágio. Confirma-se (sublinhou-se):

(...)

Também no segundo paradigma (acórdão nº 1301-001.505, "Caso Banco Cacique ") a conclusão pela efetiva demonstração da rentabilidade futura ocorre em função de documentos contemporâneos à aquisição, como se vê no excerto a seguir do voto vencedor (sublinhou-se):

(...)

Dito isso, tem-se que a Embargante alega que o acórdão embargado "foi omissa por (A) não levar em consideração a premissa maior da divergência suscitada pelo

Carrefour, isto é, a necessidade de - especificamente - o Laudo de Avaliação econômico-financeira ser contemporâneo à data de compra e (B) não analisar ou fazer qualquer menção ao estudo interno contemporâneo à data de compra apresentado pela Embargante em sua impugnação (doc. nº 49), o que afasta por completo a argumentação acerca do não conhecimento deste recurso especial".

No entanto, como consignado no acórdão embargado, os paradigmas não enunciavam a desnecessidade de o Laudo de Avaliação ser contemporâneo à aquisição com ágio, mas reconheciam a possibilidade de se admitir laudo elaborado *a posteriori* no caso de haver estudo interno contemporâneo.

É bem verdade que, como antes dito, afirmou-se no acórdão embargado que no ágio da CONSENSUS se discutiu no acórdão recorrido o fato de o laudo ter sido produzido *a posteriori*, mas que ali não houvera a apresentação de documentos contemporâneos aos fatos, como ocorrera nos paradigmas, sem que se tenha considerado o doc. nº 49 da Impugnação. E esse documento, que foi objeto de referência tanto no recurso voluntário, quanto nos embargos e que se refere à aquisição da CONSENSUS, traz estudo interno que, na afirmação da Contribuinte, é contemporâneo à data de compra.

Constata-se, pois, nesse ponto específico omissão no acórdão embargado, qual seja, de não se ter considerado o aludido doc. nº 49 da Impugnação, documento esse que foi objeto de referência tanto no recurso voluntário, quanto nos embargos.

Suprindo tal omissão, é de se afirmar que a existência de tal documento aproxima o caso do ágio da CONSENSUS dos tratados nos paradigmas (vez que nos paradigmas haviam documentos internos contemporâneos aos fatos), de forma a estabelecer dissídio jurisprudencial no âmbito específico desse ágio.

Tal conclusão, no entanto, não se estende ao caso do ágio da PLANALTÃO. Como registra o acórdão embargado, nesse caso, a aquisição se fez em dois momentos, com intervalo de 18 meses, tendo a Fiscalização exigido que houvesse dois laudos, não aceitando o laudo apresentado por este ser muitos meses anterior à operação. Aqui não há qualquer omissão, na medida em que a conclusão no sentido de que os casos dos paradigmas eram distintos não resta impactada pelas afirmações da Embargante nem pelo doc. nº 49 da Impugnação, o qual, como se viu, trata do ágio da CONSENSUS. Confira-se o excerto a seguir do acórdão embargado:

No caso do ágio do PLANALTÃO, a discussão relativa ao laudo é bem diferente: como a operação foi feita em dois momentos, com intervalo de 18 meses, a Fiscalização exigiu que houvesse dois laudos. O Relator do acórdão recorrido concordou com a Fiscalização. Assim, manteve o auto de infração em relação à 2ª parcela do ágio (para ambas manteve a autuação também pela ausência de comprovação do pagamento do ágio). Logo a divergência do laudo poderia ser trazida para esta parcela, mas aqui a não aceitação é porque o laudo é muitos meses anterior à operação.

Conclui-se, assim, que a Recorrente não logrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada, não devendo o recurso ser conhecido também em relação ao presente tema.

Assim, supre-se a omissão no acórdão embargado para reconhecer a divergência no tocante ao ágio da CONSENSUS. Contudo, a conclusão pelo não conhecimento da matéria glosa de dedução da amortização do ágio não se altera.

Ou seja, tem-se que a supressão da omissão aqui reconhecida não altera a decisão do acórdão embargado por não conhecer o recurso especial da Contribuinte no que se refere à infração de dedução de despesas de amortização de ágio consideradas indevidas.

É que, como registra o acórdão embargado, no ágio da CONSENSUS (a exemplo dos demais), não houve comprovação de pagamento do ágio, outro fundamento adotado pela Fiscalização para não admitir as deduções de amortização do ágio. E quanto a esse tema, o acórdão embargado concluiu pela não demonstração de divergência de interpretação da legislação tributária, sendo que os presentes embargos não alcançam esse tema.

É dizer: como a conclusão pela não comprovação do pagamento não é mais objeto de discussão e como esse fundamento é suficiente para que se mantenha a glosa das deduções com amortização do ágio, o recurso especial de divergência quanto à matéria do ágio fica prejudicado.

Descabe, portanto, a apreciação de mérito referente ao tema do laudo de avaliação da CONSENSUS. Como registra o próprio acórdão embargado, *"qualquer que fosse o resultado de sua apreciação, a atuação fiscal se manteria pela falta de comprovação do pagamento dos ágios amortizados"*.

Conclusão

Em face do exposto, ACOLHE-SE PARCIALMENTE os Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte para sanar omissão no acórdão embargado referente à não apreciação do documento nº 49 da Impugnação quando da apreciação da divergência de interpretação referente ao laudo de avaliação no caso do ágio da CONSENSUS. A supressão da omissão em tela não produz efeitos infringentes, não alterando a decisão do acórdão embargado por não conhecer o recurso especial da Contribuinte no que se refere à infração de dedução de despesas de amortização de ágio consideradas indevidas.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo