



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

Processo n° 10903.720001/2011-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.158 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ADIÇÕES E EXCLUSÕES
Recorrentes VIVO S/A e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para caracterização da alteração de critério jurídico faz-se necessário a existência de duas exigências baseadas em critérios distintos. Não caracteriza mudança de critério jurídico o primeiro lançamento realizado sobre determinado fato. Além disso, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN se o lançamento contestado diz respeito a fatos geradores anteriores ao procedimento fiscal inicial citado pela Recorrente como paradigma para fins de aplicação de tal dispositivo legal.

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

INFRAÇÕES PRATICADAS POR SUCEDIDAS. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. DECADÊNCIA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E AUSÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO A PARTIR DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

Comprovada a ocorrência de pagamento antecipado, e inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

É de se reconhecer a extinção, por decadência, do crédito tributário lançado por responsabilidade sucessória, quando os fatos geradores ocorrerem há mais de cinco anos da data da lavratura do auto de infração, nos termos do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que restou comprovado o recolhimento antecipado de tributos e não se trata de atos envolvendo dolo, fraude ou simulação.

Tratando-se de apuração de IRPJ com base no lucro real anual, considera-se ocorrido o fato gerador no último dia do ano-calendário respectivo, não havendo que se falar em contagem do prazo decadencial em bases mensais.

ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR DA GLOSA DE DESPESAS. RECONHECIMENTO. EXONERAÇÃO.

Deve ser exonerado valor a maior de glosa de despesas de ágio, quando resultante de evidente erro de soma.

EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS EM LEI E FALTA DE ADIÇÕES EXIGIDAS EM LEI AO LUCRO REAL.

É de compor a base tributável do IRPJ e CSLL os valores previstos como Adições exigidas em lei, e bem como Exclusões realizadas em duplicidade, que indevidamente foram reduzidos daquela base sem amparo legal, ou prova convincente de que eles foram, de fato, agregados no montante tributável.

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE MOTIVO PROVADO. EXONERAÇÃO.

Exonera-se Crédito Tributário constituído com base em glosa de despesas de “Descontos Concedidos”, quando não há prova cabal de que referidos dispêndios não eram dedutíveis.

IRPJ - CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO.
REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO.
AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calçadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

A exceção trazida pelo *caput* do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II).

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. Precedentes da CSRF (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a glosa da amortização das despesas com ágio referente à Telesp no valor de R\$ 53.212.298,90 relativo aos meses de novembro e dezembro de 2006 (conforme quadro 23 à fl. 4780 e item 110 do acórdão recorrido (fl. 8993); e R\$ 319.273.793,46 relativo ao ano-calendário de 2007 (conforme quadro 24 à fl. 4780). Vencido o Conselheiro Gilberto Baptista que votou por negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: I) acolher a decadência relativa ao crédito tributário decorrente dos fatos geradores praticados pela sucedida Telegoiás; e: II) restabelecer a dedução das seguintes despesas: i) variação cambial no valor de R\$ 22.230.478,87 (item 3.2.4.2 do Termo de Verificação Fiscal); ii) depreciação incentivada acelerada das incorporadas no valor de R\$ 196.721.767,69 (item 3.2.5.1 do Termo de Verificação Fiscal); iii) depreciação incentivada acelerada da recorrente no valor de R\$ 71.642.685,88 (item 3.2.5.2 do Termo de Verificação Fiscal), iv) doações e patrocínios (itens 3.2.3 e 3.2.6 do Termo de Verificação Fiscal); e: v) gratificações a administradores no valor de R\$ 191.191,16 (item 3.2.7 do Termo de Verificação Fiscal).

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto

Processo nº 10903.720001/2011-15
Acórdão n.º **1402-002.158**

S1-C4T2
Fl. 10.317

Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

Relatório

VIVO S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 06-38.395 da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

E, haja vista que em tal acórdão exonerou-se crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 2º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, a turma julgadora recorreu de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

2. Cuida o presente processo de auto de infração de IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e reflexos de CSLL, dos anos-calendário de 2006 e 2007, lavrados por glosa de despesas com amortização de ágio; falta de adição de valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; exclusões indevidas na apuração do lucro real; exclusão indevida de depreciação incentivada em empresas incorporadas; e compensação indevida de prejuízos fiscais de sucedidas, tendo como base as seguintes matérias e fundamentos legais:

AUTO DE INFRAÇÃO

2.1 IRPJ

2.1.1 **AMORTIZAÇÃO – VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS** – Glosa de despesas com amortização de ágio, nos seguintes valores:

31/12/2006 – R\$ 228.284.297,98

31/12/2007 – R\$ 782.930.969,66

Os valores acima totalizados dizem respeito à despesas com amortização de ágio referente a aquisição de participações societárias, que foram deduzidas na apuração de resultados do contribuinte, concorrendo para diminuir o Lucro Líquido. A Fiscalização entendeu que tais importâncias não eram dedutíveis para efeitos de apuração do Lucro Real, razão pela qual deveriam ter sido adicionadas na composição do mesmo, mas não foram, então procedeu-se à glosa dessas despesas.

Segundo demonstrativos elaborados pelo Fisco, os valores supra referidos foram compostos da seguinte forma (fls. 4789 e 4790):

Processo nº 10903.720001/2011-15
Acórdão n.º 1402-002.158

S1-C4T2
Fl. 10.319

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007 - soma =====>			782.930.969,66
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, 0041973111 – Reversão do Ágio s/Investimento / Reversão do Ágio s/Investimento no Ano-Calendarário de 2007	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB Porto Alegre	51.081.465,08	782.930.969,66
	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	731.849.504,58	subitem – 3.2.9

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2006 – soma Referente 2006 (fls. 4789): =====>			228.284.297,98
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, no Ano-Calendarário de 2006	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB/Porto Alegre	45.321.921,85	228.284.297,98
	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	182.962.376,13	subitem – 3.2.9 do TVF

Referente 2007 (fls. 4790):

2.1.1.1 Glosa de Despesas de Ágio vinculadas a trabalho fiscal anterior, realizado pela DRF/Porto Alegre, referente ao processo 11080.011379/2006-51.

Segundo demonstrativos elaborados pelo Fisco, os valores supra referidos foram compostos da seguinte forma (fls. 4789 e 4790):

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2006 – soma Referente 2006 (fls. 4789): =====>			228.284.297,98
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, no Ano-Calendarário de 2006	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB/Porto Alegre	45.321.921,85	228.284.297,98
	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	182.962.376,13	subitem – 3.2.9 do TVF

Referente 2007 (fls. 4790):

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007 - soma =====>			782.930.969,66
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, no Ano-Calendarário de 2007	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB Porto Alegre	51.081.465,08	782.930.969,66

Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	731.849.504,58
--	----------------

2.1.1.1 Glosa de Despesas de Ágio vinculadas a trabalho fiscal anterior, realizado pela DRF/Porto Alegre, referente ao processo 11080.011379/2006-51.

51.081.465,08, que são reflexos do referido trabalho fiscal anterior, realizado pela DRF/Porto Alegre:

QUADRO 20 DEMONSTRATIVO GLOSA DO ÁGIO					
Demonstrativo da glosa de despesas com amortização de ágio - nos termos deste voto					
Descrição	Valor considerado pela fiscalizada	Meses	Valor considerado pela DRJ	Glosa	
Saldo do ágio em 2000	489.561.174,48		489.561.174,48		
Período de amortização do ágio		60 meses			
Amortização mensal					
Despesa de amortização anual	8.159.352,91		5.759.543,23		
2000	16.318.705,82	2	11.519.086,46		24.799.619,36
2001	97.912.234,92	12	69.114.518,75	12	28.797.716,17
2002	97.912.234,92	12	69.114.518,75	12	28.797.716,17
2003	97.912.234,92	12	69.114.518,75	12	28.797.716,17
2004	97.912.234,92	12	69.114.518,75	12	28.797.716,17
2005	73.434.176,19	9	69.114.518,75	12	43.319.657,44
2006	Não disponível	12	69.114.518,75	12	Não lançado
2007	Não disponível	12	63.354.975,52	11	Não lançado
Soma		83		85	
Valores complementares apurados neste procedimento fiscal - anos de 2006 e 2007					
2006	114.436.440,60	12	69.114.518,75	12	45.321.921,85
2007	114.436.440,60	12	69.114.518,75	11	51.081.465,08

2.1.1.2 Glosa de Despesas de Ágio decorrentes da incorporação de treze (13) empresas.

Os valores de R\$ 182.962.376,13 (ref. 2006) e R\$ 731.849.504,58 (ref. 2007), são atinentes a Despesas de Ágio que advieram das empresas incorporadas pela VIVO S/A, e que foram deduzidas contabilmente do Lucro Líquido desta, nos respectivos períodos mencionados.

O valor de R\$ 182.962.376,13, referente a 2006, é formado pelo valor de R\$ 60.987.458,71, de despesas de ágio incorporado em 31/10/2006, que já haviam sido contabilizadas pelas incorporadas de janeiro a outubro/2006 (fls. 663, saldo da conta "31983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação"), mais o valor de R\$ 121.974.917,42 das despesas dessa natureza, contabilizadas em novembro e dezembro de 2006, conforme quadro abaixo (fls. 4780), confeccionado pela Fiscalização:

QUADRO 23 - ÁGIO DAS INCORPORADAS – 2006					
ANO	EMPRESA	CÓDIGO	Despesas de ágio incorporado	Total registrado de Despesas de ágio das incorporadas	Despesas de ágio de 2006 das incorporadas
2006	TELEBAHIA	21BA	2.560.691,73	7.682.075,19	5.121.383,46
2006	TELERGIPE	22SE	120.042,54	360.127,62	240.085,08
2006	TELESP	29SP	26.606.149,45	79.818.448,35	53.212.298,90
2006	TCO	40DF	17.654.094,18	52.962.282,54	35.308.188,36
2006	TELEGOIAS	50GO	5.867.084,84	17.601.254,52	11.734.169,68
2006	TELEMAT	80MT	4.142.641,16	12.427.923,48	8.285.282,32
2006	TELEMS	81MS	2.401.295,08	7.203.885,24	4.802.590,16
2006	TELERON	82RO	1.146.242,91	3.438.728,73	2.292.485,82
2006	TELEACRE	83AC	489.216,82	1.467.650,46	978.433,64
2006	SOMA		60.987.458,71	182.962.376,13	121.974.917,42

O valor de R\$ 731.849.504,58, referente a 2007, é todo constituído por despesas de amortização de ágio concernentes a saldos a amortizar trazidos pelas incorporadas, e estão demonstrados no quadro abaixo, formulado pelo Fisco:

QUADRO 24 - ÁGIO DAS INCORPORADAS – 2007			
ANO	EMPRESA	CODIGO	Despesas de ágio registrado das incorporadas
2007	TELEBAHIA	21BA	30.728.300,76
2007	TELERGIPE	22SE	1.440.510,48
2007	TELESP	29SP	319.273.793,46
2007	TCO	40DF	211.849.130,16
2007	TELEGOIAS	50GO	70.405.018,08
2007	TELEMAT	80MT	49.711.693,92
2007	TELEMS	81MS	28.815.540,96
2007	TELERON	82RO	13.754.914,92
2007	TELEACRE	83AC	5.870.601,84
2007	SOMA		731.849.504,58
2007	TELEACRE	83AC	5.870.601,84
2007	SOMA		731.849.504,58

Todas essas Despesas de Ágio, oriundas dos saldos a amortizar, vindas das incorporadas, de ambos os períodos (2006 e 2007), foram glosadas pela Fiscalização porque o contribuinte teria sido intimado em 28/09/2011 (fls. 36-39) a apresentar Laudos que comprovassem a formação dos ágios; demonstrativo dos cálculos do ágio com cópia das demonstrações contábeis que serviram para base dos mesmos; documentos que formalizaram a alienação ou cisão resultante do ágio contabilizado; comprovante dos pagamentos do acervo que resultou no registro do ágio nas empresas incorporadas; lançamentos contábeis com históricos capazes de identificar as operações realizadas e das fichas de razão, desde a sua constituição até sua utilização, mas “*O sujeito passivo não se manifestou com relação a esta intimação, não apresentando qualquer documento capaz de comprovar que houve o efetivo pagamento dos valores de ágio até então intimados.*” (fls. 4780, primeiro parágrafo)

Nessa linha, o Fisco assevera que o contribuinte já tinha sido intimado outras vezes para verter esclarecimentos acerca das despesas de ágio que

contabilizou, mas sempre apresentou respostas evasivas (fls. 4779), como **(a)** em 18/08/2010 no Termo de Início de Procedimento fiscal (fls. 5, item 7), que obteve do contribuinte a resposta de que “...os documentos citados não foram aplicáveis a VIVO, em virtude da operação, conforme fato relevante publicado em Julho/2006, informa que o objetivo da mesma era apenas simplificar a estrutura societária e operacional, devido todas as empresas envolvidas terem um único acionista...” (fls 598, item 2 b); **(b)** em 20/12/2010 no Termo de Intimação (fls. 20, item 7), que solicitou ao contribuinte justificativas e comprovação da origem dos lançamentos relativos ao ágio, obtendo do intimado apenas planilhas que continham valores registrados nas contas perquiridas, sem contudo apresentar nenhum documento de comprovação do ágio (fls. 615, letra “h”; e fls. 623-624); e **(c)** em 29/06/2011 no Termo de Intimação Fiscal (fls. 29-30, itens 3 e 4), que concitou o interessado a justificar a proporcionalidade aplicada na segregação do ágio e o número do CNPJ da empresas incorporadas, sendo que o intimado informou “...os valores relativos aos ágios são considerados no resultado da seguinte forma: i. Pelo registro da amortização da despesas com Ágio, conforme o RIR 3.000/99 em seu Art. 386, Inciso III: ...” (fls 650, letra “f”).

Portanto, considerando que não estava justificada e comprovada a possibilidade do contribuinte deduzir as Despesas de Ágio aqui tratadas, houve a glosa das mesmas.

O enquadramento legal da infração se fez pelo art. 13, inciso III, da Lei 9.249/95; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único; 299, 324, §§2º e 4º, e 325, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.1.2 PREJUÍZOS FISCAIS DA SUCEDIDA/INCORPORAÇÃO, FUSÃO CISÃO –
Compensação indevida de prejuízos nas empresas incorporadas abaixo:

INCORPORADA	CNPJ	VR COMPENSADO	LIMITE COMP	DIFERENÇA
Telerj Celular S/A	02.330.506/0001-94	106.905.874,48	51.974.221,54	54.931.652,94
Telesp Celular S/A	02.319.126/0001-59	49.442.021,43	14.832.606,43	34.609.415,00
Totais		156.347.895,91	66.806.827,97	89.541.067,94

31/12/2006 – R\$ 89.541.067,94

Em 31 de outubro de 2006, por ocasião da incorporação de 13 (treze) empresas pela autuada, as sucedidas levantaram balanços nessa data, e duas delas, Telerj Celular S/A e Telesp Celular S/A, compensaram prejuízos fiscais em seus balanços de encerramento. De acordo com a Fiscalização, essas compensações foram realizadas acima do limite legal de 30% do Lucro Real, fixado pelos artigos 42 e 117 da lei 8.981/95 e artigos 12 e 15 da Lei nº 9.065/95, conforme demonstrado no Quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL DO PERÍODO DE 01/JANEIRO/2006 A 31/OUTUBRO/2006, DAS EMPRESAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A EM 31/OUTUBRO/2006							
EMPRESA INCORPORADA	Lucro / Prejuízo Líquido antes do IR	AJUSTES LALUR			Lucro Antes das Compensações	Compensações de Prejuízos Fiscais	LUCRO / PREJUÍZO FISCAL
		Adições	Exclusões Amortização do Ágio	Outras Exclusões			

Processo nº 10903.720001/2011-15
Acórdão n.º 1402-002.158

S1-C4T2
Fl. 10.323

Celular CRT S.A.	-17.866.835,00	204.504.935,99	0,00	128.809.000,07	57.829.100,92	0,00	57.829.100,92
Telerj Celular S.A.	-39.998.491,47	484.549.004,86	0,00	337.644.638,91	106.905.874,48	106.905.874,48	0,00
Telest Celular S.A.	82.668.029,04	95.344.648,32	0,00	63.043.013,74	114.969.663,62	0,00	114.969.663,62
Telebahia Celular S.A.	-114.780.739,07	169.452.577,96	16.900.565,40	103.040.332,04	-65.269.058,55	0,00	-65.269.058,55
Telergipe Celular S.A.	971.601,31	44.792.147,23	792.280,80	28.398.136,81	16.573.330,93	0,00	16.573.330,93
Telesp Celular S.A.	82.990.425,43	758.950.544,41	175.600.586,40	616.898.362,01	49.442.021,43	49.442.021,43	0,00
Tele C. Oeste Partic.SA	-61.242.209,47	103.971.698,81	116.517.021,60	238.314.646,48	312.102.178,74	0,00	312.102.178,74
Telegoiás Celular S.A.	24.510.637,84	90.885.401,73	38.722.759,90	62.784.513,65	13.888.766,02	0,00	13.888.766,02
Norte Brasil Telecom S.A.	-12.126.517,99	90.424.933,09	0,00	73.413.820,44	4.884.594,66	0,00	4.884.594,66
Telemat Celular S.A.	27.781.239,62	43.365.309,08	27.341.431,70	27.088.343,57	16.716.773,43	0,00	16.716.773,43
Telems Celular S.A.	25.276.614,88	41.923.735,93	15.848.547,50	26.766.658,08	24.585.145,23	0,00	24.585.145,23
Teleron Celular S.A.	-2.061.391,13	16.698.140,40	7.565.203,20	23.629.737,42	-16.558.191,35	0,00	-16.558.191,35
Teleacre Celular S.A.	1.453.734,57	6.696.450,13	3.228.831,00	15.659.428,21	-10.738.074,51	0,00	-10.738.074,51

No caso da Telerj Celular S/A, o Lucro Real Antes das Compensações, que originalmente era de R\$ 106.905.874,48, passou a ser considerado como de R\$ 173.247.405,48, em decorrência de uma adição no valor de R\$ 66.341.530,66, a título de depreciação acelerada incentivada, que não teria sido voluntariamente adicionada pelo contribuinte, conforme disposto no subitem 4.1 do TVF (fls.4781-4782).

Destarte, após o referido ajuste, a posição dos excessos de compensação de prejuízos fiscais, a serem tributados, ficou assim:

APURAÇÃO DA DIFERENÇA A TRIBUTAR, PELA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL A MAIOR PELAS EMPRESAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A , REFERENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO DE 01/JANEIRO/2006 A 31/OUTUBRO/2006					
A	B	C	D	E	F
Empresa incorporada em 31/outubro/2006		Prejuízo Fiscal compensado	Lucro Real antes das Compensações	Limite de compensação de prejuízo fiscal permitido (30% x E)	Compensação de prejuízo fiscal efetuado a maior, a tributar (C - E)
CNPJ	R Social				
02.330.506/0001-94	Telerj Celular S.A.	106.905.874,48	173.247.405,14	51.974.221,54	54.931.652,94
02.319.126/0001-59	Telesp Celular S.A.	49.442.021,43	49.442.021,43	14.832.606,43	34.609.415,00
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO A MAIOR =====>					89.541.067,94

O enquadramento legal da infração se fez pelos arts. 247, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, e 514, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.1.3 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – Falta de adição no Lucro Real do valor abaixo.

31/12/2006 – R\$ 8.383.956,13

Importância apurada envolvendo três rubricas de adições no Lucro Real, conforme quadro resumo de fls. 4787-4788, nas quais a Fiscalização vislumbrou a necessidade de ajuste, para mais, nos valores já adicionados, quais sejam: (1) Variações Cambiais - R\$

8.175.572,83, (2) Gratificação a Administradores - R\$ 191.191,16, e (3) Descontos Concedidos - R\$ 17.192,14, no total de R\$ 8.383.956,13.

2.1.3.1 Variações Cambiais – R\$ 8.175.572,83 – O contribuinte já havia adicionado no Lucro Real a importância de R\$ 1.377.253,00, conforme Ficha 09A, linha 08, da DIPJ AC 2006 (fls. 46), sendo este valor formado pelos saldos da segunda coluna do quadro abaixo, e refere-se às contas da primeira coluna:

AJUSTE LINHA 08 FICHA 09 A			
CONTA	SALDO 31/12/2006	SDO DA INCORPOR 31/10/2006	VALOR A ADICIONAR
31921121	2.189.783,16	0,00	2.189.783,16
31921199	1.416.344,35	64.285,32	1.352.059,03
31921211	3.614.753,95	323.872,74	3.290.881,21
31921111	1.094.915,98	25.176,40	1.069.739,58
31922111	6.905.067,93	-2.018.109,82	8.923.177,75
31922121	149.336,33	2.218,77	147.117,56
31922192	-729.459,08	-626.880,26	-102.578,82
31922199	-172.168,98	-62.688,03	-109.480,95
31922211	-17.814.617,68	-5.887.611,04	-11.927.006,64
31922191	4.163,09	4.163,09	0,00
31921299	4.719.133,95	0,00	4.719.133,95
Soma/Saldo	1.377.253,00	-8.175.572,83	9.552.825,83

As contas e valores que formam o total de R\$ 1.377.253,00 foram detalhados pelo próprio contribuinte, conforme documentos de fls. 2199.

Apurou-se que nas contas relacionadas existiam valores advindos das incorporadas, razão pela qual a Fiscalização procurou saber quais eram eles e qual sua influência na apuração do Lucro Real da autuada. A análise recaiu sobre o demonstrativo elaborado pela VIVO S/A, que mostra um resumo de todos os elementos contábeis envolvidos na incorporação das 13 empresas, de fls. 655-684, e mais especificamente às fls. 663 encontram-se concentradas a posição das contas constantes do quadro acima.

As contas possuem seus saldos influenciados por valores oriundos das incorporadas, e a Fiscalização tratou de relacionar o saldo de cada uma delas, informando-os na coluna “SALDO DA INCORPORAÇÃO” do quadro acima. Os valores constantes desta coluna apenas compreenderam aqueles que dizem respeito às incorporadas, estando fora deles os valores da coluna “GLOBAL” (fls 663, que já diziam respeito à própria incorporadora). Assim, por exemplo, o valor da conta 31921121 é R\$ 0,00 porque, no demonstrativo de fls. 663, esta conta apenas possui valor da própria incorporadora (GLOBAL), que não foi considerado; o valor da conta 31921199 é R\$ 64.285,32 porque, no demonstrativo de fls. 663 esta conta possui valores vindos das incorporadas CRT (R\$ 64.262,10) e TELEGOIAS (R\$ 23,22); o valor da conta 31922211 é -R\$ 5.887.611,04 porque participaram de sua composição valores vindos das incorporadas CRT (-R\$ 161.817,98), TELERJ (-R\$ 3.059.993,27), TELEBAHIA (-R\$ 1.038.389,83), TELESP (-R\$ 1.420.810,10), e TELEMS (-R\$ 206.599,86); e assim por diante.

Portanto, estando essas contas influenciadas por valores oriundos das incorporadas e fazendo parte integrante dos ajustes realizados pelo evento da incorporação, minuciosamente demonstrado pelo contribuinte em fls. 655-684, e considerando que o resultado final desses ajustes está sintetizado em folhas 655, que aponta uma exclusão no Lucro Real da incorporadora no valor de R\$ 62.558.754,88, como de fato excluído foi, conforme LALUR de fls. 1263 (e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, Linha 37, onde está incluído no

total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212), a autoridade autuante entendeu que o valor de R\$ 8.175.572,83 já teria sido excluído no bojo dos cálculos e ajustes gerais, razão pela qual não pode ser considerado nos cálculos e composição do valor de R\$ 1.377.253,00, sobretudo pelos valores negativos, vindo a mitigar esta adição ao Lucro Real, devendo ser considerada como adição correta o valor de R\$ 9.552.825,83, ou seja, os R\$ 1.377.253,00 já adicionado e mais R\$ 8.175.572,83 já excluído em meio aos ajustes gerais da incorporação (subitem 3.2.4.1 c/c com o subitem 3.2.3, do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 4768).

2.1.3.2 Gratificações a Administradores – R\$ 191.191,16 – O contribuinte já havia adicionado no Lucro Real a importância de R\$ 173.199,35 (fls. 1253), mas, a Fiscalização entendeu que o valor correto seria R\$ 364.390,51, restando adicionar R\$ 191.191,16, conforme subitem 3.2.7 do TVF.

O complemento da adição foi reputado necessário porque a conta “310151112 Part Administradores” possuía um saldo em dezembro/2006 no valor de R\$ 668.889,78 (fls. 5581), sendo que R\$ 304.449,27 desse saldo dizia respeito aos valores vindos das incorporadas (fls. 658 = R\$ 321.159,33 – R\$ 16.660,06, sendo este último valor da GLOBAL, ou seja da própria incorporadora); assim, o saldo em dezembro/2006 (R\$ 668.889,78) menos os valores originados das incorporadas (R\$ 304.449,27), resulta em um saldo próprio, só da incorporadora, de R\$ 364.390,51, que, segundo a Fiscalização, era o valor correto a ser adicionado. Como se adicionou apenas R\$ 173.199,35, na visão do Fisco restou adicionar R\$ 191.191,16, que ora está sendo cobrado.

2.1.3.3 Descontos Concedidos – R\$ 17.192,14 - O contribuinte já havia adicionado no Lucro Real a importância de R\$ 128.313,41 (fls. 1266), mas, a Fiscalização entendeu que o valor correto seria R\$ 145.505,55, restando adicionar R\$ 17.192,14.

O complemento da adição é reputado necessário porque a conta “31919119 Descontos Concedidos”, representativa desses valores, em dezembro/2006 recebeu um lançamento à Débito (sentido contábil) de R\$ 17.372,14 e outro a Crédito (sentido contábil) de R\$ 180,00; e, tendo iniciado esse mês com o valor de R\$ 128.313,41, o finalizou com saldo de R\$ 145.505,55, conforme consta de fls. 5588. Portanto, de acordo com o entendimento fiscal, deveria ter sido este o valor a ser adicionado para apuração do Lucro Real, já que o saldo dessa conta costumeiramente vinha sendo adicionado na sua integralidade. Então, já tendo sido adicionado R\$ 128.313,41, restou adicionar R\$ 17.192,14 (R\$ 145.505,55 – R\$ 128.313,41).

O enquadramento legal da infração se fez pelo art. 249 do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.1.4 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS – Redução indevida no Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do Imposto de Renda, dos valores abaixo:

31/12/2006 – R\$ 99.266.972,76

Importância apurada com envolvimento de quatro situações, conforme sintetizado no quadro 5.2, do Termo de Verificação, fls. 4788-4789, que são: (1) Operações com Derivativos – Exclusão à maior como Variação Cambial – R\$ 22.315.882,18; (2) Depreciação Acelerada – exclusões realizadas pelas incorporadas – R\$ 74.595.490,58; (3) Doações e Patrocínio – “adição negativa” à maior – R\$ 1.177.800,00; e (4) Ajustes de Incorporação – exclusão para anular a influência das contas de resultado das incorporadas – R\$ 1.177.800,00, tudo num total de R\$ 99.266.972,76.

2.1.4.1 - Operações com Derivativos – Exclusão à maior como Variação Cambial – R\$ 22.315.882,18 – O contribuinte teria escriturado uma “adição negativa” na Parte A do LALUR, no valor de R\$ 71.604.638,60, a título de “023.026 – Operações com Derivativos” (fls. 2206) e informado esse valor como Exclusão na DIPJ (fls. 46, linha 29, Ficha 09A DIPJ), provocando uma redução na apuração do Lucro Real nesse montante de R\$ 71.604.638,60, sendo que o valor correto da redução, na ótica fiscal, deveria ser de R\$ 49.288.756,42, razão pela qual houve uma redução indevida de R\$ 22.315.882,18 na apuração do Lucro Real, conforme razões expostas no subitem 3.2.4.2 do Termo de Verificação.

O valor de R\$ 71.604.638,60, reduzido no Lucro Real, como “adição negativa”, teria assim concorrido por estar contido na apuração do valor de R\$ 38.277.585,47, que foi adicionado no LALUR de 2006, conforme folhas 1270, sendo que a decomposição deste valor foi detalhado pela empresa às folhas 2206. Assim, no LALUR, o referido valor de R\$ 71.604.638,60 compõe o valor de R\$ 38.277.585,47 (fls. 1270 c/c 2206), e na DIPJ (fls. 46) ele aparece como exclusão, na linha 29, da Ficha 09A.

As contas que compõe o referido valor de R\$ 71.604.638,60 foram demonstradas pelo contribuinte às fls. 2206, bem como os seus respectivos valores, conforme reproduzido no quadro abaixo. A Fiscalização teria analisado as contas e verificado que nos saldos finais encontravam-se inclusos valores oriundos das empresas incorporadas, já tributados nas DIPJ de encerramento de atividades das mesmas.

Esses valores atinentes às incorporadas, que se encontravam nos saldos finais das contas citadas, também teriam sido excluídos do Lucro Real pela VIVO S/A, no ajuste geral que promoveu por ocasião da incorporação das treze empresas, conforme demonstrativo de fls. 655-684. Portanto, a VIVO S/A ao excluir o valor de R\$ 62.558.754,88 (fls. 655 c/c 1263, e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, Linha 37, onde está incluído no total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212), que é o resultado final do encontro de várias contas próprias e das incorporadas, aí incluídas as referente aos derivativos em comento neste tópico, teria excluído valores que as incorporadas já haviam também excluído, ocorrendo, portanto, exclusão em duplicidade dos valores oriundos das incorporadas, que estão relacionados na coluna “31/10/2006 SALDO INCORPORADO” do quadro abaixo.

Os valores dessa coluna “31/10/2006 SALDO INCORPORADO” estão concentrados às fls. 667, sendo o somatório dos valores de cada uma das incorporadas

identificadas ao topo das colunas. Não se encontram somados os valores da coluna “GLOBAL”, já que esta é a própria incorporadora (VIVO S/A).

AJUSTE DIPJ NA LINHA 29 FICHA 9A			
CONTA	SALDO/ 31/12/2006	31/10/2006 SALDO INCORPORADO	VALOR A EXCLUIR
41921123	150.809,77	43.914,76	106.895,01
41921191	2.387,95	1.047,05	1.340,90
41922111	46.908.066,82	13.839.907,00	33.068.159,82
41922112	199.587,14	199.587,14	0
41922121	391.250,05	30.060,59	361.189,46
41922192	633.433,89	525.160,55	108.273,34
41922199	69,90	108.273,34	-108.343,24
41922211	23.319.172,88	7.567.931,75	15.751.241,13
SOMA	71.604.638,60	22.315.882,18	49.288.756,42

Assim, sob o ponto de vista da Fiscalização, já tendo o valor de R\$ 22.315.882,18 sido excluído nas DIPJ das incorporadas, por ocasião de sua extinção, e seu efeito tributário ter feito parte do valor de R\$ 62.558.754,88, na apuração do resultado no exercício encerrado em 31/12/2006, da VIVO S/A, ajustado na Ficha 9A, Linha 37, onde está incluído no total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212, e, além disso, estando tais valores inseridos no total de R\$ 71.604.638,60, o correto seria a VIVO S/A excluir tão somente o valor de R\$ 49.288.756,42. Restou, portanto, exclusão à maior de R\$ 22.315.882,18, que está sendo tributado neste subitem.

2.1.4.2 - Depreciação Acelerada – exclusões realizadas pelas incorporadas – R\$ 74.595.490,58 – O contribuinte registrou “adição negativa” na Parte A do LALUR, no valor de R\$ 283.661.442,28, à título de “Eliminação das diferenças temporárias de Janeiro a Outubro de 2006 das operadoras incorporadas pela Vivo S/A em 31/10/2006” (fls. 1259 c/c 1283), quando, na ótica do Fisco, deveria ser de R\$ 209.065.951,70, restando diminuído indevidamente o Lucro Real em R\$ 74.595.490,58, conforme exposto no subitem 3.2.5 do Termo de Verificação Fiscal.

A Fiscalização teria constatado os seguintes lançamentos no LALUR da autuada, na parte A (folhas 1208/1273):

DEPRECIÇÃO ACELERADA PARTE (A) DO LALUR		
30/11/2006	Depreciação Acelerada de Novembro de 2006	R\$ 209.065.951,70
30/11/2006	Depreciação Acelerada de Novembro de 2006	R\$ 51.013.184,15
30/11/2006	Eliminação das diferenças temporárias de Janeiro a Outubro 2006 das operadoras incorporadas pela Vivo S/A em 31/10/2006	R\$ 283.661.442,28
30/11/2006	Depreciação Acelerada de Novembro de 2006	R\$ 28.790.201,15
31/12/2006	Depreciação Acelerada de Novembro de 2006	R\$ 28.790.201,15
31/12/2006	Depreciação Acelerada de Dezembro de 2006	R\$ 265.322.746,20
31/12/2006	Eliminação das diferenças temporárias de Janeiro a Outubro 2006 das operadoras incorporadas pela Vivo S/A em 31/10/2006	R\$ 283.661.442,28

Intimado a manifestar-se sobre os valores constantes do quadro anterior, o sujeito passivo teria informado que (folhas 644/684):

".. trata-se de depreciação contábil acelerada registradas no Ativo conta 14291312 -Depreciação Acumulada –Equipamentos Privativos Comodato e conta 14291313 -Depreciação Acumulada –Equipamentos Privativos TADS."

". que a conta de resultado que registra os valores acima foram: Contas de Resultado "31083312 Depreciação – Equipamentos Privativos Comodato e a conta 31083313 Depreciação – Equipamentos Privativos TADS".

Analisando os lançamentos contábeis relativamente às contas indicadas na resposta do contribuinte, constatou-se que elas registravam os valores abaixo, a débito e a crédito, em novembro e dezembro de 2006:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DEPREC. ACELERADA				
CONTAS DO ATIVO	DEBITO	CREDITO	SALDO NO MÊS	MÊS
14291312	0,00	28.816.518,29	28.816.518,29	novembro
14291313	0,00	326.977,43	326.977,43	novembro
14291312	33.751.235,19	62.824.666,28	29.073.431,09	dezembro
14291313	375.701,31	740.861,87	365.160,56	dezembro
SOMA	34.126.936,50	92.709.023,87	58.582.087,37	
CONTAS DE RESULTADO	DEBITO	CREDITO	SALDO NO MÊS	MÊS
31083312	57.633.036,58	28.816.518,29	28.816.518,29	novembro
31083313	653.954,86	326.977,43	326.977,43	novembro
31083312	163.199.625,59	132.414.085,41	30.785.540,18	dezembro
31083313	1.732.046,66	1.366.027,34	366.019,32	dezembro
SOMA	223.218.663,69	162.923.608,47	60.295.055,22	

Assim, como a incorporadora registrou no LALUR AC 2006, parte A (folhas 1208/1273 – mais exatamente às fls. 1259, o valor de R\$ 209.065.951,70, que não encontra registro na contabilidade, presumiu-se tratar de um valor originado de suas incorporadas e, assim considerado, entendeu-se que seria este o valor a ser reduzido para fins de apuração do Lucro Real, a título de depreciação acelerada. Consequentemente, conclui-se que o sujeito passivo reduziu indevidamente na linha 22, da ficha 9A da DIPJ (folhas 40/73), o valor de R\$ 74.595.490,58 (R\$ 283.661.442,28 – 209.065.951,70)." (fls. 4774)

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809)

2.1.4.3 - Doações e Patrocínio – “adição negativa” a maior – R\$ 1.177.800,00;

No subitem 3.2.6 do TVF a Fiscalização assevera que o valor de R\$ 1.177.800,00 foi excluído em duplicidade na apuração do Lucro Real, razão pela qual deve ser tributado. A primeira exclusão teria se dado quando integrou o valor de R\$ 62.558.754,88, o qual foi excluído no LALUR conforme fls. 1263 (e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, Linha 37, onde está incluído no total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212). Esse valor de R\$ 62.558.754,88 é o resultado apurado após todos os ajustes de valores envolvidos na incorporação de treze empresas, conforme demonstrativo de fls. 655-684. O valor de R\$ 1.177.800,00 encontra-se participando desses cálculos (para apuração do valor de R\$ 62.558.754,88) conforme consta de fls. 662, por intermédio dos valores referente a conta contábil “31089424 – Patrocínios – não Dedutível Incentivad”, sendo R\$ 300.000,00 referente à incorporada CRT e R\$ 877.800,00 referente a incorporada TELERJ.

A segunda vez que esse mesmo valor de R\$ 1.177.800,00 teria sido excluído, portanto por duas vezes, foi quando integrou os cálculos do valor de R\$ 4.140.212,31, este adicionado no LALUR às fls. 1272. Na composição dessa adição, no valor de R\$ 4.140.212,31, concorreram os valores demonstrados pelo contribuinte às fls. 2215, e entre eles encontra-se o valor de R\$ 4.641.573,78, que participou como redutor da adição, onde, por sua vez, o valor de R\$ 1.177.800,00 encontra-se inserido, conforme demonstrado pela VIVO S/A em fls. 655 e reproduzido no quadro 15 do TVF, às fls. 4775. Assim, essa adição de R\$ 4.140.212,31 foi influenciada, para menos, pelo valor de R\$ 1.177.800,00.

Ocorre que esse valor de R\$ 1.177.800,00, grafado inicialmente na conta “31089424 Patrocínio – não Dedutível Incentivad”, às fls. 662, constantes dos ajustes de incorporação realizados em 31/10/2006, e adentrado na contabilidade da incorporadora como saldo inicial em 01/11/2006, posteriormente teria sido, em novembro e dezembro de 2006, conforme constatado pela Fiscalização no Livro Razão da VIVO SA, transferido para a conta “11221183 – ICMS A RECUPERAR – INCENTIVOS FISCAIS”, ou seja, para uma conta de Ativo. Assim, ao final do período, na apuração dos resultados da VIVO S/A, em 31/12/2006, não estando mais esse valor em conta de resultado, não foi levado contabilmente à apuração do Lucro Líquido, pois há esse tempo integrava saldo de conta do Ativo.

Não tendo participado e influenciado na apuração dos resultados, a Fiscalização entendeu que em nenhuma das duas vezes que ele foi utilizado como exclusão do Lucro Real isso era possível, já que não estando contido no Lucro Líquido, que serve de base inicial para apuração do Lucro Real, não poderia ser ele item de exclusão a este.

Portanto, nesta infração, a Fiscalização está considerando indevida a exclusão do valor de R\$ 1.177.800,00 primeiramente quando participou da composição do valor de –R\$ 4.641.573,78 (fls. 2215), porque este, por sua vez, com efeitos de redução, participou da formação do valor adicionado de R\$ 4.140.212,31 (fls. 1272), diminuindo-o. Restou, pois, valor de adição a menor.

A outra exclusão indevida desse valor de R\$ 1.177.800,00, ocorrida no bojo dos cálculos que resultaram no valor de R\$ 62.558.754,88 (excluído no LALUR conforme fls. 1263 e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, Linha 37, onde está incluído no total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212), foi cobrada como infração nos termos do subitem 3.2.3 do TVF, conforme será abordado no próximo subitem deste relatório.

O enquadramento legal da infração se fez pelo art. 250, inciso I, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.1.4.4 - Ajustes de Incorporação – exclusão para anular a influência das contas de resultado das incorporadas – R\$ 1.177.800,00

Esta infração diz respeito ao subitem 3.2.3 do TVF e guarda estreita relação com aquela narrada no subitem anterior deste relatório.

Ainda diz respeito ao valor de R\$ 1.177.800,00, grafado inicialmente na conta “31089424 Patrocínio – não Dedutível Incentivad”, às fls. 662, constantes dos ajustes de incorporação realizados em 31/10/2006, e adentrado na contabilidade da incorporadora como saldo inicial em 01/11/2006, e que posteriormente teria sido, em novembro e dezembro de 2006, conforme constatado pela Fiscalização no Livro Razão da VIVO SA, transferido para a conta “11221183 – ICMS A RECUPERAR – INCENTIVOS FISCAIS”, ou seja, para uma conta de Ativo. Assim, ao final do período, na apuração dos resultados da VIVO S/A, em 31/12/2006, esse valor não estaria mais em conta de resultado, e não teria sido levado contabilmente à apuração do Lucro Líquido, pois há esse tempo integrava saldo de conta do Ativo.

Não tendo participado e influenciado na apuração dos resultados, a Fiscalização entendeu que nas duas vezes em que ele foi utilizado como Exclusão do Lucro Real isso não era possível, já que não estando contido no Lucro Líquido, que serve de base inicial para apuração do Lucro Real, não poderia ser ele item de exclusão a este.

A exclusão agora impugnada é aquela que teria se dado quando integrou o valor de R\$ 62.558.754,88, o qual foi excluído no LALUR conforme fls. 1263 (e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, Linha 37, onde está incluído no total de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte às fls. 2212). Esse valor de R\$ 62.558.754,88 é o resultado apurado após todos os ajustes de valores envolvidos na incorporação de treze empresas, conforme demonstrativo de fls. 655-684. O valor de R\$ 1.177.800,00 encontra-se participando desses cálculos (para apuração do valor de R\$ 62.558.754,88) conforme consta de fls. 662, por intermédio dos valores referente a conta contábil 31089424 – Patrocínios – não Dedutível Incentivad”, sendo R\$ 300.000,00 referente à incorporada CRT e R\$ 877.800,00 referente a incorporada TELERJ.

Portanto, estando o valor de R\$ 1.177.800,00 compondo saldo de conta de Ativo ao final do período de 2006, e, por consequência, não tendo ele participado através de conta de resultado na apuração do Lucro Líquido, não poderia o mesmo ser excluído na apuração do Lucro Real, já que este tem sua gênese naquele. Assim, tributou-se o valor em questão por ter sido excluído indevidamente na apuração do Lucro Real.

O enquadramento legal da infração se fez pelo art. 250, inciso I, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.1.5 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÃO INDEVIDA DE DEPRECIÇÃO INCENTIVADA EM EMPRESAS INCORPORADAS – Redução indevida no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL, de parcela a título de depreciação acelerada incentivada nas seguintes empresas incorporadas:

EMPRESA	CNPJ	VALOR
Telerj Celular S/A	02.330.506/0001-94	66.341.530,66
Teleste Celular S/A	02.325.945/0001-09	20.507.016,35

Telegipe Celular S/A	02.349.167/0001-98	9.636.833,23
Telegoias Celular S/A	02.341.506/0001-90	7.464.412,30
Norte Brasil Telecom S/A	02.260.778/0001-65	7.321.604,07
Telemat Celular S/A	02.340.817/0001-34	4.607.750,44
Telems Celular S/A	02.331.492/0001-23	5.362.320,32
Total		121.241.467,37

31/12/2006 – R\$ 121.241.467,37

A Fiscalização extraiu, dos LALUR das empresas incorporadas, os dados que estão compilados no Quadro 10 (fls. 4771-4772), e verificou que a depreciação acelerada incentivada acumulada até 31/12/2005, controlada na parte B, que deveria ter sido adicionada ao Lucro Real das empresas extintas, por ocasião de seus respectivos encerramentos em 31/10/2006, não o foi; restando assim, segundo o Fisco, responsabilidade tributária da sucessora VIVO S/A quanto aos impostos e contribuições que deixaram de ser recolhidos.

Inicialmente os valores que deixaram de ser adicionados nas sucedidas, conforme Quadro 26, era R\$ 196.721.767,69, mas após ajustados os Lucros/Prejuízos Líquidos antes do IR, conforme Quadro 27 (fls. 4782), os valores a serem tributados, como adição ao Lucro Real, restou em R\$ 121.241.467,37, conforme quadro acima reproduzido. Retratamos, também, o Quadro 27, confeccionado pela Fiscalização (fls. 4782), para melhor visualização dos ajustes procedidos pela Fiscalização.

QUADRO 27 AJUSTE DO LUCRO/PREJUÍZO FISCAL DAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A 31/10/2006					
EMPRESA INCORPORADA	Lucro / Prejuízo Líquido antes do IR	Lucro Antes das Compensações	Adição Depreciação Acelerada	LUCRO / PREJUÍZO FISCAL	DIFERENÇA AJUSTADA
Telerj Celular S.A.	-39.998.491,47	106.905.874,48	66.341.530,66	173.247.405,14	66.341.530,66
Telest Celular S.A.	82.668.029,04	114.969.663,62	20.507.016,35	135.476.679,97	20.507.016,35
Telebahia Celular S.A.	-114.780.739,07	-65.269.058,55	40.411.629,05	-24.857.429,50	0,00
Telegipe Celular S.A.	971.601,31	16.573.330,93	9.636.833,23	26.210.164,16	9.636.833,23
Telesp Celular S.A.	49.442.021,43	49.442.021,43	0,00	0,00	0,00
Tele C. Oeste Partic.SA	-61.242.209,47	-312.102.178,74	8.214.251,82	-303.887.926,92	0,00
Telegoiás Celular S.A.	24.510.637,84	13.888.766,02	7.464.412,30	21.353.178,32	7.464.412,30
Norte Brasil Telecom S.A.	-12.126.517,99	4.884.594,66	7.321.604,07	12.206.198,73	7.321.604,07
Telemat Celular S.A.	27.781.239,62	16.716.773,43	4.607.750,44	21.324.523,87	4.607.750,44
Telems Celular S.A.	25.276.614,88	24.585.145,23	5.362.320,32	29.947.465,55	5.362.320,32

QUADRO 27
AJUSTE DO LUCRO/PREJUÍZO FISCAL DAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A 31/10/2006

EMPRESA INCORPORADA	Lucro / Prejuízo Líquido antes do IR	Lucro Antes das Compensações	Adição Depreciação Acelerada	LUCRO / PREJUÍZO FISCAL	DIFERENÇA AJUSTADA
Teleron Celular S.A.	-2.061.391,13	-16.558.191,35	918.753,46	-15.639.437,89	0,00
Teleacre Celular S.A.	1.453.734,57	-10.738.074,51	390.216,69	-10.347.857,82	0,00
SOMA					121.241.467,37

O enquadramento legal da infração se fez pelo arts. 250, inciso I, e 313, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO - A Multa de Ofício aplicada foi de 75%. Aplicação é com base no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, até 21/01/2007; e a partir daí com as alterações do art. 14 da lei 11.488, de 15/06/2007 (fls. 4809).

2.2 CSLL

2.2.1 - COMPENSAÇÃO A MAIOR DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL PELAS EMPRESAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A EM 31 DE OUTUBRO DE 2006 – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – R\$ 91.598.255,84

Segundo o subitem 4.4 do TVF, em 31 de outubro de 2006 a autuada incorporou 13 (treze) empresas e, nesta oportunidade, duas delas compensaram base de cálculo negativa de CSLL acima de 30% do Lucro Líquido Ajustado, o que seria vedado nos termos dos artigos 58 e 117 da Lei nº 8.981/95, artigo 44 da Lei nº 8.383/1991, artigos 12 e 16 da Lei nº 9.065/95 e artigo 22 da MP nº 2.158-35/2001, bem como parágrafo único do artigo 41 da Instrução Normativa SRF 51/1995 e artigo 52 da Instrução Normativa SRF 11/1996.

A referida compensação, acima do limite legal permitido, teria provocado redução indevida no recolhimento da CSLL das empresas incorporadas, consoante demonstrado no quadro abaixo, que fica à responsabilidade da incorporadora, por ser sucessora.

DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE 01/JANEIRO/2006 A 31/OUTUBRO/2006, DAS EMPRESAS INCORPORADAS PELA VIVO S/A				
EMPRESA INCORPORADA	Base de cálculo da CSLL antes das Compensações	Compensações com Base de cálculo negativa da CSLL	Limite a compensar da base negativa	Base de cálculo Negativa Compensada a maior
Telerj Celular S.A.	173.521.343,46	107.179.812,80	52.056.403,04	55.123.409,76
Telesp Celular S.A.	65.873.827,59	56.236.994,36	19.762.148,28	36.474.846,08
SOMA DA COMPENSAÇÃO A MAIOR				91.598.255,84

Portanto, considerou-se que houve uma infração no valor de R\$ 91.598.255,84, por base de cálculo negativa de CSLL compensada a maior. Esta infração consta do Auto de fls. 4814-4815, e recebe o título de 003 – CSLL – BASE DE CÁLCULO

NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES.

O enquadramento legal da infração foi artº 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei 8.981/95 e art. 16 da lei 9.065/95; e Art. 37 da lei 10.637/02.

2.2.1 – OUTRAS INFRAÇÕES RELATIVAS À CSLL.

As outras infrações que constam no Auto de Infração referentes à CSLL derivam de ocorrências já narradas para o IRPJ, e que também tiveram reflexo nesta contribuição.

Assim, os valores constantes do Auto de Infração de CSLL, que compõe o item 001 – CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL, de R\$ 228.284.297,98 e R\$ 782.930.969,66 (fls. 4812), respectivamente referente aos anos de 2006 e 2007, dizem respeito aos fatos atrelados ao subitem 3.2.9 do TVF, concernentes ao aproveitamento indevido de despesas de ágio; e o valor de R\$ 8.383.956,13 (fls. 4813), refere-se ao subitem 3.2.4.1 do TVF, ligando-se aos fatos havidos com falta de adição de Despesas com Variação Cambial, Participação de Dirigentes e Despesas de Descontos Concedidos.

As importâncias referentes ao item 002 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LIQUIDO, de R\$ 121.241.467,37 (fls. 4813-4814), vinculam-se ao subitem 4.1 do TVF, dizendo respeito a Depreciação Acelerada das empresas incorporadas.

[...]

5. A ciência do lançamento se deu por via pessoal, em 18/11/2011 (fls. 4802), e na data de 20/12/2011 (fls. 4829) o sujeito passivo ingressou com a Impugnação de fls. 4829-4894, alegando e requerendo:

PRELIMINARES

5.1 Que, o reexame do período de 2006 foi devido ao procedimento anteriormente realizado na empresa CRT Celular S/A, sendo que não estão presentes os motivos para revisão desse período já fiscalizado, o que torna nulo o lançamento desse ano, pois na sua ótica a Fazenda Pública deixou de considerar relevante juridicamente, para o lançamento anterior, um fato que tomou conhecimento naquela oportunidade e, agora, modificando seu entendimento jurídico à respeito, pretende apreciar o mesmo fato sob outra percepção jurídica, o que entende que configura mudança de critério jurídico do lançamento, vedado pelo artigo 146 do CTN.

5.2 Que, as razões da autuação são expostas de maneira confusa; não são fornecidas as informações necessárias para que se possa compreender as infrações tributárias imputadas à impugnante; são apresentados quadros que não são autoexplicativos e lacônicas frases ou palavras que não são suficientes para permitir a compreensão do alegado, e, por consequência, esse quadro viola o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório,

pois, sem conhecer corretamente as infrações que lhe são imputadas, não pode se defender adequadamente, o que nulifica o auto de infração.

5.3 Que, os critérios utilizados para o cálculo do valor dos tributos e contribuições devem ser demonstrados explicitamente, para que o Crédito Tributário constituído goze de certeza, não podendo o contribuinte ser compelido ao pagamento de exação que não seja certa. No presente caso, o impugnante entende que o lançamento carece de certeza, e portanto de validade, pois “o montante cobrado foi apurado de forma obscura, configurando inclusive a inversão do ônus da prova de demonstrar eventual infração realizada pela Impugnante, em clara violação ao artigo 142 do CTN”. (fls. 4835).

5.4 Que, houve erro na apuração do Crédito Tributário referente a infração de glosa de despesas de ágio referente a 2006, pois no Auto de Infração constou como base tributável o valor de R\$ 228.284.297,98 (fls. 4803), quando o correto seria R\$ 167.296.839,27, que é a soma dos valores de R\$ 121.974.917,42 (Quadro 23, fls. 4780) mais R\$ 45.321.921,85 (Quadro 26, fls. 4780), apontados pela própria fiscalização. O impugnante chama a atenção para a causa do erro, que derivaria do fato da autoridade lançadora ter colhido, no Quadro 23, fls. 4780, o valor de R\$ R\$ 182.962.376,13, que se refere aos três últimos meses do ano (outubro a dezembro de 2006), para ser adicionado ao valor de R\$ 45.321.921,85, totalizando os R\$ 228.284.297,98. Ocorre que, de acordo com o contribuinte, o próprio Fisco teria verificado que o valor de R\$ 60.987.458,71 (Quadro 23, fls. 4780), referente a outubro/2006, já teria sido tributado nas incorporadas, e o excluiu do total de R\$ 182.962.376,13, restando como valor a tributar a importância de R\$ 121.974.917,42 (referente a novembro e dezembro/2006). Assim, em vez de somar este valor a R\$ 45.321.921,85 (ágio próprio, não decorrente das incorporadas), totalizando R\$ 167.296.839,27, que deveria ter sido levado ao Auto de Infração como base tributável, por engano os R\$ 45.321.921,85 foi somado a R\$ 182.962.376,13, resultando em R\$ 228.284.297,98, que erroneamente constou como valor tributado. Registra que, em seus cálculos, esse engano provocou um acréscimo indevido no Crédito Tributário de R\$ 32.677.654,00, conforme quadro demonstrativo de fls. 4838.

5.5 Que, em relação às infrações em que a autuada responde como sucessora, de fatos jurídicos tributários havidos com as incorporadoras, mais especificamente aquelas ligadas a (i) exclusão indevida de despesas de depreciação acelerada (R\$ 121.241.467,37, subitem 5.3.1 de fls. 4790 c/c fls. 4805); e (ii) compensação integral de prejuízos fiscais (R\$ 89.541.067,94, subitem 5.3.2 de fls. 4790 c/c fls. 4804) e bases negativas da CSLL (R\$ 91.598.255,84, subitem 5.3.3 de fls. 4790 c/c fls.4815), o Crédito Tributário relativo a elas encontra-se fulminado pela Decadência, já que tais situações se deram com as incorporadas, as quais se extinguíram em 31/10/2006 para todos os efeitos legais, consoante deliberado em suas Assembléias Gerais Extraordinárias, ocorridas nessa data, sendo que todos os atos foram devidamente registrados na Junta Comercial. A par disso, registra que também entregou as DIPJ de encerramento (fls.192-592), no prazo previsto na legislação tributária, compreendendo o período de 01/01/2006 a 31/10/2006. Portanto, considerando que o Auto de Infração foi cientificado em 18/11/2011 (fls. 4802 e 4811), exatamente cinco (5) anos e dezoito (18) dias depois da data de realização das AGE que aprovaram as incorporações, resta caracterizada a decadência porque o IRPJ e a CSLL são exações que se submetem ao Lançamento por Homologação, regido pelo artigo 150 do CTN, que prevê a atividade do contribuinte em antecipar a apuração e o recolhimento do tributo, sob condição resolutória de ulterior revisão pelas autoridades fiscais, sendo que referida revisão somente pode ocorrer dentro do prazo quinquenal lá previsto, o que não teria acontecido. Enumera jurisprudência administrativa que

ampara sua tese, inclusive no sentido de que a data da incorporação se presta a fazer as vezes do termo “a quo”.

5.6 Que, concernente às glosas de despesas de ágio, próprios e oriundos das incorporadas, que se deu em relação aos períodos de 2006 (R\$ 228.284.297,98, cf. fls. 4777-4780, subitem 3.2.9, c/c fls. 4789 e 4803) e 2007 (R\$ 782.930.969,66, cf. fls. 4777-4780, subitem 3.2.9, c/c fls. 4790 e 4803), enfatiza que todos os negócios jurídicos ligados ao surgimento do ágio se deram entre 1998 e 2005 (fls. 4843), razão pela qual entende que o termo final para questionamento do ágio registrado pela Impugnante e pelas Incorporadas se situa entre 2004 e 2010, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos contidos no artigo 150 do CTN. Assim, tendo em vista que o auto de infração foi cientificado em 18/11/2011, é inquestionável o decurso do prazo decadencial e, por via de consequência, o direito do Fisco de questionar o montante dos ágios computados como despesa.

5.7 Que, se não reconhecida a decadência do direito do Fisco reexaminar os eventos relacionados ao registro do ágio, cuja amortização é glosada no presente auto de infração, deverá ser reconhecida a decadência do direito à glosa das despesas de amortização incorridas entre janeiro e outubro de 2006 referente ao ágio próprio, que já se encontrava no patrimônio da própria Impugnante, anteriormente à incorporação. É que, segundo sua ótica, o fato de levantar balanços ou balancetes mensais de suspensão e/ou redução do pagamento do imposto devido, nos termos do artigo 35, da Lei 8.981/95, para demonstrar que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, que adotou em 2006, implica que a apuração do IRPJ e da CSLL ocorre mensalmente e não apenas em 31/12 de cada ano-calendário, como acontece na apuração do Lucro Real Anual, com antecipações calculadas com base nas estimativas mensais. Sendo assim, o fato gerador do IRPJ e da CSLL para os contribuintes que apurem o Lucro Real Mensal, com base nos balancetes de suspensão e redução ocorre a cada mês, visto que, ao final de cada período mensal, ocorre a efetiva apuração do Lucro Tributável. Por essa razão, a glosa das despesas de amortização de ágio registradas pela Impugnante mensalmente apenas poderia ter sido levada a efeito em até cinco anos contados de cada apuração mensal. Logo, todas as amortizações efetuadas até 31/10/2006 foram objeto de homologação tácita, restando inadmissível sua glosa em novembro de 2011, já que a ciência do auto de infração se deu em 18/11/2011.

MÉRITO

5.8 Que, repisa faltar explanação clara e adequada dos termos da autuação, razão pela qual, inicialmente, externa sua compreensão acerca das infrações imputadas à VIVO S/A, traçando um panorama das conclusões que obteve, após intenso trabalho analítico, acerca dos fundamentos do presente auto. (fls. 4848)

5.9 Que, quanto às adições e exclusões que a autoridade fiscal reputou indevidas, verifica que o raciocínio norteador das invalidações tem como base o ajuste de R\$ 62.558.754,88, que teria sido realizado pela Impugnante na Linha 37, da Ficha 9A da DIPJ 2007. Assim, como a autoridade lançadora tomou referido valor como o resultado final do encontro de todas as contas de despesas e receitas das incorporadas, que já teriam sido devidamente consideradas para apuração de lucro e pagamento de tributos das mesmas, conforme DIPJ (fls. 192-592) já apresentadas por aquelas, não poderia nenhum outro ajuste ser realizado pela Impugnante na sua DIPJ 2007.

5.10 Que, embora o raciocínio fiscal, em princípio, pareça fazer sentido, demonstrará que ele é superficial, com apoio de relatório emitido pela empresa PriceWaterhouse Coopers, juntados aos autos, conforme fls. 5448-5457.

5.11 Que, relativo às exclusões indevidas de despesas de Variação Cambial, que reúnem os valores de R\$ 8.175.572,83 (subitem 3.2.4.1 do TVF) e de R\$ 22.315.882,18 (subitem 3.2.4.2), totalizando R\$ 30.491.455,01, para os quais a Fiscalização alega que houve duplicidade de exclusões, já que teriam sido anteriormente excluídos pelas incorporadas em suas respectivas apurações finais, por ocasião de seus encerramentos, e também excluídos pela incorporadora dentro do valor de R\$ 62.558.754,88 (LALUR de fls. 1263 e DIPJ de fls. 46, Ficha 09A, linha 37, compondo o valor de R\$ 728.190.933,36, conforme detalhamento de fls 2212), argumenta que “Para anular esta inclusão, efetuou um ajuste, nas linhas 8 e 22 da Ficha 09, no montante de R\$ 30.555.740,33...”. E em assim sendo, além de não procederem as alegações da autoridade fiscal, que implica em cancelamento da autuação, houve uma adição à maior de R\$ 64.285,32.

5.12 Que, concernente às Depreciações Incentivadas, distinguidas nos subitem 3.2.5.1 c/c subitem 4.1, atrelados à infração no valor de R\$ 121.241.467,37 (originado no valor de R\$ 196.721.767,69, após os ajustes neste, conforme Quadro 27, de fls. 4782); e no subitem 3.2.5.2, conectado à infração no valor de R\$ 74.595.490,58 (R\$ 283.661.442,28 – R\$ 209.065.951,70), alega que: (a) quanto à primeira das infrações acima, que teria sido cometida pelas empresas incorporadas e que está sendo imputada à VIVO S/A na condição de sucessora, a Autoridade Fiscal não buscou compreender adequadamente o procedimento realizado pela Impugnante, já que, em seu raciocínio (da Fiscalização), para ter sido excluído o valor de R\$ 196.721.767,69, a adição deveria ser o somatório de R\$ 196.721.767,69 mais R\$ 283.939.674,59 (leia-se R\$ 283.661.442,28), que totaliza R\$ 480.383.209,97, e não apenas de R\$ 283.939.674,59 (leia-se R\$ 283.661.442,28), como foi feito no LALUR de fls. 1259, porque aquele valor de R\$ 196.721.767,69 “se refere ao saldo anterior por não estar contido no somatório da adição da Parte A do Lalur” (fls. 4853). O Impugnante explica que o não compreendido pela Fiscalização é sua metodologia no trato dos valores com Depreciação Incentivada, que implica em depreciar os aparelhos celulares, dados em comodato, no período de 18 meses (vida útil efetiva do bem), registrando os valores decorrentes na contabilidade, diferentemente do que prescreve a legislação tributária, que obriga a depreciação num período mínimo de 60 meses. Assim, para atender os preceitos fiscais, realiza no LALUR uma adição do total acumulado (de todos os anos) da diferença entre a despesa de depreciação acelerada contábil e a despesa de depreciação dedutível para fins fiscais (neste caso R\$ 283.661.442,28, acumulado até out/2006), e simultaneamente registra uma exclusão referente a adição (do total acumulado de todos os anos) registrada no ano anterior (neste caso R\$ 196.721.767,69, acumulado até dez/2005), restando adicionado o valor correspondente àquele ano corrente (no caso 2006), que é no valor de R\$ 86.939.674,59 (R\$ 283.661.442,28 – R\$ 196.721.767,69). Portanto, é improcedente a alegação da Fiscalização, devendo ser cancelada a autuação em relação ao presente item. (b) Quanto à segunda das infrações, a Autoridade Fiscal não efetuou um exame adequado da escrituração contábil da Impugnante, pois ao contrário teria entendido que o valor de R\$ 209.065.951,70, o qual foi considerado alienígena à contabilidade da VIVO S/A (presumindo-se tratar de valor originado nas incorporadas), está incluído no valor de R\$ 283.661.442,28. Dessa forma, diz que essa parte do lançamento deve ser cancelada.

5.13 Que, referente às infrações ligadas aos subitens 3.2.6 e 3.2.3 do TVF, os quais tratam das operações com Doações e Patrocínio, onde em ambos os subitens são apontadas infrações no igual valor de R\$ 1.177.800,00, ou seja, R\$ 1.177.800,00 + R\$

1.177.800,00, a impugnante afirma que esses valores “foram tributados nas incorporadas e, assim, adicionados nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Vivo, a fim de evitar a bitributação em outubro de 2006. No período de 31.10.2006 a 31.12.2006, houve variação da referida conta, com reversão do valor de R\$ 1.110.750,00, sendo o saldo líquido, de R\$ 67.050,00, devidamente ajustado nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL.” Assim, conclui que seu procedimento foi adequado não restando “contingências em relação a tal quesito.” (fls. 4855)

5.14 Que, tocante à infração no valor de R\$ 17.192,14, com Descontos Concedidos, constante do subitem 3.2.8 do TVF, apenas o valor de R\$ 128.313,41 deve ser adicionado, como adicionado foi, pois ele foi objeto de perdão de dívida, conforme registro em razão contábil, a descontos financeiros concedidos por pagamentos antecipados. O saldo remanescente, de R\$ 17.192,14, não tendo sido assim perdoado, seguiu normalmente como despesa dedutível, razão pela qual não foi adicionado. Conclui, portanto, que seu procedimento está correto.

5.15 Que, relativa à infração de R\$ 191.191,16, descrita no subitem 3.2.7 do TVF, acontecida com Gratificação de Administradores, alega que todo o saldo de R\$ 668.889,78 foi espontaneamente considerado indedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL, sendo que R\$ 304.499,27 foi adicionado na Ficha 09, linha 37 e o valor de R\$ 364.390,51 na linha 22 da DIPJ (vide quadro de fls. 4857); e quanto à adição do valor de R\$ 173.199,35, seria “pagamento subtraído da referida conta 211112113; por se tratar de gratificação a administrador, o valor não afetou as bases de cálculo de IRPJ e CSLL (a demonstração efetuada pela empresa, de adição e exclusão do referido valor na parte A do Lalur, serviu apenas como controle dos valores analisados).” Portanto, considera seu procedimento regular, não havendo infração à legislação tributária.

5.16 Que, quanto aos itens abordados até o presente momento, se restarem dúvidas em relação aos esclarecimentos e razões aduzidas, requer a conversão do julgamento em diligência, para que os fatos sejam devidamente esclarecidos (fls. 4857, item 144)

5.17 Que, em relação às Despesas de Ágio glosadas:

5.17.1 Primeiramente registra desagravo quanto à não apresentação dos elementos comprobatórios da constituição do ágio, afirmando que eles remontam de oito a doze anos atrás, razão pela qual tornou-se sobremaneira trabalhosa e demorada a localização das informações requeridas pela Autoridade Fiscal, que, ignorando tais circunstâncias dificultadoras, insensivelmente apenas consignou o não atendimento da Impugnante quanto à apresentação de suporte documental do ágio, lavrando a autuação em seguida.

5.17.2 A partir daí, passa a estruturar um histórico acerca da origem dos ágios que contabilizou em sua escrituração, advindas das incorporadas e também da própria incorporadora (à época a GLOBAL), e que foram invalidados pela Fiscalização sob o pálio de que não houve apresentação da documentação e esclarecimentos acerca dos mesmos, visando aferir sua substância econômica e seu potencial de dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

5.17.3 Menciona, de início, a aquisição da participação societária na Celular CRT Participações S/A, controladora da Celular CRT S/A, lembrando que o ágio pago nessa aquisição foi objeto de autuação constante do processo administrativo

11080.011379/2006-51, que teria sido reconhecido como legítimo quanto à sua amortização, conforme decidido pela DRJ (fls. 4174-4733) e pelo CARF (fls.6986-7017, por mim juntadas).

5.17.4 Posteriormente, por ocasião da realização do leilão de desestatização do Sistema Telebrás, em agosto de 1998, teriam sido adquiridas a Tele Sudeste Participações S/A (controladora da Telerj Celular S/A e da Telest Celular); a Tele Leste Participações S/A (controladora da Telebahia Celular S/A e da Telergipe Celular S/A); e a Telesp Celular Participações S/A (controladora da Telesp Celular S/A).

5.17.5 Após essa fase inicial, foi adquirida, em 2001, já pela Telesp Celular Participações S/A, a Global Telecom S/A, atual Vivo S/A, ora Impugnante.

5.17.6 Mais tarde, em 2003, a Telesp Celular Participações S/A adquiriu participação na Tele Centro Oeste Participações S/A (controladora da Telegoiás Celular S/A, Telemat Celular S/A, Telems Celular S/A, Teleron Celular S/A, Teleacre Celular S/A, e Norte Brasil Telecom S/A), que além de holding dessas controladas, também atuava como operadora.

5.17.7 Em 2005 a Telesp Celular Participações S/A incorporou as holdings Tele Sudeste Participações, a Tele Leste Participações e a CRT Participações.

5.17.8 Em 31/10/2006, a Global Telecom S/A incorporou a holding Tele Centro Oeste Participações S/A e todas as operadoras (Telerj Celular S/A, Telest Celular, Telebahia Celular S/A, Telergipe Celular S/A, Telesp Celular S/A, Telegoiás Celular S/A, Telemat Celular S/A, Telems Celular S/A, Teleron Celular S/A, Teleacre Celular S/A, e Norte Brasil Telecom S/A), ao mesmo tempo que alterou sua razão social para Vivo S/A (fls. 696 e sgts; e fls. 2185 e sgts). Assim, a esse tempo, restou a Telesp Celular Participações S/A (controladora), que controlava unicamente a Vivo S/A (controlada).

5.17.9 Feito essa digressão histórica dos fatos, reporta-se aos Quadros 21 e 22 do TVF, para registrar que os ágios glosados dizem respeito às operações com aquisição das seguintes pessoas jurídicas:

Pessoa Jurídica	Operação de Aquisição
Telergipe Celular S/A	TELE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A
Telebahia Celular S/A	
Telesp Celular S/A	TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A
Tele Centro Oeste Participações S/A	TELE CENTRO OESTE PARTICIPAÇÕES S/A e CONTROLADAS
Telegoiás Celular S/A	
Telemat Celular S/A	
Telems Celular S/A	
Teleron Celular S/A	
Teleacre Celular S/A	

Global Telecom S/A	GLOBAL TELECOM S/A
--------------------	--------------------

5.17.10 Após, passa a descrever, a partir das fls. 4866, compreendendo os itens 187-205 da impugnação, as operações e valores que envolveram a aquisição, integralização, incorporação e cisão, com computo e transferência de ágio, das seguintes empresas: Tele Leste Participações S/A, Telergipe Celular S/A, Telebahia Celular S/A, e Diva Participações Ltda. Esclarece que em 04/08/1998 o consórcio formado pelas empresas Iberdrola Investimentos Sul (62%) e Telefônica International S/A (38%), adquiriram 51,79% do capital votante da Tele Leste, pelo preço de R\$ 428.000.024,00. A Tele Leste, por seu turno, era controladora das operadoras Telebahia e Telergipe. Menciona que as adquirentes, na oportunidade, “optaram pela elaboração de estudo interno para avaliação da expectativa de rentabilidade futura da Telebahia e da Telergipe, operadoras sob controle da Tele Leste.” (fls. 4866) Para comprovar a assertiva, chama a atenção para o fato de que no referido estudo, no doc. 10 (fls. 5690), a parcela adquirida pela Telefônica International S/A foi de US\$ 140 milhões, sendo que o estudo aponta para um valor de US\$ 144, justificando o pagamento de ágio em razão da expectativa de rentabilidade futura da Telebahia e Telergipe.

5.17.11 Iniciando às fls. 4869, compreendendo os itens 206-213 da impugnação, relata as operações e valores que envolveram ágio nas operações societárias ocorridas com as empresas Telesp Celular Participações S/A, Portelcom Participações S/A, CTH – Celular Telecom Holding S/A, e Telesp Celular S/A.

5.17.12 A partir de fls. 4870, entre os itens 214-231, aborda as situações e valores que envolveram o ágio havido com as seguintes empresas: Tele Centro Oeste Participações S/A, Telegoiás Celular S/A, Telemat Celular S/A, Telems Celular S/A, Teleron Celular S/A, e Teleacre Celular S/A.

5.17.12 Finalmente, às fls. 4873, partindo do item 232, indo até 251, da impugnação, há a explicação dos negócios jurídicos ocorridos com a empresa Global Telecom S/A, tendo como vendedoras Daini do Brasil S/A, Globaltelcom Telecomunicações S/A, e Inepar S/A, e como compradora Telesp Celular Participações S/A; aí também envolvidas Motorola NMG do Brazil Ltda/Takotel Telecom Ltda, CBH Telecomunicações S/A, CB Telecomunicações Ltda, CG Telecomunicações Ltda, e CF Telecomunicações Ltda.

5.17.13 Para dar suporte à sua narrativa, envolvendo as operações societárias com todas as empresas citadas nos subitens precedentes, no bojo das quais germinaram os ágios que foram contabilizados pela VIVO S/A, e depois glosados pela Fiscalização, o contribuinte aporta os documentos de fls. 5598-6908, e posteriormente encaminhou aquele de fls. 6941-6984.

5.17.14 Ao final, no pedido geral, requer:

5.17.14.1 Seja decretada a nulidade da autuação, dada a precariedade do trabalho fiscal.

5.17.14.2 Subsidiariamente, (i) seja reconhecido erro na apuração do Crédito Tributário relativo à suposta amortização indevida de despesas de ágio no ano-calendário de 2006, que majorou a base tributável em R\$ 60.987.458,71; e (ii) seja cancelado o auto de infração em decorrência do decurso do prazo decadencial, para os itens que relaciona na letra

“b” do item 301, de sua impugnação.

5.17.14.3 Seja o julgamento convertido em diligência, no caso de restar dúvidas quanto aos lançamentos contábeis.

5.17.14.4 Seja afastada a multa punitiva e acréscimos moratórios quanto à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL pelas Incorporadas, acima do limite de 30% do lucro tributável, em razão da observância das práticas reiteradamente respeitadas (artigo 100, par. unico do CTN), no caso da manutenção das infrações.

5.18 Que, em relação à compensação de prejuízos pelas incorporadas, acima do limite de 30%, alega que a trava não se aplica nos casos de extinção das pessoas jurídicas, haja vista que o espírito que norteia os artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95 não abarca tais situações, pois parte da premissa da continuidade da empresa, sendo que o impedimento da compensação integral dos prejuízos, por ocasião do balanço de encerramento, caracteriza cerceamento ao direito da compensação. Cita jurisprudência administrativa e faz digressão da legislação, a fim de amparar sua tese. Pede, por final, cancelamento do auto de infração também quanto a esse tópico.

5.19 Que, é inaceitável a imposição de multa de ofício e cobrança de juros moratórios pelas incorporadas terem compensado prejuízo fiscal acima do limite de 30%, porque ao tempo desse procedimento a jurisprudência administrativa era remansosa no sentido de admiti-lo, o que animou e deu segurança para que elas afastassem a trava, e, se agora há um novo entendimento acerca do assunto, isso caracteriza Mudança de Critério Jurídico, não podendo sua situação ser afetada, por força do artigo 146 do CTN c/c artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99. Assim, tendo sido seu procedimento totalmente lícito, não pode ensejar a aplicação de qualquer penalidade por parte da Fiscalização, devendo ser afastada a multa de ofício e os juros moratórios.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

6. Tendo em vista a necessidade de confirmação se os fatos aduzidos pela impugnante, bem como os documentos comprobatórios que juntou, referente a amortização dos ágios que contabilizou como despesa dedutível, foram devidamente escriturados nos Livros Contábeis e Fiscais, tal qual narrou e afirmou; bem como se eles atenderam os requisitos da legislação tributária para serem dedutíveis, sobretudo no que diz respeito ao seu correto rateio ao longo dos anos e a existência de demonstração de que os ágios tiveram como fundamento econômico a rentabilidade futura, este julgamento foi, DE OFÍCIO, convertido em diligência, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/72, conforme Despacho de fls. 7019-7023.

7. Cumprida a diligência requisitada, conforme fls. 8052-8087, a autoridade executora, em resposta aos quesitos formulados por esta DRJ/CTA, informa que:

7.1 Com relação ao ágio demonstrado no Quadro 20 do TVF, cujo Saldo a Amortizar em 2000 era de R\$ 489.561.174,48, e foi amortizado pelo contribuinte ao longo de 59 meses, através das parcelas: 16.318.705,82 (2 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 73.434.176,19 (9 meses), faltando, portanto, apenas 1 mês, correspondente a R\$ 8.159.352,91, para perfazer o valor total do ágio, esclareceu e justificou a procedência dos valores de R\$ 114.436.440,60 (2006) e R\$ 114.436.440,60 (2007), que teriam sido considerados para 2006 e 2007, respectivamente, pela fiscalizada, extrapolando o valor faltante de R\$ 8.159.352,91, informando que foram extraídos de folhas 4734 (fls. 8086).

7.2 Quanto ao ágio referente a aquisição da TELE LESTE, após breve digressão das operações societárias que envolveram as empresas vinculadas com o ágio contabilizado e deduzido, bem como aos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 8059), informa:

a) Em relação a existência de contabilização de efetivo pagamento do ágio, dos documentos analisados verificou-se que o ágio teve sua constituição pela avaliação dos valores contábeis da Iberoleste (doc 13), não sendo apresentado o valor pago a título de ágio.

b) No que diz respeito à exatidão dos valores contabilizados, em relação aos mencionados pelo interessado, eles estão de acordo com os valores apurados nos itens precedentes, conforme documentos apresentados.

c) Referente à consonância dos prazos e valores da amortização do ágio, em relação à legislação tributária, ela iniciou-se em dezembro de 1999, prevalecendo durante o procedimento fiscal, portanto dentro do prazo da legislação de 60 meses.

d) Com respeito a existência de Laudo demonstrando que o fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade futura, não foram apresentados os referidos laudos, mas tão somente os laudos com base em valores contábeis, não estando de acordo com a legislação para fins de ser utilizado como amortização.

7.3 Quanto ao ágio referente a aquisição da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A, noticia as operações societárias que se verificaram com as ações dessa empresa, desde que elas foram adquiridas da UNIÃO FEDERAL, em 04/08/1998 (fls. 5888), até o momento de sua chegada à VIVO S/A; despide comentários aos documentos apresentados pela Impugnante (fls. 8059-8065) e informa:

a) Que, referente a existência de contabilização do efetivo pagamento do ágio, o mesmo teve origem no Leilão de privatização realizado pela União, e “não houve o confrontado do valor pago.”

b) Que, os ágios estão contabilizados nos exatos valores mencionados pelo Impugnante, entretanto, verificou-se que eles estão contabilizados em valor superior ao que deveriam estar, haja vista que apurou-se diferença de R\$ 442.002.863,18 para mais, conforme demonstrado no quadro às fls. 8064, entre os dados constantes do Balanço Contábil da PORTELCON (fls. 7136) e o Laudo de fls. 6076 c/c com o Demonstrativo de fls. 7113.

c) Que, a amortização do ágio se verificou dentro do período de 60 meses, previsto na legislação.

d) Que, quanto a existência de Laudo ou Demonstração que comprove estar o ágio fundado em rentabilidade futura, aponta a existência do documento de fls. 5896-5933, sendo uma tradução datada de 29/07/1998, a qual apresenta o demonstrativo projetado do resumo da avaliação, pela Portugal Telecom e os seus acionistas, a fim de servir como base para oferta para a TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES, o que pode dar suporte à amortização, sendo que fica ressalvada a diferença apurada no valor de R\$ 442.002.863,18, demonstrada em fls. 7113.

7.4 Quanto ao ágio referente a aquisição da TELE CENTRO OESTE CELULAR S/A, TELEGOIAS CELULAR S/A, TELEMAT CELULAR S/A, TELEMS

CELULAR S/A, TELEROM CELULAR S/A e TELEACRE CELULAR S/A, efetua um histórico das operações societárias que envolveram o referido ágio, partindo daquela em que as empresas BID e SPLICE venderam 77 bilhões de ações da TELE CENTRO OESTE CELULAR – TCO, pelo valor de R\$ 1.408.000.000,00, para a TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES – TCP (fls. 6127), e informa (fls. 8076-8077):

a) Que, referente a existência de contabilização do efetivo pagamento do ágio, ela estaria às fls. 7229 e 7230, e para comprovar o pagamento foram apresentadas notas de corretagem, conforme fls. 6173 e 6174-6201.

b) Que, com relação à correta contabilização dos valores do ágio, teria sido constatada uma divergência entre o valor apurado pelo contribuinte, que seria maior, e o valor apurado pelo procedimento fiscal, conforme sintetizado no quadro de fls. 8076, onde consta uma diferença de “ágio indevido” de R\$ 886.862.306,81.

c) Que, no que diz respeito ao prazo de amortização do ágio, ele se deu no interregno legal de 60 (sessenta) meses.

d) Que, relativamente a existência de Laudo ou Demonstração comprovando que o fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade futura, “em que pese a forma em que foi realizado com a empresa veículo...”, ao que parece a Fiscalização aceita aquele constante de fls. 6203, ressalvando que o ágio teria sido constituído a maior, conforme demonstrado em fls. 8076.

7.5 Quanto ao ágio referente a aquisição da GLOBAL TELECOM – GT, formula, igualmente, um histórico das ocorrências envolvendo a aquisição das participações societárias dessa empresa, onde teria sido pago ágio, e de outras que lhe sucederam, nas quais o ágio foi sendo sistematicamente transferido, até chegar na VIVO S/A, conforme consta de fls. 8077-8087, e informa:

a) Que, não foi constatado o efetivo pagamento do ágio, sendo apresentado apenas contratos de compras e venda, conforme documentos de tradução de tais contratos.

b) Que, quanto a Laudo ou Demonstração de que a motivação para o pagamento do ágio foi a rentabilidade futura da empresa adquirida, data vênua, em redação dúbia, primeiramente assevera que os Laudos e Pareceres apensados foram elaborados com base nos valores contábeis, não tendo sido constatado nenhum outro Laudo com fundamento em rentabilidade futura. Mas, mais adiante, menciona o documento de fls. 6504-6540, que é uma Avaliação Econômico Financeira da GLOBAL TELECOM, datada de 02/2001, onde consta que a referida avaliação foi realizada utilizando a metodologia dos Cash-Flows Livres Descontados (“DCF”) – o que denota apreciação de rentabilidade futura -, apenas ressalvando que não foi constatado nesse documento nenhuma apuração de ágio. E, ao final, baseado no documento de fls. 6503, que nada mais é do que a publicação das Demonstrações Financeiras da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A – TCP, em alguma divulgação externa da CVM, conclui “que no referido caso a empresa encontra no direito de utilizar o referido ágio”, desfechando sua opinião em sentido, aparentemente, contrário à condução que se esperaria, dadas as informações iniciais, como relatado.

7.6 Quanto à glosa do ágio nos valores de R\$ 45.321.921,85 (p/ 2006) e R\$ 51.081.465,08 (p/2007), realizada com base em Ação Fiscal levada a efeito pela Delegacia da

Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, informa que os valores foram extraídos do demonstrativo de fls. 4734.

CONTRARAZÕES DA IMPUGNANTE AO TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL

8. Quanto ao ágio referente a aquisição da TELE LESTE (fls. 8140-8145):

8.1 Ressalta que há prova de contabilização do pagamento do ágio, conforme cópia do livro razão da Iberoleste, anexo à planilha apresentada em 06.07.2012 (doc 1.3), além do que, em se tratando de aquisição realizada diretamente com a União Federal, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND), o qual consiste em fato público e notório, ninguém se atreveria a cogitar a hipótese de a União promover a transferência de uma participação societária sem ter recebido o preço ofertado no leilão pelos vencedores.

8.2 Explica que a divergência mencionada pela Autoridade Fiscal quanto ao valor de aquisição em face da União (R\$ 428.000.824,00) e o valor transferido entre as empresas (R\$ 436.141.467,16), conforme Laudo de Avaliação da parcela do ativo da Iberoleste para fins de aumento de capital da Diva Participações S/A, se deve ao fato de que a Iberoleste adquiriu novas ações da Tele Leste ao longo do ano de 2000, sendo que oferta demonstrativo às fls. 8142-8143.

8.3 Quanto ao fundamento econômico do ágio, contesta a afirmação fiscal de que ele estaria apenas lastreado em Laudo de Avaliação a Valores Contábeis, e enfatiza que para cálculo do mesmo foi utilizado o Método do “Fluxo de Caixa Descontado” (DCF), que é um dos mais utilizados e apropriados para a determinação da expectativa de rentabilidade futura das pessoas jurídicas, sendo que isso consta do documento 15, acostado à Impugnação (fls. 5723-5850).

9. Quanto ao ágio referente a aquisição da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES (fls. 8145-8148):

9.1 Que, quanto ao efetivo pagamento do ágio, a Autoridade Fiscal reconhece que ele decorre de aquisição realizada no processo de privatização, mas olvidou que a cópia da DIPJ da PORTELCOM, adquirente da participação societária da TCP – TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES junto à UNIÃO FEDERAL, apresenta prova da contabilização do preço da aquisição, pago no leilão.

9.2 No que diz respeito à diferença de R\$ 442.002.863,18, apontada pela Fiscalização, constante de quadro de fls. 7113, onde consta que o ágio seria de R\$ 2.994 bilhões e não de R\$ 3.384 bilhões, chama a atenção para o fato de que o primeiro valor foi extraído das Demonstrações Financeiras de 31/12/1999 da PORTELCOM, e o segundo valor é das Demonstrações Financeiras de 1998. Que em 1999 e 2000, foi realizada reestruturação societária envolvendo o investimento adquirido na TCP – TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES, e nesse bojo foi constituída Provisão para Manutenção do Patrimônio Líquido, cuja contrapartida consistiu registro de uma Reserva Especial de Ágio, no montante de R\$ 1.065 bilhão, no patrimônio líquido da TCP, conforme consta às fls. 6096-6118. Ao capturar – via equivalência patrimonial – a constituição da Reserva Especial de Ágio no patrimônio líquido da TCP, a PORTELCOM registrou um débito à conta de “valor de patrimônio líquido da TCP” e um crédito à conta de “ágio pago na aquisição da TCP” reduzindo, destarte, o valor do ágio para R\$ 2.294 bilhões. Que, em relação a quota de amortização de R\$ 119 milhões, registrada nas demonstrações financeiras da PORTELCOM,

do ano 2000, diz respeito ao controle do saldo do ágio efetuado pelo controlador, não se aplicando ao ativo diferido absorvido pela TCP, passível de amortização para fins fiscais.

10. Quanto ao ágio referente a aquisição da TELE CENTRO OESTE CELULAR S/A, TELEGOIAS CELULAR S/A, TELEMAT CELULAR S/A, TELEMS CELULAR S/A, TELEROM CELULAR S/A e TELEACRE CELULAR S/A (fls. 8148-8152):

10.1 No tocante à contabilização do pagamento do ágio, diz que as alegações da Autoridade Fiscal são confusas e obscuras e não permitiram identificar se há alguma inconsistência na documentação apresentada na diligência, mas de toda sorte, afirma que foram acostados juntamente com a petição apresentada em 18/06/2012, todos os comprovantes de contabilização do preço de aquisição pago nas três etapas da aquisição da TCO, conforme enumera em fls. 8149 (contrato de compra e venda, firmado com o BID e a SPLICE pela TCP; notas de corretagem referente à OPA de novembro/2003 e maio/2004).

10.2 Quanto à diferença apontada entre a apuração e contabilização realizada pelo contribuinte, em relação ao apurado pela Fiscalização na diligência, no valor de R\$ 886.862.306,81, estatui que as razões expendidas pela autoridade fiscal para ter concluído pela existência da diferença lhe permanecem inteiramente obscuras. Apenas identificou que os valores questionados correspondem aos ágios registrados nas duas OPA, para aquisição das ações detidas pelos acionistas minoritários. De qualquer forma, como entende que demonstrou a realização das duas OPA, bem como a contabilização do pagamento dos respectivo preço e a fundamentação econômica do ágio, conclui ser incabível a alegação de que tais ágios seriam indevidos.

11. Quanto ao ágio referente a aquisição da GLOBAL TELECOM – GT (Fls. 8152-8154):

11.1 Inicia abordando a assertiva fiscal de que não foi constatado o efetivo pagamento do ágio, e nesse sentido repete que o solicitado pela DRJ foi prova de contabilização do efetivo pagamento do ágio, e não prova do efetivo pagamento do ágio, e em sendo assim, reporta-se a existência dos documentos de fls. 8350-8351 – razão contábil da TCP – e do documento de fls. 8601 – Demonstrações Financeiras da Takotel - , onde aparecem a contabilização do ágio, e assim entende suprido o quanto requerido pelo órgão julgador de primeira instância.

11.2 Quanto aos outros quesitos respondidos pela Autoridade Fiscal diz que eles restaram incontroversos, sobretudo quanto a existência de documentação comprobatória suficiente para a comprovação da regularidade da contabilização do ágio aqui discutido. Além do que destaca que foi elaborado demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura da GLOBAL TELECOM.

12. Quanto à glosa do ágio nos valores de R\$ 45.321.921,85 (p/ 2006) e R\$ 51.081.465,08 (p/2007), realizada com base em Ação Fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, nada mencionou.

A 1ª Turma da DRJ em Curitiba, em análise da impugnação apresentada, julgou-a procedente em parte, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza mudança de critério jurídico mero trabalho complementar de fiscalização, que teve por objeto matéria já lançada anteriormente, referente a outros anos-calendário, seguindo critérios idênticos de determinação e exigência do Crédito Tributário.

AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. CERCEAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se pode acatar alegação de cerceamento ao exercício da ampla defesa e contraditório, quando o interessado demonstra ter compreendido as infrações que se lhe imputa, aí incluído a formação do quantum exigível, e defende-se com desenvoltura contra as mesmas, dentro de prazo regulamentar e oportunidade prevista na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

INFRAÇÕES PRATICADAS POR SUCEDIDAS. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. DECADÊNCIA.

É de se reconhecer decaído Crédito Tributário lançado por responsabilidade sucessória, quando os fatos jurídicos tributários havidos com as sucedidas aconteceram há mais de cinco (5) anos da data da lavratura do auto de infração, nos limites previstos no artigo 150, § 4º, do CTN, sobretudo porque ausentes as situações que eventualmente poderiam deslocar o termo a quo da decadência para as regras do artigo 173 do CTN, como as figuras do dolo, fraude ou simulação, e bem como a existência de provas que o contribuinte deixou de promover as atividades de apuração do tributo e contribuição, e não efetuou as suas competentes quitações.

GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O termo a quo, para a contagem do prazo decadencial, visando efetuar lançamento tributário glosando a amortização de despesas de ágio, deve ser o período em que repercute a contabilização e consideração das despesas de ágio, e não o período em que ocorreram as situações jurídicas que lhe deram assomos de existência.

ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR DA GLOSA DE DESPESAS. RECONHECIMENTO. EXONERAÇÃO.

Deve ser exonerado valor a maior de glosa de despesas de ágio, quando resultante de evidente erro de soma.

EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS EM LEI E FALTA DE ADIÇÕES EXIGIDAS EM LEI AO LUCRO REAL.

É de compor a base tributável do IRPJ e CSLL os valores previstos como Adições exigidas em lei, e bem como Exclusões realizadas em duplicidade, que indevidamente foram reduzidos daquela base sem amparo legal, ou prova convincente de que eles foram, de fato, agregados no montante tributável.

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE MOTIVO PROVADO. EXONERAÇÃO.

Exonera-se Crédito Tributário constituído com base em glosa de despesas de “Descontos Concedidos”, quando não há prova cabal de que referidos dispêndios não eram dedutíveis.

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Ágio dedutível é aquele produto de efetivo desembolso oneroso, e motivado pela rentabilidade futura da pessoa jurídica adquirida ou de suas controladas.

Em resumo, a decisão de primeira instância assim concluiu:

- no que tange às preliminares, a turma julgadora, para os casos em que identificou pagamento antecipado de IRPJ e CSLL, reconheceu a decadência dos créditos tributários relacionados às pessoas jurídicas incorporadas pela Recorrente em outubro de 2006, uma vez que os autos de infração somente foram cientificados à Interessada em novembro de 2011; a exceção se deu em relação à Telegoiás, não sendo reconhecida a extinção do crédito por decadência em razão de não se identificar pagamentos antecipados de IRPJ e CSLL, levando a contagem do prazo a ser realizada com fulcro no art. 173, I, do CTN;

- relativamente às adições e exclusões realizadas pela Recorrente por ocasião da incorporação de suas subsidiárias em outubro de 2006, considerou-se procedente a maior parte das infrações lançadas, concluindo-se que os lançamentos contábeis em questão teriam reduzido indevidamente o lucro real e a base de cálculo de CSLL da Recorrente no ano-calendário de 2006; em relação a tais infrações, exonerou-se tão somente a indicada no item 3.2.8 do Termo de Verificação Fiscal (ajustes indevidos no lucro líquido com a adição a menor a título de descontos concedidos), haja vista que a turma julgadora considerou não haver prova cabal de que referidos dispêndios não eram dedutíveis;

- em relação à amortização dos ágios, exonerou-se parcela do crédito tributário referente à aquisição de TCP - em especial por pretenso erro de soma detectado no lançamento - e ao ágio referente à ação fiscal da DRF-Porto Alegre;

- manteve-se as infrações referentes à amortização fiscal dos ágios pagos em relação aos investimentos em "Tele Leste", em TCO e em "Global Telecom". A decisão pela impossibilidade de amortização do ágio está calcada na discordância quanto à data estampada nos laudos que suportam o registro contábil dos ágios pela Recorrente, que no entender da DRJ deveria indicar data anterior à operação de aquisição do investimento.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 22 de novembro de 2012 (fl. 9007), apresentando recurso voluntário de fls. 9103 a 9207 em 20 de dezembro de 2012.

Em síntese, a recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida na parte em que manteve a exigência, e o conseqüente cancelamento do crédito em litígio. Alguns pontos específicos tratados em seu recurso merecem ser reforçados:

- reafirma seus argumentos referentes à decadência, alegando que o Fisco não poderia, no ano de 2011, atacar operações ocorridas no ano-calendário entre 1998 e 2005 e que deram origem ao ágio objeto da autuação;

- especificamente em relação à incorporação de Telegoiás, em que a DRJ não reconheceu a decadência por não identificar o pagamento antecipado, alega a Recorrente que tal pagamento teria ocorrido, anexando como prova a DIPJ/2007 (fls. 357-378), na qual, em sua linha 17 da ficha 12A (fl. 357) restaria demonstrado que houve apuração de R\$ 3.412.191,48 de IRPJ ao longo de 2006, e que tais valores teriam sido alvo de compensação com IRRF, conforme também demonstrado na ficha 50 de tal DIPJ (fls. 374-377); nesse cenário (incorporação em 31/10/2006 e lançamento em 18/11/2011), alega que não prosperaria a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN, conforme julgado pela decisão recorrida, devendo-se realizar a contagem de tal prazo com base no art. 150, §4º, do CTN, o que implicaria o reconhecimento da decadência também em relação às infrações de Telegoiás (exclusão indevida de despesas de depreciação acelerada e compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL);

- ainda a respeito da decadência, não se cancelando integralmente a exigência relativa às amortizações de ágio, pleiteia que sua contagem se dê em bases mensais, a partir de cada amortização mensal;

- adições e exclusões:

- despesas de variação cambial: em relação à adição de R\$ 30.491.455,01 levada a efeito pela autoridade lançadora relativa às operações de incorporação ocorridas em outubro de 2006, a DRJ considerou que o valor de R\$ 8.175.572,83 teria deixado de ser adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, uma vez que diria respeito a resultados da própria Recorrente, e não das incorporadas; a decisão recorrida confirmou ainda suposta exclusão indevida, no valor de R\$ 22.315.882,18, uma vez que não estaria incluída na adição de R\$ 71.957.283,34 realizada pela Recorrente;

- despesas de depreciação acelerada incentivada: aduz a Recorrente que “*deve ser afastado o fundamento de que os valores lançados no LALUR a título de depreciação acelerada não estariam relacionados às diferenças entre taxa de depreciação utilizada para fins contábeis e aquela aceita pelo Fisco para fins de apuração do IRPJ e da CSLL por pretender atingir exercícios já atingidos pela decadência e por representar inovação do lançamento; é inaceitável a inversão do ônus da prova, na medida em que a contabilidade em ordem faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco apresentar contraprova para indicar eventual irregularidade nos lançamentos contábeis; não bastasse isso, o valor de R\$ 209.065.951,70 compõe a adição do montante de R\$ 283.661.442,28*”;

- despesas de doações e patrocínio: nessa infração, a autoridade fiscal indicou dois pontos distintos: (i) no item 3.2.3, alega que valor de R\$ 1.177.800,00 não poderia ter sido excluído pela Recorrente no ano de 2006, uma vez que não teria sido computado no resultado contábil da Recorrente; (ii) no item 3.2.6, conclui que o montante de R\$ 1.177.800,00

teria sido excluído em duplicidade, tanto por via da exclusão tratada no item 3.2.3 quanto pelo fato de já compor o saldo líquido do resultado das incorporadas já reconhecido pela Recorrente.

- despesas de gratificação a administradores: segundo a autoridade fiscal a Recorrente não teria realizado a adição de R\$ 191.191,16 ao seu resultado tributável. Tal valor corresponde à diferença entre o valor de R\$ 173.199,35, adicionado pela Recorrente, e o valor de R\$ 364.390, 51, que no entender do agente fiscal seria o valor correto a ser adicionado.

- amortização de ágios: alega a Recorrente que o único motivo arguido pela DRJ para manter as respectivas exigências diz respeito à legitimidade dos laudos de expectativa de rentabilidade futura apresentados (em sede de resolução). A esse respeito, discorre pormenorizadamente sobre o instituto do ágio e as possibilidades de sua amortização, inclusive sobre sua possibilidade de transferência, colacionando doutrina e jurisprudência que confirmaria sua tese. Sobre os casos específicos de ágio, ao final de seu recurso, resume seus argumentos, conforme transcreve-se a seguir:

a. Tele Leste: não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; não bastasse isso, a própria União avaliou as sociedades privatizadas, sob a perspectiva da rentabilidade futura e essa análise é suficiente para fundamentar economicamente o ágio pago na operação; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; estudos internos confirmam o laudo de rentabilidade futura realizado por empresa especializada; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas;

b. TCO: as pretensões fiscais implicam alteração do critério jurídico e violam o art. 146 do CTN, na medida em que a amortização do ágio pago na TCO já foi fiscalizada e chancelada pelo Fisco; não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; estudo interno confirma o laudo de rentabilidade futura realizado por empresa especializada; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas;

c. Global Telecom: os contratos de compra e venda, os Livros de Registro de Transferência de Ações das Holdings, o razão contábil e as demonstrações financeiras apresentados são suficientes para comprovar o efetivo pagamento da aquisição da participação societária que deu origem ao ágio; não bastasse isso, a Recorrente apresenta documentos contábeis que confirmam o pagamento realizado; não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas; a diligência fiscal confirma a regularidade e a suficiência dos documentos apresentados pela Recorrente para reconhecer a legitimidade do direito à amortização do ágio.

(vi) Portanto, são legítimos os procedimentos realizados pela Recorrente de amortização dos ágios formados nas aquisições da Tele Leste, da TCO e da Global Telecom;

- dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL: aduz que não haveria na legislação qualquer norma que impedisse a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL ou que estenda à contribuição as disposições sobre o IRPJ, ou seja, não haveria qualquer óbice ou limitação em relação à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio, especificamente para a apuração da CSLL;

- por fim, alega ainda que caso não se entenda pela extinção dos créditos tributários relativos a compensação de prejuízos fiscais em relação à Incorporada Telegoiás, pelos efeitos da decadência, ainda assim tais créditos tributários estariam extintos, já que é facultado à sociedade incorporada, em seu último exercício tributável, compensar a integralidade dos prejuízos fiscais para a apuração do IRPJ;

- no último ponto do seu recurso, contesta a legitimidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, concluindo pela absoluta ausência de previsão legal para tanto.

Às fls. 9679-9753 a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões que, em resumo, repisam a legalidade do lançamento e da decisão recorrida, requerendo que o recurso voluntário seja desprovido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

No que tange ao recurso de ofício, tratando-se de lançamento e tendo sido exonerado tributos e multas em montante superior a R\$ 1.000.000,00, restam preenchidos os pressupostos legais para sua admissibilidade, sendo o recurso, portanto, também conhecido.

2 RECURSO DE OFÍCIO

O Presidente da 1ª Turma da DRJ em Curitiba recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, haja vista que no julgamento dos autos do qual resultou o acórdão nº 06-38.395 julgou procedente em parte a impugnação apresentada, exonerando o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

3.1 DECADÊNCIA

A turma julgadora reconheceu a decadência dos créditos tributários relacionados às infrações imputadas às pessoas jurídicas incorporadas pela Recorrente em outubro de 2006, uma vez que foram identificados pagamentos antecipados de IRPJ e CSLL.

A única exceção se deu em relação à Telegoiás, não sendo reconhecida a extinção do crédito por decadência em razão de não se identificar pagamentos antecipados de IRPJ e CSLL, levando a contagem do prazo a ser realizada com fulcro no art. 173, I, do CTN, cuja discussão será alvo de análise nos itens referentes ao recurso voluntário.

A decisão recorrida deve ser confirmada.

O evento de incorporação se deu em 30/10/2006. Todas as incorporadas eram tributadas com base no lucro real anual. Considerando o disposto no art. 221, parágrafo único, do RIR/99, o lucro real foi apurado na data do evento. A ciência do lançamento, por sua vez, se deu em 18/11/2011.

Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (art. 543-C, do CPC) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento é relevante para definição do prazo, mas também a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observa na ementa do REsp 973733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Tal julgamento se deu no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), devendo tal entendimento ser reproduzido por este Tribunal Administrativo, conforme determina o art. 62, § 2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Desse modo, tratando-se de tributos lançados por homologação, confirmada a existência de pagamentos antecipados de IRPJ e CSLL e ausentes dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo decadencial deve ser realizada a partir da ocorrência do fato gerador (art 150, § 4º, do CTN). Logo, tendo o fato gerador ocorrido em 30/10/2006, o lançamento deveria ter sido cientificado ao contribuinte até 30/10/2011 a fim de se evitar a decadência. Tendo a ciência ocorrido somente em 18/11/2011, há de se reconhecer a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos exarados pela decisão de primeira instância:

Isto posto, entendo pela exclusão, da base tributável, dos valores imputados à VIVO S/A, por responsabilidade sucessória, dos seguintes itens: despesas de depreciação acelerada (R\$ 113.777.055,07 = 121.241.467,37 – R\$ 7.464.412,30, subitem 5.3.1 de fls. 4790 c/c fls. 4805); e (ii) compensação integral de prejuízos fiscais (R\$ 89.541.067,94, subitem 5.3.2 de fls. 4790 c/c fls. 4804) e bases negativas da CSLL (R\$ 91.598.255,84, subitem 5.3.3 de fls. 4790 c/c fls. 4815).

Desse modo, nego provimento ao recurso de ofício em relação à decadência já reconhecida.

3.2 ADIÇÕES E EXCLUSÕES REALIZADAS PELA RECORRENTE POR OCASIÃO DA INCORPORAÇÃO DE SUAS SUBSIDIÁRIAS EM OUTUBRO DE 2006 – REFLEXOS NO RESULTADO DA RECORRENTE - ITEM 3.2.8 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO – DESCONTOS CONCEDIDOS

Em relação ao tema, considerou-se procedente a maior parte das infrações lançadas, concluindo-se que os lançamentos contábeis em questão teriam reduzido indevidamente o lucro real e a base de cálculo de CSLL da Recorrente no ano-calendário de 2006. Tais pontos serão examinados nos itens específicos relativos ao recurso voluntário.

No que atine ao recurso de ofício em relação a tal ponto, cumpre-me analisar a exoneração do crédito tributário indicado no item 3.2.8 do Termo de Verificação Fiscal (ajustes indevidos no lucro líquido com a adição a menor a título de descontos concedidos), haja vista que a turma julgadora considerou não haver prova cabal de que referidos dispêndios não eram dedutíveis.

Compulsando os autos, concordo com a decisão recorrida, que deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, os quais transcrevo a seguir, conforme determina o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

65. De um lado, conforme subitem 3.2.8 do TVF, a Fiscalização propugna que o valor de R\$ 17.192,14, contabilizado como **Descontos Concedidos**, deve também ser adicionado ao Lucro Real, seguindo o mesmo destino dado à importância de R\$ 128.313,41, totalizando uma adição de R\$ 145.505,55. O Impugnante, na sua vez, alega que o valor de R\$ 128.313,41 foi adicionado porque foi objeto de perdão, mas o valor de R\$ 17.192,14 não o foi, razão pela qual continua na condição de despesa dedutível, “conforme razão contábil, a descontos financeiros concedidos por pagamentos antecipados.”

66. O Contribuinte apenas faz menção ao seu razão contábil, e no seu texto não aponta elemento concreto para aferição do que diz. Seria desejável que demonstrasse mais especificamente os seus materiais probatórios. Não obstante, fazendo busca seletiva nos documentos anexados na impugnação, por valores envolvidos, encontramos aquele de fls. 5529, que traz um breve demonstrativo, mostrando os valores de R\$ 145.505,55, R\$ 128.313,41 e R\$ 17.192,14, e a eles vinculando certa “Descrição” e “Ref.”.

67. No valor de R\$ 128.313,41 há a “Ref.” H 09 A/B, com a descrição de “Perdão de dívida – Empresa Claro”; naquele de R\$ 17.192,14 a “Ref.” é H 09 A, com a descrição de “Descontos financeiros por pagamento antecipado”. Por seu turno, essas “Ref.” parecem dizer respeito aos documentos de fls. 5530 (H 09 A), 5531 (H 09 A1), e 5532 (H 09 B), posto que existem tais “Ref.”, em manuscrito, nos cantos de tais documentos.

68. Do que pude até aqui inferir, quanto às justificativas do Impugnante, o valor de R\$ 128.313,41 já foi adicionado porque ele é fruto de perdão de dívida, e o valor de R\$ 17.192,14 não. Não está claro nos autos porque o próprio contribuinte considerou indedutível o valor de R\$ 128.313,41, mas posso elucubrar que tenha sido porque essa Despesa de Descontos Concedidos, por ter nascido de mera liberalidade da empresa, não atendesse aos requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

69. Os elementos existentes nos autos, que se pode localizar a respeito dessa infração, citados acima, não me persuadiram para o lado das alegações do Impugnante (por óbvio quanto à não adição do valor de R\$ 17.192,14), máxime porque são mapas de uso interno da empresa, confeccionáveis ao seu talante.

70. Entretanto, o fato concreto, nesse ponto discutido, é o de que R\$ 128.313,41 já foram considerados indedutíveis pelo próprio contribuinte, restando dúvida se o restante de R\$ 17.192,14, contabilizado também como Descontos Concedidos, não o é.

71. Não há provas nos autos de que as razões que levaram a VIVO S/A a considerar indedutível o valor de R\$ 128.313,41 também atingiram o valor de R\$ 17.192,14, ou seja, de que este último valor também tenha derivado de perdão de dívida, ou se qualquer outra razão que não o habilite a ser dedutível, por não se enquadrar nos requisitos exigidos pela legislação tributária.

72. Mas, de quem é o ônus de provar que esse valor de R\$ 17.192,14 não reúne as condições de dedutibilidade exigidas pelo artigo 299 do RIR/99 ?

73. Esse ônus é da Fiscalização.

74. Assim, ainda que os argumentos e provas apresentadas pela Impugnante careçam de robustez, penso que não cabe a ela provar, pelo menos vestibularmente, que as despesas referente a R\$ 17.192,14 são dedutíveis. Cabe ao Fisco, inicialmente, provar e fundamentar porque impugna a despesa como dedutível.

75. Não encontro nos autos essa diligência fiscal. A Fiscalização, ao que me parece, apenas entendeu que o valor de R\$ 17.192,14 deveria também ser adicionado porque fazia parte da conta Descontos Concedidos, e como o saldo dessa conta vinha sendo totalmente adicionado, concluiu que não só o valor de R\$ 128.313,41 deveria ser adicionado, mas todo o saldo da conta, que era R\$ 145.505,55, aí incluído o valor de R\$ 17.192,14.

76. Ora, permissa vênua da autoridade lançadora, se minhas elucubrações procederem, isso não me parece constituir razão suficiente para imputação da infração aqui discutida. Toda infração há de ser estribada em provas e devidamente fundamentada, o que não aconteceu aqui.

77. Posto isso, voto por **cancelar a exigência fiscal desse subitem 3.2.8 do TVF, no valor de R\$ 17.192,14.**

Nesse cenário, voto por negar provimento ao recurso de ofício também em relação a tal ponto.

3.3 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO: (i) ERRO DE SOMA; (ii) ÁGIO REFERENTE À AÇÃO FISCAL DA DRF PORTO ALEGRE; (iii) ÁGIO REFERENTE À TCP

Conforme relatado, em relação à amortização dos ágios, exonerou-se parcela do crédito tributário referente a pretensão erro de soma detectado no lançamento (totalização dos ágios referente ao ano-calendário de 2006), ao ágio referente à ação fiscal da DRF-Porto Alegre. Exonerou-se ainda a totalidade do ágio referente à TCP.

No que diz respeito ao suposto erro na apuração de despesas de ágio, a turma julgadora *a quo* acatou os argumentos apresentados em impugnação.

Analisando os autos, concluo que não há reparos a se realizar, devendo ser confirmada a decisão recorrida, cujo voto condutor do aresto muito bem analisou tal questão fática, razão pela qual o transcrevo a seguir:

Erro na apuração das despesas de ágio

20. Apontou-se eventual erro na apuração do valor das despesas de ágio referente ao período de 2006. Foi lançado sobre o valor de **R\$ 228.284.297,98** (fls. 4803), formado pelos valores de R\$ 182.962.376,13 e R\$ 45.321.921,85 (fls. 4789), mas o correto seria **R\$ 167.296.839,27**. Isso porque o valor de R\$ 182.962.376,13 teria sido considerado indevidamente, sendo o correto a importância de R\$ 121.974.917,42, tal qual demonstrado no Quadro 25 (fls. 4780), pela própria Fiscalização. Após baixar o processo em diligência (fls. 7019-7023, item 2.5), perquirindo a autoridade lançadora acerca de qual seria o valor correto, nada veio informado e justificado sobre qual valor deve ser considerado. Isto posto, é de se concluir pela procedência da argumentação do Impugnante, **para excluir da base tributável o valor de R\$ 60.987.458,71** (R\$ 228.284.297,98 – R\$ 167.296.839,27).

Portanto, nego provimento ao recurso de ofício também em relação a tal infração (erro na apuração das despesas de ágio do ano-calendário de 2006).

Em relação ao ágio referente ao procedimento fiscal desenvolvido pela DRF Porto Alegre, cujos fundamentos, em princípio, poderiam ser suficientes para glosar as amortizações realizadas no período fiscal objeto da ação fiscal ora em litígio, a decisão recorrida muito bem analisou a questão, concluindo que não há elementos nos autos que demonstrem que a glosa em questão diz mesmo respeito ao ágio a que se refere o procedimento fiscal anterior levado a efeito pela DRF Porto Alegre. Nem mesmo o saldo a amortizar referente àquela autuação é coincidente com o valor exigido nos presentes autos.

Desse modo, a decisão recorrida, também nesse aspecto, mostra-se hígida e deve ser confirmada por seus próprios fundamentos, os quais, por oportunos, são transcritos a seguir:

Ágio ref. Ação Fiscal da DRFB Porto Alegre

119. Quanto à glosa do ágio nos valores de R\$ 45.321.921,85 (p/ 2006) e R\$ 51.081.465,08 (p/2007), realizada com base em **Ação Fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre**, conforme consta do subitem 3.2.9 do TVF, fls. 4777, constato que o motivo determinante da glosa foi o fato de que o ágio teria sido amortizado pelo contribuinte em 60 meses, e não em 85 meses, que seria o prazo de concessão que detinha para exploração do serviço de telecomunicação. A DRJ/PTO ALEGRE, pelo acórdão de fls. 4714-4734, avalizou esse entendimento, respaldando sua decisão na Instrução CVM 247/96, alterada pela Instrução CVM 285/98. O CARF, pelo acórdão de fls. 6986-7017, dissentiu do entendimento da primeira instância e deu provimento ao recurso voluntário, negando ao de ofício.

120. Depreende-se dos dois acórdãos, da DRJ/POA e do CARF, que **parece não existir dúvidas acerca da existência de efetivo pagamento do ágio, e de que o mesmo se efetivou em razão da rentabilidade futura**

da empresa adquirida, sendo que a celeuma ficou adstrita apenas ao lapso temporal em que se deu a amortização do mesmo.

121. A análise do Quadro 20, de fls. 4777, do TVF, nos mostra que o Saldo a Amortizar em 2000 era de **R\$ 489.561.174,48**, e ele foi amortizado pelo contribuinte ao longo de 59 meses, até dezembro/2005, através das parcelas: 16.318.705,82 (2 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 97.912.234,92 (12 meses) + 73.434.176,19 (9 meses), faltando, portanto, para 2006, apenas 1 mês, correspondente a R\$ 8.159.352,91, para perfazer o valor total do ágio. Assim, os valores de **R\$ 114.436.440,60** (2006) e **R\$ 114.436.440,60** (2007), que foram considerados para esses dois anos, respectivamente, extrapolando o valor faltante de R\$ 8.159.352,91, é totalmente inexplicável.

122. Ao que se infere, a Fiscalização tomou tais importâncias porque elas vieram informadas pelo contribuinte em fls. 623-624, referindo-se à GLOBAL TELECOM, que depois alterou sua razão social para VIVO S/A . Mas, o só fato dessas importâncias estarem identificadas como “Amortização do Ágio da Reestruturação”, como próprias da GLOBAL TELECOM/VIVO S/A, não outorga nenhuma certeza de que se trata do mesmo Ágio objeto do trabalho da DRF/POA; mas, ao contrário, parece bem ser valor que não tem conexão com aquele, sobretudo pelo fato que acima levantei, já que são valores muito além do saldo residual de R\$ 8.159.352,91.

123. Se, de alguma forma esses valores de R\$ 114.436.440,60 tem mesmo alguma relação com o Ágio do trabalho realizado pela DRF/POA, então, no mínimo, não nos ficou claro e provado essa relação factual, bem como a extrapolação do saldo residual já mencionada.

124. Portanto, sem a certeza da vinculação e a explicação quanto ao extrapolemamento do saldo, penso que a acusação fiscal encontra-se sem estrado a suportar-lhe, razão pela qual voto pela exoneração do Crédito Tributário derivado dos valores de R\$ 45.321.921,85 (p/ 2006) e R\$ 51.081.465,08 (p/2007), que compuseram a base tributável, atinentes a esta parte do auto de infração.

DO ÁGIO REFERENTE À TCP

Em relação ao tema, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada

Há evidente utilização de empresa veículo para transferência do ágio.

Relativamente ao tema, em razão de a fundamentação estar intimamente ligada a diversos ágios objeto de recurso voluntário, deixarei para tratar mais à frente sobre o

3.4 CONCLUSÃO QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência referente ao ágio TCP (item 3.2.9 do TVF) no valor de R\$ 53.212.298,90 relativo aos meses de novembro e dezembro de 2006 (conforme quadro 23 à fl. 4780 e item 110 do acórdão recorrido - fl. 8993) e de R\$ 319.273.793,46 referente ao ano-calendário de 2007 (conforme quadro 24 à fl. 4780).

Esclareço que o valor referente ao ano-calendário de 2006 diz respeito somente ao ágio decorrente da incorporação de TCP pela Recorrente, sendo que o valor de R\$ 26.606.149,45 constante no quadro 23 refere-se ao ágio amortizado pela própria TCP antes de sua incorporação pela Recorrente e objeto de ajuste específico tratado no item 3.2.3 do Termo de Verificação Fiscal - TVF (conforme explicitado pelo próprio TVF à fl. 4780, no parágrafo imediatamente anterior ao já citado quadro 23).

4 RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

4.1 PRELIMINARES

4.1.1 Decadência – Evento de Incorporação - Telegoiás

Conforme relatado, em relação à incorporação de Telegoiás, a DRJ não reconheceu a decadência por não identificar o pagamento antecipado. Já a Recorrente alega que tal pagamento teria ocorrido (DIPJ/2007 às fls. 357-378), na qual, em sua linha 17 da ficha 12A (fl. 357) restaria demonstrado que houve apuração de R\$ 3.412.191,48 de IRPJ ao longo de 2006, e que tais valores teriam sido alvo de compensação com IRRF, conforme também demonstrado na ficha 50 de tal DIPJ (fls. 374-377). Sob tal prisma (incorporação em 31/10/2006 e lançamento em 18/11/2011), alega que não prosperaria a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN, devendo esta ser realizada com base no art. 150, §4º, do CTN, o que implicaria o reconhecimento da decadência e a consequente extinção da exigência relativa às infrações imputadas a Telegoiás (exclusão indevida de despesas de depreciação acelerada e compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL).

De antemão adianto que, a meu ver, a mera apresentação da DIPJ não pode ser considerada como meio hábil a comprovar o pagamento antecipado.

Contudo, às fls. 5326-5334, constam cópias de declarações de compensação transmitidas por Telegoiás onde, indicando crédito de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2005, buscou compensar estimativas de CSLL referentes aos meses de abril, maio e julho de 2006 (nos valores de R\$ 365.848,01, R\$ 125.573,37 e R\$ 17.242,11, respectivamente).

Já às fls. 5335 e 5336 há comprovantes de arrecadação de estimativas de CSLL (código de receita 2484) referentes aos meses de setembro e outubro de 2006. No tocante ao IRRF, identifiquei às fls. 5342-5358 inúmeros comprovantes de retenção de imposto

de renda sobre aplicações financeiras de renda fixa, todas em nome de Telegoiás e referentes ao ano-calendário de 2006. Conforme já julgado inúmeras vezes por esta turma, a comprovação de retenção de imposto de renda é considerada meio hábil e suficiente para comprovar o pagamento antecipado, uma vez que permitiria ao Fisco identificar, de antemão, que o contribuinte manteve-se operacional durante determinado período de apuração, justificativa para se antecipar o início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, conforme prevê o art. 150, § 4º, do CTN. O mesmo raciocínio se aplica às declarações de compensação no que tange à contagem do prazo decadencial da CSLL, embora desnecessárias para fins de confirmação do pagamento antecipado, haja vista os recolhimentos realizados via DARF, conforme já esclarecido.

Assim, há de se reconhecer também a decadência do crédito tributário referente às infrações imputadas à Recorrente relativas aos fatos geradores praticados pela sucedida e extinta Telegoiás, ocorridos em 31/10/2006 (data de sua extinção), uma vez que a ciência do lançamento somente se deu em 18/11/2011, ou seja, mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

4.1.2 Decadência – Registro do Ágio Amortizado

Trata-se de questionamento a respeito da ocorrência, ou não, de decadência relativa a fatos passados com repercussões futuras no crédito tributário.

Para a Recorrente, o Fisco não poderia, no ano de 2011, atacar operações ocorridas no ano-calendário entre 1998 e 2005 e que deram origem ao ágio objeto da autuação.

Discordo de tal entendimento.

O tema é pacífico neste Colegiado. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Até mesmo porque o art. 113, § 1º, do CTN aduz que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar **a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente.

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuinte a fim de averiguar sua correção à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “*também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*”

Se por hipótese, o contribuinte mantivesse o ágio em seu ativo e não o amortizasse, não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária,

não haveria que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Considerando-se que a exigência diz respeito a fatos geradores ocorridos em 2006 e 2007, e a ciência do lançamento se deu em 18 de novembro de 2011, portanto, em período inferior a cinco anos contados a partir da data da ocorrência dos fatos geradores, não há que se falar em decadência.

Nesse cenário, voto por rejeitar a preliminar de decadência cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da formação dos ágios, e não de sua efetiva amortização.

4.1.3 Decadência – Amortização Mensal do Ágio

Conforme relatado, ainda a respeito da decadência, pleiteia a Recorrente que sua contagem se dê em bases mensais, a partir de cada amortização mensal.

Mostra-se absolutamente incabível tal argumentação. Tratando-se de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, somente a partir de então.

A esse respeito, adoto as razões de decidir do aresto recorrido, transcrevendo-se, na forma prevista no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

31. Segue, ainda, o Impugnante, postulando uma eventual decadência de glosar e lançar os valores das despesas de ágio próprio, compreendidas entre janeiro a outubro de 2006, porque, levantando balanço ou balancetes mensais de suspensão e/ou redução do pagamento do imposto devido, nos termos do artigo 35, da lei 8.981/95, os fatos geradores aconteceriam a cada mês, e não apenas ao final do ano. Assim, tendo acontecido a ciência do auto de infração em 18/11/2011, os valores até outubro/2006 estariam decaídos.

32. O raciocínio é falacioso, porque se ergue sobre premissa falsa.

33. Conforme o artigo 1º, da Lei 9.430/96, a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base em períodos trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Essa é a regra geral.

34. Como exceção à regra geral, o artigo 2º da Lei 9.430/96, prevê a hipótese da pessoa jurídica optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre a base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, observada ainda a possibilidade do contribuinte suspender ou reduzir o pagamento nos termos do artigo 35 da Lei 8.981/95 (balanço ou balancete mensais de suspensão e/ou redução do pagamento).

35. Não obstante, a lei é bem clara quando determina a data do fato gerador do imposto, no § 3º, do artigo 2º, prevendo que a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma do artigo (estimativas mensais) deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

36. As parcelas mensais de estimativa, quer sejam apuradas mediante aplicação de percentual sobre a receita bruta ou por balanço ou balancetes

de redução, são meras antecipações do devido ao final do período (31 de dezembro), conforme se infere do § 4º “caput” e inciso IV, do artigo 2º, da Lei 9.430/96.

37. Os balanços ou balancetes de redução ou suspensão, por sua vez, são apenas uma das formas de se apurar o valor das estimativas mensais, estas, como dito, meras antecipações do imposto devido.

38. Resulta do exposto que, no caso do Impugnante, os seus balanços, balancetes e pagamentos de estimativas mensais, que alega terem a aptidão de produzir mensalmente fatos geradores, não passam de procedimentos provisórios e efêmeros, visando apenas o cálculo da antecipação mensal a ser realizada.

39. O fato gerador de seu imposto acontece no dia 31 de dezembro de cada ano, quando fica obrigado a apurar o lucro real, e inclusive ter o direito de descontar, do imposto final devido, as antecipações mensais que fez ao longo do ano. Assim, por óbvio, ocorrendo o fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, é dele que se inicia a contagem da decadência, para os efeitos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Isso posto, rejeito também tal preliminar.

4.2 MÉRITO

4.2.1 Despesas de variação cambial

No que diz respeito à adição de R\$ 30.491.455,01 levada a efeito pela autoridade lançadora relativa às operações de incorporação ocorridas em outubro de 2006, a DRJ considerou que o valor de R\$ 8.175.572,83 teria deixado de ser adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, uma vez que tal montante diria respeito a resultados da própria Recorrente, e não das incorporadas. A decisão recorrida confirmou ainda suposta exclusão indevida, no valor de R\$ 22.315.882,18, uma vez que não estaria incluída na adição de R\$ 71.957.283,34 realizada pela Recorrente.

Em relação ao valor de R\$ 8.175.572,83, aduz a Recorrente que preencheu a DIPJ incorretamente, incluindo no cômputo de variação cambial passiva despesas financeiras de si própria, diminuindo, inicialmente, a adição a que competia efetuar, pois a própria DIPJ fazia o transporte automático das despesas indicadas como variações monetárias para a ficha 9A da DIPJ (apuração do lucro real), visando ao não cômputo no lucro real de variações cambiais reconhecidas contabilmente pelo regime de competência. Ao detectar tal erro, argumenta ainda que adicionou tal parcela em seu Lalur.

Entendo não lhe assistir razão.

Conforme minudente relatório elaborado pela PWC (fls. 5448-5559) apresentado pela própria Recorrente, o valor de R\$ 8.325.261,46 já comporia a adição realizada na linha I da Ficha 9A (fl. 5452), reproduzida a seguir com destaques por mim inseridos:

Contas Contábeis	Descrição	Saldo Dezembro/2006				Variação Patrimonial Incorporadas Outubro/2006
		Ficha 09 Linha 8	Ficha 09 Linha 9	Ficha 09 Linha 22	Ficha 09 Linha 29	
Dívida	Descrição					Ficha 09 Linha 37
41918111	Op. Derivativos-CP			(948.854,00)		
41918112	Op. Derivativos-LP			(173.613,68)		
31918111	Op. Derivativos CP			64.744.663,79		
31918112	Op. Derivativos LP			58.181.898,18		
	Liquidação derivativos (Parte B Lalur)			(72.077.319,73)		
	Liquidação Variação Cambial (Parte B Lalur)		36.547.687,73			
	Ajuste Efeto Incorporadas Outubro 2006	8.325.261,46			22.230.478,87	
41922111	Var.Cb-CP Inst. Fin	-			46.908.066,82	13.839.907,00
41922112	Var.Cb-CP Empr. Grupo	-			199.587,14	199.587,14
41922211	Var.Cb-LP Inst. Fin	-			23.319.172,88	7.567.931,75
31921111	Cor.Mon. - CP I.Finan.	1.094.915,98			-	(25.176,40)
31921211	Cor.Mon. - LP I.Finan.	3.514.753,95			-	(323.872,74)
31922111	Variação Cambial - CP - Instituições Financeiras	6.905.067,93			-	2.018.109,82
31922211	Variação Cambial - LP - Instituições FI	(17.814.617,68)			-	5.887.511,04
Outros	Descrição					
41921123	G.Federal	-			150.809,77	43.944,76
41921191	G.Outras Var.Mon.Ativas	-			2.387,95	1.047,05
41922121	Variação Cambial - CP Fornecedores	-			391.250,05	30.080,59
99	Variação Cambial - CP GRUPO	-			633.433,89	525.160,55
99	Variação Cambial - CP Outros	-			(69,90)	108.273,34
21	Correção Monetária - CP Fornecedores	-			-	-
99	Correção Monetária - CP Outros	-			-	(64.285,32)
99	Correção Monetária - LP Outros	-			-	-
21	Variação Cambial - CP Fornecedores	149.336,33			-	(2.218,77)
91	Variação Cambial - CP Fornecedores	4.169,99			-	(4.163,09)
92	Variação Cambial - CP GRUPO	(729.459,08)			-	626.880,26
99	Variação Cambial - CP Outros	(172.168,98)			-	62.688,03
	Total Despesas e Receitas Resultado	1.377.253,00	36.547.687,73	71.957.283,34	71.604.638,60	30.491.455,01

Valor idêntico ao constante na linha 8 da ficha 9A da DIPJ - fl. 46

Vê-se, assim, que a argumentação da Recorrente de que houve adição de tal valor diretamente no Lalur, diverge do próprio Relatório da PWC que afirma que no valor de R\$ 1.377.253,00 constante na ficha 9A da DIPJ já se encontraria tal montante. Além do mais, apesar de argumentar no sentido de que houve a adição diretamente no Lalur, não foi identificada em que página isso ocorreria. Compulsando os autos a fim de localizar tal adição, não a identifiquei no Lalur anexado às fls. 1218-1273.

Soma-se a isso o fato de não haver demonstração hábil de que os saldos das contas de despesas financeiras 31921121, 31921199 e 31921299 de fato não tenham sido computados no total de R\$ 268.857.720,01 indicado na linha 33 da ficha 6A da DIPJ 2007 (fl. 44).

Ademais, a argumentação da Recorrente se mostra contraditória: se realmente despesas financeiras tivessem sido indicadas como variações monetárias ao se preencher a DIPJ, e, considerando-se que as variações monetárias passivas contabilizadas pelo regime de competência deveriam ser adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, haveria, na realidade, uma majoração de tais bases de cálculo, uma vez que teria sido realizada adição de despesas que poderiam ter reduzido as bases de cálculo de IRPJ e CSLL. E a pretensa informação de que teria constatado tal equívoco e realizado a adição via Lalur, além de não demonstrada, mostra-se descompassada no tempo: a apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL faz-se muito antes da entrega da DIPJ. Houvesse, de fato, a Recorrente constatado tal erro no preenchimento da DIPJ, em nada teria impactado a apuração e recolhimento de IRPJ e de CSLL por ela realizada, uma vez que o vencimento desses tributos se dá em março do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador (com incidência de taxa selic a partir de primeiro de fevereiro), enquanto a DIPJ deve ser transmitida até 30 de junho desse mesmo ano.

Assim sendo, a informação contida no Relatório da PWC, conforme dito, mostra-se mais compatível com a realidade, o que, por si só, já demonstra a fragilidade dos argumentos da Recorrente.

Por essas razões, nego provimento no recurso em relação a tal ponto, pois não há comprovação de que a parcela de R\$ 8.325.261,46 de variação cambial passiva das incorporadas tenha sido, de fato, adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da Recorrente.

Em relação ao valor de R\$ 22.230.478,87, entendo que os argumentos da Recorrente procedem. Conforme o já referido relatório elaborado pela PWC (fls. 5448-5559), tal valor compõe a linha 22 da Ficha 9A, conforme reprodução a seguir (com indicações por mim inseridas):

Contas Contábeis	Descrição	Saldo Dezembro/2006			Variação Patrimonial Incorporadas Outubro/2006
Conta	Descrição	Ficha 09 Linha 8	Ficha 09 Linha 9	Ficha 09 Linha 22	Ficha 09 Linha 37
4191811	Op. Derivativos-CP			(948.854,09)	
4191812	Op. Derivativos-LP			(173.613,68)	
3191811	Op. Derivativos CP			64.744.693,79	
3191812	Op. Derivativos LP			58.181.898,18	
	Liquidação derivativos (Parte B Lalur)			(72.077.319,73)	
	Liquidação Variação Cambial (Parte B Lalur)		36.547.687,73		
	Ajuste Efeito Incorporadas Outubro 2006	8.325.261,46		22.230.478,87	
4192211	Var.Cb-CP Inst. Fin	-			46.908.066,82
4192212	Var.Cb-CP Empr. Grupo	-			199.587,14
4192221	Var.Cb-LP Inst. Fin	-			23.319.172,88
3192111	Cor.Mon. - CP I.Finan.	1.094.915,98			-
3192121	Cor.Mon. - LP I.Finan.	3.614.753,95			-
3192211	Variação Cambial - CP - Instituições Financeiras	6.905.067,93			-
3192221	Variação Cambial - LP - Instituições Fi	(17.814.617,68)			-
	Total Despesas e Receitas Resultado	1.377.253,00	36.547.687,73	71.957.283,34	71.604.638,60
Efeito na Parte A do Lalur da Vivo S.A.		38.277.585,47			
Efeito da Variação Cambial de Incorporadas		30.491.455,01			
Ajuste		(30.555.749,33)			
		(64.285,32)			

Valor adicional na
DIPJ - Ficha 09 -
linha 22

É de se observar que, a respeito do tema, tal relatório possui anexo de praticamente 100 páginas (fls. 5463-5560) indicando toda a movimentação financeira e contábil a ensejar tal ajuste. Compulsando-o, não vejo como não acatar que o montante de R\$ 71.957.283,34 incluído na linha 22 da ficha 9 da DIPJ 2007 já contempla a adição de R\$ 22.230.478,87. Desse modo, voto por dar provimento ao recurso em relação a tal ponto (item 3.2.4.2 do Termo de Verificação Fiscal).

4.2.2 Despesas de depreciação acelerada incentivada

Sobre tal ponto, aduz a Recorrente que “*deve ser afastado o fundamento de que os valores lançados no LALUR a título de depreciação acelerada não estariam relacionados às diferenças entre taxa de depreciação utilizada para fins contábeis e aquela aceita pelo Fisco para fins de apuração do IRPJ e da CSLL por pretender atingir exercícios já*

atingidos pela decadência e por representar inovação do lançamento; é inaceitável a inversão do ônus da prova, na medida em que a contabilidade em ordem faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco apresentar contraprova para indicar eventual irregularidade nos lançamentos contábeis; não bastasse isso, o valor de R\$ 209.065.951,70 compõe a adição do montante de R\$ 283.661.442,28”.

Há aqui duas acusações distintas: a primeira, em relação aos procedimentos adotados pelas incorporadas (suposta exclusão indevida de R\$ 196.721.767,69); e a segunda, em relação à própria Recorrente (exclusão indevida de R\$ 74.595.490,58).

Despesas de depreciação acelerada incentivada das incorporadas (item 3.2.5.1 do Termo de Verificação Fiscal – exclusão indevida de R\$ 196.721.767,69 – fls. 4770-4772)

Também em relação a tal item merece prosperar a irresignação da Recorrente. Em primeiro lugar, em razão do reconhecimento da decadência em relação aos ajustes realizados na incorporação, tanto pela decisão de primeira instância, quanto no presente voto em relação à Telegoiás, tal exigência não deve prosperar.

De toda forma, no mérito, outra sorte não merece tal infração. O método utilizado pela Recorrente para fins de adequação fiscal decorrente dos diferentes prazos de depreciação dos aparelhos celulares entre a norma fiscal (60 meses) e os registros contábeis (18 meses) demonstra lógica.

Em seu recurso, alega a Recorrente que tanto ela, quanto suas incorporadas, *“adicionavam mensalmente na Parte A do LALUR a diferença entre a despesa de depreciação reconhecida para fins contábeis (prazo de 18 meses) e aquelas dedutíveis para fins fiscais (prazo de 60 meses) . Esses valores eram então controlados na Parte B do LALUR para que fossem excluídos na apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com o prazo de 60 meses determinado pela lei fiscal”*.

Aduz que os controles eram realizados pela Recorrente e pelas incorporadas a partir de saldos acumulados (a diferença **acumulada** apurada mensalmente entre a despesa contábil e a despesa dedutível para fins fiscais era adicionada na Parte A do LALUR, sendo, concomitantemente, realizada uma exclusão do saldo adicionado em 31.12 do ano-calendário anterior). Assim procedendo, entende que o que o efeito no resultado da Recorrente era equivalente apenas à diferença entre (i) a despesa contábil de depreciação e (ii) o montante dedutível para fins fiscais, relativa ao próprio ano-calendário, eliminando-se o efeito do controle por saldos acumulados. Especificamente em relação à extinção das incorporadas em outubro de 2006, explica que essas realizaram uma adição de R\$ 283,661 milhões (referente à e a despesa de depreciação dedutível para fins fiscais) e uma exclusão de R\$196.721.767,69, equivalente ao valor da adição registrada no ano-calendário de 2005, que, por sua vez, representava o saldo acumulado até então. Como consequência, o efeito líquido no resultado

tributável das incorporadas foi de R\$ 86,939 milhões, o que equivaleria à despesa de depreciação acelerada que deveria ter sido adicionada pelas incorporadas no período de janeiro a outubro de 2006. Nesse cenário, alega que ser totalmente improcedente a acusação fiscal, uma vez que o valor de R\$ 196.721.767,69 excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL representara uma adição no ano-calendário 2005, refletindo tão somente o mecanismo de ajuste de diferenças temporárias, previsto pela legislação do IRPJ.

Argumenta ainda que embora a DRJ tenha concordado com a regularidade do procedimento por ela adotado, teria inovado o lançamento ao exigir que se houvesse comprovado que os valores demonstrados na Parte B do LALUR a título de depreciação acelerada de fato estariam relacionados às diferenças entre a taxa de depreciação utilizada para fins contábeis e aquela aceita pelo Fisco para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A esse respeito, alega que tal comprovação teria que ser realizada desde o início das atividades das incorporadas, implicando, inclusive, decadência.

Conforme dito, analisando os autos, entendo que resta esclarecido o procedimento adotado pela Recorrente, guardando não só lógica matemática, mas também correlação com os valores informados em suas DIPJ e Lalur correspondentes (tanto da Recorrente, quanto das incorporadas).

Soma-se a isso o fato de a acusação fiscal, de fato, não fazer menção a qualquer comprovação sobre adições realizadas em períodos anteriores a fim de dar guarida à exclusão realizada no ano de 2006. Portanto, a exigência da DRJ não se trata de contra-argumento aos aduzidos pela então Impugnante, pois, diante das informações já prestadas durante o procedimento fiscal, poderia a autoridade fiscal autuante ter exigido tais comprovações, mas assim não o fez, muito provalmente porque, pela fundamentação constante no item 3.2.5.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4770-4773), não conseguiu compreender o sistema adotado pelas incorporadas, conforme se pode observar de excerto de sua conclusão, transcrito a seguir: *“Os valores relacionados no QUADRO 11 foram extraídos dos Livros de Apuração do Lucro Real das incorporadas (fls. 1341/2051), em que foi constatado que foram oferecidos a tributação os escriturados a título de depreciação acelerada no próprio ano. A exclusão do saldo anterior, no valor de R\$ 196.721.767,69, deve ser glosada, já que se refere ao saldo anterior por não estar contido no somatório da adição da Parte A do Lalur, isto é, para excluir o valor de R\$ 196.721.767,69, a adição deveria ser o somatório dos seguintes valores: (196.721.767,69 + 283.939.674,59 = 480.383.209,97). No procedimento adotado pelas incorporadas, com a exclusão do saldo anterior, houve uma redução da provisão da Depreciação Acelerada constituída no próprio ano. Ficando para efeitos tributários de responsabilidade da sucessora Vivo S/A, que incorporou as empresas acima mencionadas.”*

Desse modo, a fundamentação utilizada pela DRJ para julgar improcedente a impugnação apresentada, em relação a tal ponto, mostra-se equivocada, pois fundada em acusação distinta da realizada pela autoridade fiscal diante do mesmo conjunto fático e probatório. Por oportuno, reforça-se que o relatório apresentado pela PWC corrobora o procedimento realizado pelas incorporadas, o que vem ao encontro das conclusões ora

expostas.

Assim sendo, voto por prover o recurso voluntário em relação a tal item da exigência.

Despesas de depreciação acelerada incentivada da Recorrente (item 3.2.5.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4773-4774) – exclusão indevida de R\$ 74.595.490,58

Analisando tal item, concluo que a autoridade autuante não compreendeu os ajustes realizados pela Recorrente.

De toda forma, tomando como base o relatório da PWC, à fl. 5453 resta evidente que a adição a ser realizada deveria ser de R\$ 13.404.609,77, enquanto o valor efetivamente adicionado pela Recorrente foi de R\$ 10.451.505,07.

Este valor consta também no demonstrativo de fl. 9255 anexado no recurso voluntário (doc. 4), no qual a Recorrente demonstra que a adição realizada de fato foi de R\$ 10.451.505,07.

Acompanhando as conclusões da PWC, entendo que houve adição a menor no montante de R\$ 2.953.104,70, ou seja, nesse item dá-se provimento parcial para excluir da infração o total de R\$ 71.642.685,88 (74.595.490,58 – 2.953.104,70).

4.2.3 Despesas de doações e patrocínios (itens 3.2.3 e 3.2.6 do Termo de Verificação Fiscal)

Nessa infração a autoridade fiscal indicou dois pontos distintos: (i) no item 3.2.3, alega que valor de R\$ 1.177.800,00 não poderia ter sido excluído pela Recorrente no ano de 2006, uma vez que não teria sido computado no resultado contábil da Recorrente; (ii) no item 3.2.6, conclui que o montante de R\$ 1.177.800,00 teria sido excluído em duplicidade, tanto por via da exclusão tratada no item 3.2.3 quanto pelo fato de já compor o saldo líquido do resultado das incorporadas já reconhecido pela Recorrente.

Tais despesas referem-se a a incentivos fiscais de Imposto sobre ICMS concedidos à Recorrente e às incorporadas pelos Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul. É incontroverso que tais valores de despesas não só foram contabilizados pelas incorporadas, bem como, de forma espontânea, foram considerados indedutíveis por essas pessoas jurídicas, uma vez que adicionados na apuração dos respectivos lucro real e bases negativas de CSLL.

Com a incorporação ocorrida em outubro de 2006, a Recorrente incluiu em seu resultado o valor positivo de R\$ 62.558.754,88, no qual já se incluía tais despesas a título de incentivos fiscais. Como tal montante já fora tributado nas incorporadas, a Recorrente o excluiu na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. A meu ver, os procedimentos adotados pela Recorrente mostram-se acertados, não devendo prevalecer a exigência. Conforme demonstrado nos autos, tais valores compunham o resultado contábil das incorporadas, mas, conforme dito, fora adicionado para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos por tais empresas. A exclusão, então, realizada pela Recorrente visou a tão somente evitar que tais valores fossem novamente tributados, agora por ela, na condição de sucessora das empresas extintas por incorporação em outubro de 2006.

Além disso, também não há que se falar em exclusão em duplicidade. A exclusão específica realizada pela Recorrente, e em realidade no total de R\$ 1.110.750,00 – se deu porque, após as incorporações, a Recorrente detectou incorreção no registro de tal montante, que não deveria ter sido contabilizado como despesa, mas sim como um crédito tributário (“ICMS a Recuperar”). Tal lançamento, equivalente a uma recuperação de custos, teve como contrapartida um crédito no resultado da empresa. A exclusão específica realizada pela empresa, na realidade, somente veio a anular tal aumento em seu resultado contábil. Tratando-se de recuperação de despesa indedutível, não há que falar em tributação de tal montante, justificando-se plenamente a exclusão realizada pela Recorrente.

Salienta-se ainda que, conforme demonstrado no recurso voluntário à fl. 9040 (baseado em demonstrativo elaborado pela PWC), o valor da exclusão com saldo negativo de R\$ 1.177.800,00 que consta no Lalur não compõe o valor informado na linha 3 da ficha 9A da DIPJ/2007. Embora haja diferença entre o valor constante do Lalur e do da citada linha da DIPJ, a Recorrente, a meu ver, comprovou adequadamente que a diferença equivale exatamente a soma do valor da reversão da despesa (R\$ 1.110.750,00 com a parcela de despesa com patrocínio não convertida em crédito de ICMS e mantida no sutado - conta 31089424).

Assim sendo, voto por dar provimento ao recurso para cancelar a exigência fiscal relativo aos itens 3.2.3 e 3.2.6 do Termo de Verificação Fiscal.

4.2.4 Despesas de gratificações a administradores (item 3.2.7 do Termo de Verificação Fiscal)

Segundo a autoridade fiscal a Recorrente não teria realizado a adição de R\$ 191.191,16 ao seu resultado tributável. Tal valor corresponde à diferença entre o valor de R\$ 173.199,35, adicionado pela Recorrente, e o valor de R\$ 364.390, 51, que no entender da autoridade fiscal, seria o valor correto a ser adicionado.

Contudo, conforme demonstrado pela PWC no relatório já citado, esse valor de R\$ 364.390,51 efetivamente foi adicionado pela Recorrente na apuração do lucro real (e também da base de cálculo da CSLL), conforme linha 22 da Ficha 9 da DIPJ2007. A esse respeito, com a devida vênia, transcrevo as conclusões de tal relatório, adotando-as como razões de decidir:

3 . 5 Gratificações a a administradores Contas contábeis 21112113 e 31015112

A variação da provisão de PPR, alocada na conta de resultado 31015112, no período de 31.12.2005 a 31.10.2006, somou R\$ 16.660,06 (doe. H10B). Em outubro de 2006, foi adicionado a este saldo o montante de R\$ 304.499,27 (doe. H10A), referente às variações patrimoniais dessas contas originadas das empresas incorporadas, sendo tal valor ajustado nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Vivo a fim de evitar a bi-tributação, já que, segundo nos foi informado, tal saldo foi tributado nestas empresas.

Nos meses de novembro e dezembro, referida conta sofreu nova variação, no valor de R\$ 347.730,45 (doe. H10A), totalizando o saldo acumulado de R\$ 668.889,78 (doe. H10A). Desse montante, foi efetuada nova adição às bases de cálculo do IRPJ e CSLL,

no valor de R\$ 364.390,51, por se tratar de provisão (conforme saldo constante de razão contábil da conta 21112113 e de acordo com memória de cálculo analítica das apurações das bases de cálculo).

Logo, todo o montante de R\$ 668.889,78 foi considerado indedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL. Em relação à adição do valor de R\$ 173.199,35 (does. H10C e HioC.I), verificamos tratar-se de pagamento subtraído da referida conta 21112113; por se tratar de gratificação a administrador, o valor não foi deduzido das bases de cálculo de IRPJ e CSLL (a demonstração efetuada pela empresa, de adição e exclusão do referido valor na parte A do Lalur, serviu apenas como controle dos valores analisados).

Conta Contábil	Valor R\$	Descrição	Efeito Fiscal	DIPJ/06
31015112	304.499,27	Despesa PPR / variação patrimonial registrada em outubro de 2006/ compõe o ajuste de R\$ 62.558.755,07	Adição Out/06 - Ficha 09, linha 37	304.499,27
31015112	364.390,51	Despesa de PPR	Adição Dez/06 - Ficha 09, linha 22	364.390,51
21112113	173.199,35	Pagamento de gratificação a administradores	Adição Dez/09, Ficha 09 linha 03 e exclusão linha 37	Efeito Nulo

Portanto, constatamos que o procedimento realizado pela Vivo S.A. está adequado, não sendo apuradas divergências em relação a tal quesito.

Desse modo, voto por dar provimento também em relação à infração a que se refere o item 3.2.7 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 4776).

4.2.5 Amortização de Ágio

Alega a Recorrente que o único motivo arguido pela DRJ para manter as respectivas exigências diz respeito à legitimidade dos laudos de expectativa de rentabilidade futura apresentados (em sede de resolução). A esse respeito, discorre pormenorizadamente sobre o instituto do ágio e as possibilidades de sua amortização, inclusive sobre sua possibilidade de transferência, colacionando doutrina e jurisprudência que confirmaria sua tese. Sobre os casos específicos de ágio, ao final de seu recurso, resume seus argumentos, conforme transcreve-se a seguir:

a. *Tele Leste*: não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; não bastasse isso, a própria União avaliou as sociedades privatizadas, sob a perspectiva da rentabilidade futura e essa análise é suficiente para fundamentar economicamente o ágio pago na operação; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; estudos internos confirmam o laudo de rentabilidade futura realizado por empresa especializada; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas;

b. *TCO*: as pretensões fiscais implicam alteração do critério jurídico e violam o art. 146 do CTN, na medida em que a amortização do ágio pago na TCO já foi fiscalizada e chancelada pelo Fisco; não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de

rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; estudo interno confirma o laudo de rentabilidade futura realizado por empresa especializada; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas;

c. Global Telecom: os contratos de compra e venda, os Livros de Registro de Transferência de Ações das Holdings, o razão contábil e as demonstrações financeiras apresentados são suficientes para comprovar o efetivo pagamento da aquisição da participação societária que deu origem ao ágio; não bastasse isso, a Recorrente apresenta documentos contábeis que confirmam o pagamento realizado; não há previsão em lei estabelecendo que o estudo de rentabilidade futura deve ser anterior à operação que deu origem ao ágio; o estudo é contemporâneo à operação que deu origem ao ágio e fundamenta os investimentos realizados; cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas; a diligência fiscal confirma a regularidade e a suficiência dos documentos apresentados pela Recorrente para reconhecer a legitimidade do direito à amortização do ágio.

(vi) Portanto, são legítimos os procedimentos realizados pela Recorrente de amortização dos ágios formados nas aquisições da Tele Leste, da TCO e da Global Telecom;

Com a devida vênia, discordo da Recorrente.

Em primeiro lugar, discordo que a discussão, após a decisão da DRJ, limite-se à legitimidade dos laudos de expectativa de rentabilidade futura. Isso porque, embora a autuação não tenha entrado em maiores detalhes sobre a formação e a amortização do ágio na realização do lançamento, assim o fez porque a Recorrente, naquela oportunidade, Fiscalizada, ficou-se inerte ante às intimações realizadas para que apresentasse a documentação atinente aos ágios então amortizados.

Veja-se exerto do Termo de Verificação Fiscal a respeito do tema, em especial os itens 2.5 e 2.6 (fl. 4763):

TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL
FOLHAS 3.**2 - DO PROCEDIMENTO FISCAL**

A ação fiscal teve como premissa a análise dos valores registrados a títulos de ágio na incorporação, bem como os ajustes realizados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007. Para adequada compreensão das circunstâncias que nortearam os trabalhos, será a seguir declinada uma síntese histórica do procedimento fiscal.

2.1- Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09.1.02.00-2010-01217-7, iniciou-se a ação fiscal através da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, (folhas 4/12) no qual foi solicitada a apresentação de diversos livros e documentos, arquivos em meio digital, bem como alguns esclarecimentos relacionados à fiscalização. Inicialmente foi solicitada prorrogação de prazo por 30 (trinta) dias para atendimento ao citado Termo de Início de Procedimento Fiscal, tendo sido-lhe concedido nos termos requeridos, (documento de fls. 593 a 594).

2.2- Em 22/setembro/2010 e 30/setembro/2010, a contribuinte apresentou diversos documentos relacionados nos expedientes às fls. 595/602 e 603/607. E em 05/novembro/2010, apresentou os documentos relacionados no expediente de fls. 608/612, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 05/outubro/2010, (fls. 13/15).

2.3- Dando prosseguimento por meio do Termo de Intimação Fiscal expedido em 20/dezembro/2010 (folhas 16/22), com prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos elementos relacionados no referido termo, foi solicitado prorrogação em 26 de janeiro de 2011 de mais 30 dias (fls 613). Em 15/03/2011, foram apresentados os documentos relacionados no expediente de fls 614/629. Em 04/maio/2011- (Aviso de Recebimento - 09/05/2011) foi emitida nova intimação fiscal, (folhas 23/25), sendo que, após solicitar prorrogação em 19/05/2011 (fls. 630), apresentou os documentos relacionados no expediente de 16 de junho 2011(folhas 631/637).

2.4- Nova intimação fiscal foi lavrada em 29/06/2011 (folhas 26/35), que após pedido de prorrogação em 15/julho/2011 (fls. 638/643), foi apresentado os documentos relacionados no expediente recepcionado em 29/08/2011 (folhas 644/654).

2.5- Da análise dos demonstrativos apresentados relativos as intimações anteriores, não foi possível concluir se a exclusão na apuração do lucro real estava correta, razão pela qual nova intimação fiscal foi emitida em 27/09/2011 (folhas 36/39), dentre outros elementos, solicitando: a) Laudos que comprovassem a formação do ágio elaborados pelos peritos; b) Demonstrativo dos cálculos do ágio com cópia das demonstrações contábeis que serviram de base dos mesmos; c) Documentos que formalizaram a alienação ou cisão resultante do ágio contabilizado; d) Comprovantes de pagamentos do acervo que resultaram no registro do ágio nas empresas incorporadas; e) Lançamentos contábeis com históricos capazes de identificar a operação realizada e das fichas de razão, desde a sua constituição até sua utilização pela incorporadora; f) Com relação à depreciação acelerada, esclarecimentos e comprovações da origem dos valores registrados no Lalur parte A em 2006, identificando quais foram decorrentes das incorporadas ou se os mesmo referiam-se a período posterior à incorporação, observando-se que estes documentos e esclarecimentos foram solicitados em intimações anteriores.

2.6- Com relação intimação mencionada no subitem 2.5, a fiscalizada não se manifestou.

Somente após a apresentação de impugnação, e, em especial ao atendimento à resolução proferida pela turma julgadora a quo, vieram aos autos os documentos complementares, acompanhados dos argumentos entabulados tanto pela autoridade lançadora quanto pela Interessada a esse respeito. A partir de então é que a DRJ analisou a validade, ou não, das amortizações de ágio ora discutidas. Assim, a fundamentação utilizada pela turma julgadora de primeira instância em hipótese alguma poderá limitar o escopo da discussão nesta

própria Recorrente durante o curso do procedimento fiscal. Logo, a discussão ora travada deverá levar em conta que novos argumentos poderão surgir para, eventualmente, rebater as teses de defesa apresentadas.

Analisando as inúmeras reestruturações societárias a que se refere a exigência, encontro um ponto em comum que muito pode auxiliar na condução deste julgamento: em nenhum dos casos houve confusão patrimonial entre o adquirente das ações (onde se formaram os ágios) e a investida, sendo utilizada, sempre, ao menos uma outra pessoa jurídica para transferência do investimento original, e o respectivo ágio, sendo realizada operação de incorporação entre essa outra pessoa jurídica e a investida inicial. Em diversas situações como as ora tratadas, há citações de que esta Egrégia Turma teria firmado entendimento no sentido de que a amortização do ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com fulcro no art. 7º, inciso III da Lei nº 9.532/97, deveria atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Discordo de tal entendimento. Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação/extinção de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, em todos os ágios analisados, para seu deslinde, bastaria analisar o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado: investida e investidora passaram a ser uma única pessoa jurídica? Não há dúvidas que tal reestruturação jamais ocorreu.

Em razão da similitude fática, reproduzo, assim, alguns dos argumentos por mim entabulados em tal voto (acórdão nº 1402-001.460):

Não se pode confundir o direito a contabilização do ágio com as condições para amortização em termos fiscais.

Vejamos, com base no Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), a legislação que rege a matéria:

Amortização do Ágio ou Deságio

Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). [grifo nosso]

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I-valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II-ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III- provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

Art.386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual

detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

[...]

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

[...]

II- a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. [grifos nossos]

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento serem necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, a de que o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição -, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Assim sendo, com base em tal entendimento, entendo que já seria possível negar-se provimento ao recurso em relação aos ágios amortizados, haja vista jamais ter existido a extinção do investimento via incorporação, ainda que reversa, entre investidora (operação inicial, onde surgiu o ágio) e investida.

Saliento ainda que a tese de que os artigos 7º e 8º Lei nº 9.532/97 trouxeram um benefício fiscal relativo à amortização do ágio não prospera. A esse respeito, por filiar-me ao entendimento sobre a matéria, reproduzo excerto do voto do i. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no bojo do acórdão 1102-000.873:

A profunda alteração levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 consiste no seguinte: antes dela (na vigência do art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77), era absolutamente irrelevante (nos casos de incorporação, fusão ou cisão) o fundamento no qual baseava-se o anterior registro do ágio ou deságio. Bastaria à pessoa jurídica avaliar o acervo líquido recebido a preços de mercado, e toda a diferença entre este acervo e o valor contabilmente registrado, relativo à participação societária extinta, era imediatamente

deduzido como perda, para fins fiscais, qualquer que fosse o fundamento daquele ágio.

Após a Lei nº 9.532/97, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo.

A nova lei, portanto, possui caráter manifestamente anti-elisivo. Não somente pelo seu próprio conteúdo normativo, já que a partir de sua edição foram sensivelmente restringidas as possibilidades de dedução do ágio, conforme acima exposto, como também pela própria manifestação do legislador, contida na exposição de motivos ao art. 8º da MP 1.602/97, posteriormente convertido no art. 7º da Lei nº 9.532/97, verbis:

“O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”

Este ponto merece ser melhor explicitado, visto que há muitos juristas e doutrinadores — quiçá a maioria, até — que tratam os referidos artigos 7º e 8º como um incentivo fiscal às privatizações. Contudo, o entendimento aqui exposto não é isolado, e, neste sentido, transcrevo excerto de manifestação de Luís Eduardo Schoueri em recente livro¹ a respeito do tema:

“Muitos acreditam que a referida lei constituiu incentivo fiscal às privatizações. Neste sentido é o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas, quando estes assinalam que o tratamento fiscal conferido ao ágio pela Lei nº 9.532/1997

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 66-68.

‘foi estabelecido no contexto de incentivo às privatizações, em que o Estado brasileiro tinha interesse em oferecer condições vantajosas aos adquirentes e, com isso, conseguir melhores preços’.

O mesmo raciocínio pode ser visto em Marcel e Michel Gulin Melhem, segundo os quais uma (e talvez a principal) das razões para a criação das normas sobre dedutibilidade do ágio na incorporação teria sido o incentivo ao “então chamado Programa Nacional de Desestatização, tornando as empresas estatais mais atraentes aos investidores privados, uma vez que o ágio eventualmente pago nos leilões de privatização poderia ser deduzido fiscalmente”. É, ainda, o mesmo entendimento de João Dácio Rolim e de Frederico de Almeida Fonseca, para quem um dos motivos para o tratamento dado ao ágio pela Lei nº 9.532/1997 “foi o de fomentar o chamado ‘Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal’”.

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse intuito de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que os justificassem.

Segundo as palavras utilizadas à época pelo Poder Executivo para justificar a introdução de disciplina diferenciada para o ágio conforme sua fundamentação, houve a necessidade de se coibir planejamentos tributários consistentes na aquisição com ágio de empresas deficitárias e posterior incorporação que fizesse com que o ágio fosse deduzido na empresa lucrativa.

Como antigamente não havia qualquer coerência e consistência para a dedução do ágio, a falta de regulamentação específica estava sendo utilizada para distorcer a lógica do sistema, o que gerou motivação suficiente para que o legislador barrasse esses artifícios prejudiciais à completez do ordenamento jurídico.”

Ainda que possa não ser o entendimento dominante, também no CARF se encontram manifestações no mesmo sentido do quanto exposto no presente voto. Peço vênica para transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-95.786, de 18 de outubro de 2006, à época acompanhado por unanimidade pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Antigamente, o Decreto 1.598/77, em seu artigo 34, atual artigo 430 do RIR/99 (...)

Não havia prazo mínimo para esta operação de registro da perda, certo que alguns contribuintes, fortes na avaliação apenas de bens tangíveis e ignorando a valorização de intangíveis,

registravam perdas quase pela totalidade do ágio pago na aquisição. E isso em operações muitas das vezes instantâneas.

(...)

A motivação para a nova regra teve caráter antielisivo, conforme a exposição de motivos ao artigo 8º da MP 1.602/97, convertido no artigo 7º da Lei 9.532/97, verbis:

(...)

A única conclusão possível, portanto, é que a nova regulamentação, além de tomar despicienda qualquer avaliação de acervo líquido quando existente ágio ou deságio, criou prazo mínimo para a amortização, no caso 5 anos, como forma de evitar o ganho fiscal imediato que anteriormente se obtinha, pelo reconhecimento a um só tempo da diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido.

No entanto, não há na norma qualquer permissão para que tal efeito represente um ajuste ao lucro líquido, mediante exclusão no LALUR. O fato é contábil, representativo do controle na escrituração da amortização do ágio após a incorporação. Como bem observou a decisão recorrida, apenas se a amortização ultimar-se em período anterior a cinco anos, haverá necessidade de ajustes por adição e exclusão, para respeito ao prazo mínimo definido na norma.”

O entendimento, data vênia equivocado, de que o referido artigo veicularia incentivo fiscal foi tão veemente e reiteradamente alardeado, que na própria Câmara de Deputados foi debatido um projeto de lei visando à revogação do “benefício fiscal” previsto no inciso III do artigo 7º (que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros).

De fato, o então Deputado Valdemar Costa Neto apresentou o Projeto de Lei nº 2.922-A, de 2000, por meio do qual propunha, em seu artigo 1º, a revogação do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ao argumento de ser “completamente absurdo o benefício fiscal que ela concedeu as empresas vencedoras dos leilões de privatização de empresas estatais”.

Ainda, posteriormente, foi apresentada emenda, pelo Deputado Luiz Antonio Fleury, a este projeto de lei, propondo a supressão da revogação antes proposta, na qual, mais uma vez, deu-se ao referido artigo a conotação de incentivo fiscal, verbis:

“Inclusive, a forma de contabilização atualmente prevista no inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, representou um incentivo para que as empresas privadas participassem dos programas de desestatização.

Neste sentido, podemos até dizer que um dos principais incentivos apresentados pelos processos de privatização está inserido na seara fiscal, eis a razão pela qual o benefício fiscal do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, se faz necessário.”

O Relator da matéria na Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Antonio Cambraia, em seu voto, acolheu integralmente as ponderações apresentadas pela emenda supressiva, ressaltando que, por meio do artigo da Lei nº 9.532/97 em questão, “estimula-se o investimento em outras empresas e a reorganização societária, tão importantes num contexto de baixo crescimento econômico do país”.

O Projeto de Lei nº 2.922-A foi rejeitado, no mérito, por unanimidade, tendo sido arquivado em 02/12/2004, consoante informações obtidas em www.camara.gov.br.

O entendimento de que se trata de um incentivo fiscal tem permeado as mais recentes decisões do CARF a respeito do tema. Neste contexto foram proferidos diversos dos acórdãos citados pela recorrente em sede de recurso e memoriais apresentados, bastando a tanto citar o Acórdão nº 1301-000.711 (Tele Norte Leste, de relatoria do ilustre Conselheiro Valmir Sandri) e o Acórdão nº 1402-000.802 (Banco Santander, de relatoria do ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza).

Transcrevo abaixo breve excerto do Acórdão nº 1301-000.711:

“Na verdade, o Programa Nacional de Desestatização, juntamente com as regras atinentes à dedutibilidade do ágio fizeram parte de todo um contexto para a formulação dos preços ofertados nos leilões de privatização e para as sucessivas reorganizações societárias realizadas pelas empresas objeto da desestatização, servindo como atrativo e motivo para o aumento substancial dos valores auferidos pelo Governo com a privatização.

Noutro giro, a dedutibilidade do ágio e a possibilidade de a empresa realizar a reorganização societária para o seu aproveitamento fez parte do pacote de condições ofertadas às empresas que participaram das privatizações, tendo, todas elas, conforme pesquisa na internet, adotado a política incentivada acima.”

Não me sensibilizam, contudo, os argumentos expendidos neste sentido. Identifico nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 tão somente uma nova normatização atinente ao registro e amortização do ágio — a propósito, sem sombra de dúvidas, mais restritiva que a anterior.

Além disto, não há nenhum elemento na Lei nº 9.532/97 que expressamente a vincule ao Programa Nacional de Desestatização. Pelo contrário, suas regras são válidas para todo e qualquer evento de fusão, incorporação ou cisão que implique a extinção de participação societária anteriormente adquirida com ágio.

Outro ponto merece ainda análise: a utilização de empresa veículo para transferência de tal ágio.

A meu ver, resta evidente a utilização de empresa veículo para transferência do ágio em todos os casos sob julgamento.

A esse respeito, entendo que o entendimento por mim externado no voto condutor do acórdão 1402-001.460 amolda-se perfeitamente ao caso concreto, razão pelo qual reproduzo os excertos de interesse:

[...]

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, talvez nunca alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou comercial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.³

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da

sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para se esquivar do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte

excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory

v. *Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)*”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, *Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62*):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.*⁴ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

*No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.*⁵

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.⁶ (grifo nosso)

*Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**”⁷. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.⁸*

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropela a legalidade e a tipicidade. [...]

Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

*um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade**.⁹ (grifo nosso)*

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de “operação estruturada em sequência”.

Greco¹⁰ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturada em Sequência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476.

em 12/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

[...]

Salienta-se que sem a utilização das denominadas “empresas veículo” não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as “empresas veículos” efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização como conduit company foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência. Ou seja, utilizou-se de sociedades de passagem a fim de que a mais valia na aquisição de ações - contabilizada como ágio e que deveria compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital -, após imediata incorporação reversa, se transformasse em despesa dedutível na Recorrente.¹¹

Por esses motivos, nego provimento ao recurso quanto a amortização dos ágios mediante utilização de empresas veículo.

[...]

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente nos passos intermediários da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os demais aspectos da reorganização, bem como suas consequências em outras searas.

¹¹ Novamente, a menção à incorporação reversa naquele caso não impede a adoção das mesmas conclusões nos presentes autos.

Tecidas as observações pertinentes, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.**¹²*

Conforme já salientado, a artificialidade da operação se deu no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio. Deu-se, assim, a denominada “transferência de ágio”, hipótese não prevista em lei, uma vez que somente ao adquirente do investimento com mais valia cabe o direito à amortização do ágio, ou, em caso de incorporação reversa, à investida, desde que haja confusão patrimonial com a real adquirente do investimento. Corroborando com tal entendimento, colaciono o decidido no Acórdão nº 1302-00.834, de relatoria do i. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, o qual, em hipótese análoga à analisada nos presentes autos, firmou entendimento sobre a impossibilidade de transferência do ágio de uma empresa para outra:

Ementa:

[...]

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

*Em virtude da **absoluta ausência de previsão legal**, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.*

(...)

Voto condutor

[...]

*Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, **o dever de segregar o custo de***

aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.

(...)

Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida. [grifos nossos]

A respeito das operações específicas em cada aquisição realizada, peço vênua para transcrever os passos realizados, nos termos expostos pela PGFN em suas contrarrrazões, acompanhados de minhas conclusões sobre cada uma das operações:

a) Da indedutibilidade do ágio decorrente da aquisição da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A.

Histórico das operações societárias que levaram ao surgimento e dedutibilidade do ágio.

- 04/08/1998 – a PORTELCOM PARTICIPAÇÕES S/A adquire da União 51,79% do capital votante da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A (TCP), a qual era controladora da empresa TELESP CELULAR S/A, pelo valor de R\$ 3.588.000.000,00.

- 05/11/1999 – a PORTELCOM adquire participação na empresa CELULAR TELECOM HOLDING S/A (CTH) e aumenta o seu capital social mediante a transferência das ações da TCP. Em face dessa operação, a CTH registra um ágio relativo a TCP no valor de R\$ 3.204.019.694,07.

- 21/11/1999 – a CTH é incorporada pela TCP, a qual absorve o ágio relativo as suas próprias ações.

- 14/12/1999 – a TCP é parcialmente cindida com versão do seu patrimônio a TELESP na proporção do patrimônio líquido que gerou o ágio relativo a própria TCP. Em outras palavras, a TELESP absorve o ágio inicialmente registrado pela CTH quando da “aquisição” da TCP, e passa a amortizá-lo, deduzindo-o fiscalmente.

- 31/10/2006 – a GLOBAL TELECOM, empresa do mesmo grupo do contribuinte, incorpora a TELESP, absorve o saldo do ágio a amortizar e a deduzir, e altera sua denominação social para VIVO S/A.

Considerando que o ágio registrado pela CTH decorre da aquisição das ações da TCP pela PORTELCOM, apresenta-se o seguinte esquema gráfico que resume as operações acima citadas:



Diante de tal cenário, não há dúvidas de que o ágio em questão foi efetivamente suportado por PORTELCOM por ocasião da aquisição da TCP. Nesse cenário, e conforme já abordado anteriormente, o disposto no art. 386 do RIR/99 não dá guarida à dedutibilidade em razão da incorporação da CTH. Isso porque, mesmo com a incorporação da CTH pela TCP, não houve o encontro num mesmo patrimônio do ágio pago pelas ações da TCP. A propósito, resta evidente que CTH foi mera “empresa veículo” no intuito de permitir que o ágio original fosse transferido de PORTELCOM para suas controladas. De toda forma, há de se ressaltar que a verdadeira adquirente de TCP foi PORTELCOM, e, mesmo com a incorporação de TCP, TELESP, PORTELCOM e TELESP (ao final com o patrimônio de TCP já incorporado) continuaram a existir, cada uma com seu patrimônio, reforçando a ausência de extinção do investimento necessária à dedução do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

b) Da indedutibilidade do ágio decorrente da aquisição da TELE LESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A.

Histórico das operações societária que levaram ao surgimento e dedutibilidade do ágio.

- **04/08/1998** – o consórcio **IBEROLESTE PARTICIPAÇÕES S/A**, formado pela **IBERDROLA INVESTIMENTOS SUL** e **TELEFONICA INTERNATIONAL S/A**, adquire da União parte do capital votante da **TELE LESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A**, a qual era controladora da **TELEBAHIA CELULAR S/A** e da **TELESERGIPE CELULAR S/A**, pelo valor de R\$ 428.000.824,00.

- **09/10/2000** – o consórcio **IBEROLESTE** adquire participação na empresa **DIVA PARTICIPAÇÕES LTDA** e aumentou seu capital social mediante nova transferência das ações da **TELE LESTE**. Em face dessa operação, a **DIVA registra um ágio relativo às ações da TELE LESTE no valor de R\$ 376.316.192,97**.

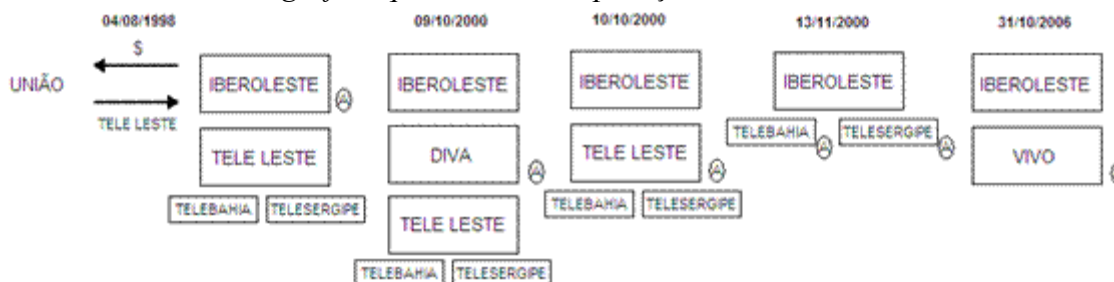
- **10/10/2000** – a **DIVA** é incorporada pela **TELE LESTE**, a qual absorve o ágio relativo as suas próprias ações.

- **13/11/2000** – a **TELE LESTE** é parcialmente cindida com

versão do seu patrimônio às empresas TELEBAHIA e TELESERGIPE na proporção do patrimônio líquido que gerou o ágio relativo a TELE LESTE. Em outras palavras, a TELEBAHIA e a TELESERGIPE absorvem proporcionalmente o ágio inicialmente registrado pela DIVA quando da “aquisição” da TELE LESTE, e passam a amortizá-lo, deduzindo-o fiscalmente.

- 31/10/2006 – a GLOBAL TELECOM S/A, empresa do mesmo grupo do antigo consórcio, incorpora a TELEBAHIA e a TELESERGIPE, absorve o saldo dos ágios a amortizar e a deduzir, e altera sua denominação social para VIVO S/A.

Considerando que o ágio registrado pela DIVA decorre da aquisição das ações da TELE LESTE pelo consórcio IBEROLESTE, apresenta-se o seguinte esquema gráfico que resume as operações acima citadas:



Conforme organograma acima, resta evidente que o ágio pago por IBEROLESTE na aquisição de TELE LESTE foi transferido à DIVA (“empresa veículo”) com o intuito de permitir que essa fosse incorporada reversamente por TELE LESTE, a qual, posteriormente, foi incorporada por suas controladas TELEBAHIA e TELESERGIPE, ao final sucedidas por VIVO. A questão da impossibilidade da transferência do ágio já foi explicitada de forma minudente alhures. De toda forma, como o ágio foi verdadeiramente suportado por IBEROLESTE e o investimento inicial realizado em TELE LESTE compunha, ao final, o patrimônio de VIVO, não houve a extinção do investimento a que alude o art. 386 do RIR/99 como condição *sine qua non* a possibilitar a amortização de ágio.

Ainda que assim não fosse, há outro fundamento (subsidiário) para a manutenção da exigência: a inexistência de documento prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago. A esse respeito, peço vênias para reproduzir os valiosos argumentos tecidos pela PGFN em suas contrarrazões:

Subsidiariamente, caso se entenda que a legislação autoriza a transferência do ágio de uma empresa para outra, o que se admite apenas para fins de argumentação, destaca-se que o recorrente não logrou demonstrar nos autos que o ágio decorrente da aquisição da TELE LESTE fora pago com base na rentabilidade futura da TELE

LESTE.

Em suma, não obstante a falta de confusão patrimonial exigida pela lei, o contribuinte também não cumpre outro requisito necessário à dedutibilidade do ágio: documento prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago na rentabilidade futura do investimento adquirido.

Como primeiro ponto a ser analisado, deve-se ter em mente o que a legislação tributária prevê acerca da dedutibilidade do ágio baseado na rentabilidade futura, e sobre a necessidade desse fundamento econômico estar comprovado em um documento elaborado antes do efetivo pagamento dessa “mais valia”.

Desta feita, haja vista o que até aqui foi exposto, demonstra-se que, para o reconhecimento da dedutibilidade de um ágio nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99, esse ágio deve ter se pautado na rentabilidade futura da participação societária adquirida. E, para a aferição dessa razão econômica, deve o documento que a atesta ter sido elaborado antes do efetivo pagamento da “mais valia” a que se refere.

Demonstrada a premissa normativa, parte-se a sua aplicação ao caso concreto.

No caso do ágio decorrente da aquisição das ações TELE LESTE pelo consórcio IBEROLESTE, verifica-se que o contribuinte autuado não trouxe aos autos um documento hábil a demonstrar o fundamento econômico na rentabilidade futura da TELE LESTE. Tendo em vista que o laudo juntado pelo contribuinte foi elaborado em data posterior àquela em que o ágio foi pago (o que é incontroverso nos presentes autos), deve-se considerar que essa “mais valia” é indedutível, pois não foi comprovado o fundamento econômico que a lei exige.

De fato, compulsando os documentos trazidos pelo recorrente, observa-se que, em que pese o consórcio IBEROLESTE ter negociado as ações da TELE LESTE, com o pagamento de ágio, no dia 04/08/1998, o laudo trazido para justificar o fundamento econômico desse o montante foi elaborado somente em 27/10/2000, ou seja, mais de DOIS ANOS depois do pagamento.

Tal como demonstrado acima, essa intempestividade afeta de maneira irrefutável o alegado fundamento econômico da “mais valia” paga. Tendo sido elaborado em data posterior, não há como o laudo elaborado em 27/10/2000 atestar que o ágio pago em 04/08/1998 teve como fundamento a rentabilidade futura da participação societária adquirida. A elaboração de um laudo no presente não é hábil a atestar o elemento volitivo das partes em um negócio que se realizou no passado. Ou o documento foi elaborado à época do pagamento do ágio e, portanto, é possível aferir a justificativa econômica eleita; ou o documento não existe, não sendo possível aferir a razão que levou o pagamento do ágio.

O laudo trazido pelo contribuinte pode até calcular a rentabilidade futura da TELE LESTE a partir de determinada data no passado. Agora, servir como fundamento econômico (justificativa) para um negócio já realizado, é impossível.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2, de 13/04/2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil). Ora, como pode um ágio ter como fundamento uma rentabilidade

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

futura apurada posteriormente ao seu pagamento? Quer dizer, então, que o consórcio IBEROLESTE negociou as ações da TELE LESTE em 04/08/1998, e somente em 27/10/2000 foi apurar o motivo pela qual pagou o preço?

Nesse diapasão, destaca-se também que a data-base do documento apresentado do contribuinte para demonstrar o fundamento econômico do ágio relativo à aquisição da TELE LESTE sequer se refere à época em que o consórcio IBEROLESTE adquiriu as ações da União.

Portanto, não há como admitir que seja dado ao contribuinte tamanho poder de manipulação sobre os fatos tributáveis. Como regra-matriz de julgamento eleita pelo CARF, a verdade material deve sempre ser buscada. No presente caso, a verdade material só pode ser averiguada pelos documentos produzidos à época do pagamento do ágio. Aceitar documentos elaborados em data posterior significa: tornar letra morta o disposto no artigo 385 do RIR/99; aceitar como possível uma situação impossível; e admitir que a verdade formal deva prevalecer sobre a verdade material, ou seja, “jogar no lixo” a coerência jurisprudencial que este Conselho tanto almeja.

Demonstra-se, assim, que o contribuinte não logrou demonstrar o fundamento econômico exigido pela lei do ágio pago quando da aquisição das ações da TELE LESTE. Não consta dos autos qualquer documento prévio ao seu pagamento que ateste a sua fundamentação na rentabilidade futura da empresa. Não há no processo qualquer elemento que ateste o elemento volitivo do consórcio IBEROLESTE quando da aquisição das ações da TELE LESTE.

Claro se mostra, portanto, que o ágio pago pelo consórcio IBEROLESTE não foi pautado na rentabilidade futura da TELE LESTE. Se assim tivesse sido, o contribuinte não teria qualquer problema em trazer aos autos o documento que pautou (e, portanto, antecedeu) a sua decisão de pagar o ágio.

Por oportuno, destaca-se que, não obstante o documento trazido pelo contribuinte para justificar o fundamento econômico do ágio ter sido elaborado posteriormente ao efetivo pagamento da “mais valia”, e sequer ter como data-base de análise o período do pagamento, ele também é posterior ao registro do segundo ágio, quando da “aquisição” da TELE LESTE pela DIVA (quando o ágio é transferido). Assim, ainda que se tomasse como parâmetro o ágio registrado pela DIVA quando da “aquisição” da TELE LESTE, o documento trazido pelo contribuinte também não serviria para justificar o fundamento econômico dessa “mais valia”.

No que atine às questões ligadas ao valor do ágio efetivamente pago com base no edital de licitação de privatização da TELE LESTE na aquisição realizada pelo consórcio IBEROLESTE, e posteriormente transferido a DIVA (bem como ser o edital um documento hábil a demonstrar o fundamento econômico de tal ágio), embora seja desnecessária sua análise ao deslinde do caso em razão das conclusões já expostas, esclarece-se que a dedutibilidade do ágio deveria ser restrita ao valor das ações da TELE LESTE apurado e indicado em tal edital.

Assim, em que pese o consórcio IBEROLESTE ter pago a União R\$ 428.000.824,00 pelas ações da TELE LESTE, apenas R\$ 125.000.000,00 se encontram justificados pelo edital (fl. 9 do edital). Portanto, com base no edital, o consórcio não pagou um ágio de R\$ 376 milhões com supedâneo na rentabilidade futura da TELE LESTE, mas sim algo em torno de R\$ 73 milhões.

De todo modo, em razão da inexistência de extinção do investimento, voto por negar provimento em relação a tal ponto.

c) Da indedutibilidade dos ágios decorrentes da aquisição da GLOBAL TELECOM S/A e da TAKOTEL TELECOM LTDA.

Histórico das operações societárias que levaram ao surgimento e dedutibilidade do ágio.

- **13/01/2001** – a TCP adquire 82,18% do capital total das empresas DAINI DO BRASIL S/A, GLOBALTELCOM TELECOMUNICAÇÕES S/A e INEPAR S/A, as quais detinham a totalidade das ações da GLOBAL TELECOM S/A, pelo valor de US\$ 352.002.352,12. **Em razão dessa aquisição, a TCP registra um ágio no valor de R\$ 585.548.000,00.**

- **26/01/2001** – as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR adquirem a totalidade das quotas da MOTOROLA NMG DO BRAZIL, cuja denominação social fora alterada para TAKOTEL TELECOM LTDA. Em face dessa operação, as três empresas registram um ágio relativo a TAKOTEL (MOTOROLA) no valor de R\$ 183.236.000,00.

- **09/11/2001** – a TCP adquire participação na empresa CBH TELECOMUNICAÇÕES S/A e aumenta o seu capital social mediante a transferência das ações das empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR. Em razão dessa operação, a CBH registra três ágios diferentes: DAINI, R\$ 431.020.904,96; GLOBALTELCOM, R\$ 97.498.511,84; e, INEPAR, R\$ 585.547.828,15. Ainda nesse mesmo dia, as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR adquirem participação na empresa CB TELECOMUNICAÇÕES LTDA (CB) e aumentam o seu capital social mediante a transferência das ações da TAKOTEL, a qual registra um ágio no valor de R\$ 154.934.262,08.

- **30/11/2001** – a CBH é cindida totalmente com versão do seu patrimônio às empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR na proporção do patrimônio líquido que gerou o ágio dessas mesmas empresas. Nesse mesmo dia, a CB TELECOMUNICAÇÕES é incorporada pela TAKOTEL. Em face dessas operações, portanto, as empresas DAINI, GLOBALTELCOM, INEPAR e TAKOTEL absorvem os ágios relativos as suas próprias ações.

- **1º/12/2001** – as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR adquirem participações nas empresas CG TELECOMUNICAÇÕES S/A e CE TELECOMUNICAÇÕES

LTDA e CF TELECOMUNICAÇÕES LTDA, respectivamente, e aumentam o capital social dessas empresas mediante a transferência das ações que detêm da GLOBAL TELECOM mediante a cobrança de ágio.

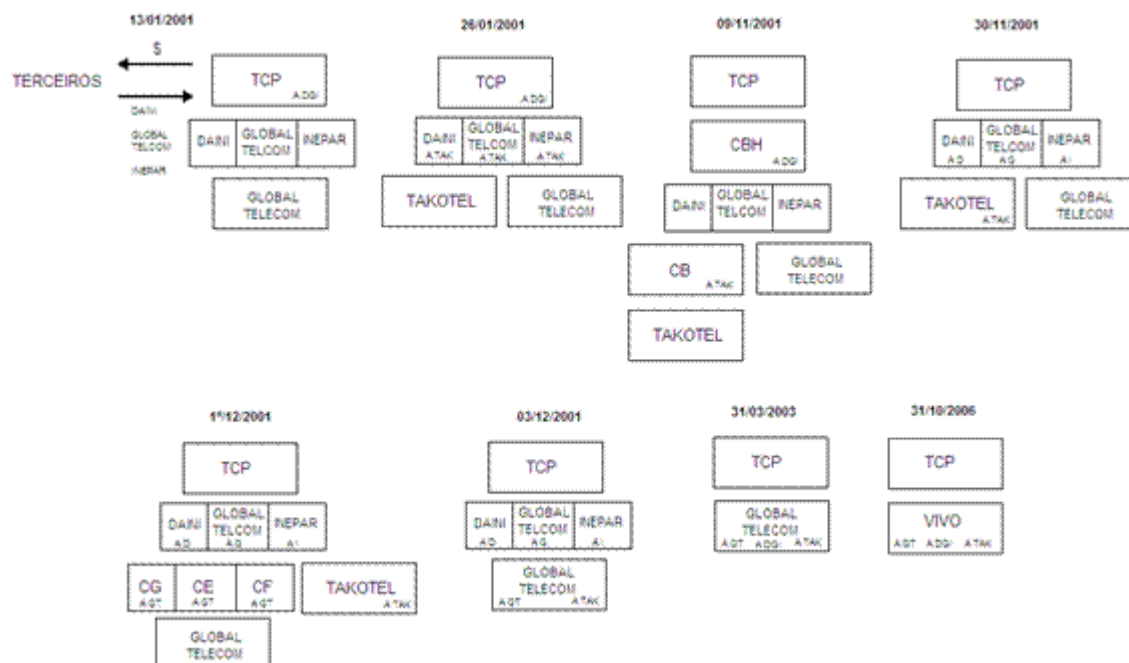
- 03/12/2001 – a GLOBAL TELECOM incorpora as suas controladoras CG, CE e CF, assim como a TAKOTEL, e absorve os ágios que estavam sendo amortizados e deduzidos nessas empresas.

- 27/12/2002 – as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR adquirem os 17,88% restantes do capital total da GLOBAL TELECOM.

- 31/03/2003 – a GLOBAL TELECOM incorpora as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR e absorve os ágios que estavam sendo amortizados e deduzidos nessas empresas.

- 31/10/2006 – a GLOBAL TELECOM altera sua denominação social para VIVO S/A.

Considerando que o ágio registrado pela CBH decorre da aquisição das ações das empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR pela TCP, e que o ágio registrado pela CB decorre da aquisição das ações da TAKOTEL pelas empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR, apresenta-se o seguinte esquema gráfico que resume as operações acima citadas:



Da inexistência de comprovação do pagamento dos ágios

O primeiro ponto a ser abordado já se mostra mais do que suficiente para concluir a respeito da indedutibilidade dos ágios relativos à aquisição da GLOBAL TELECOM e da TAKOTEL. Compulsando os autos não identifiquei a prova cabal a respeito do pagamento dos referidos ágios. A inexistência de tal documentação comprobatória

impossibilita a admissibilidade da dedutibilidade dessa “mais valia”.

Há de se ressaltar que tanto a autoridade fiscal lançadora, quanto a turma julgadora de primeira instância, já haviam discorrido a respeito de tal ponto. Em sede de recurso voluntário foram anexados documentos que demonstram, de forma inequívoca, as negociações levadas a efeitos, mas em nenhum momento comprovam o efetivo pagamento, ou, nos termos contidos nas contrarrazões da Fazenda Nacional, **“o efetivo sacrifício patrimonial oferecido em troca das participações societárias adquiridas não foi comprovado”**.

Por conseguinte, considerando-se que a Recorrente não colacionou provas hábeis aptas a atestes o efetivo pagamento relativo aos ágios registrados na aquisição da DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR pela TCP, e da aquisição da TAKOTEL por essas mesmas três empresas, resta caracterizada a indedutibilidade das “mais valias” correspondentes ante a inexistência de suas comprovações.

Além disso, na operação em análise novamente vem à tona a questão da transferência do ágio.

Ainda que se ultrapasse a questão ausência de comprovação do pagamento dos ágios, é de suma importância destacar que o ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM não pode ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que se trata de um ágio transferido e sem comprovação, por meio de documento hábil, de seu fundamento econômico.

Especificamente em relação ao ágio decorrente da aquisição da TAKOTEL, o ágio registrado não pode ser deduzido por não ter o seu fundamento econômico demonstrado por meio de qualquer documento. Frisa-se que não está se discutindo aqui a existência de um laudo com data posterior à aquisição, mas sim a total inexistência de qualquer documento nesse sentido, ainda que extemporâneo.

No que tange ao ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM. Aduz a Recorrente que seria dedutível, mediante amortização, uma vez que CBH foi incorporado pelas empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR.

Conforme já explanado, discordo de tal entendimento. O ágio amortizado por GLOBAL TELECOM foi pago por TCP na aquisição de DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR. Conforme já descrito, não houve entre investida e investidora qualquer reestruturação societária que implicasse a extinção do investimento. TCP continuou a existir e os ágios foram todos sendo transferidos até chegar a GLOBAL TELECOM, que passou a amortizá-los. Portanto, a pessoa jurídica que adquiriu o investimento jamais incorporou, ou foi incorporada, pela pessoa jurídica investida. O investimento inicial realizado por TCP foi posteriormente concentrado em GLOBAL TELECOM, sucedida posteriormente por Vivo. Assim sendo, não há que se falar em dedução de tais ágios das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como bem asseverou a PGFN:

[...] como se sabe, tal operação não é hábil a proporcionar a confusão patrimonial exigida pelo artigo 386 do RIR/99. No caso do ágio gerado quando da aquisição da GLOBAL TELECOM, a única possibilidade dessa “mais valia” se tornar dedutível seria se a TCP incorporasse as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR, e,

por fim, a própria GLOBAL TELECOM. Como isso não ocorreu, não há que se falar em dedutibilidade do ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM.

É importante salientar a notória utilização de empresa veículo para transferência do ágio: CBH somente existiu - e como subsidiária da TCP - durante 21 dias! Isso, sem sombra de dúvida, demonstra que o ágio transferido a CBH pela TCP se deu sem qualquer propósito negocial, visando a tal somente permitir que TCP tornasse o ágio decorrente da aquisição da DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR pudesse ser amortizado, ainda que não houvesse extinção do investimento mediante incorporação entre investida e investidora que efetivamente suportou o pagamento do ágio.

Ainda que assim não fosse, há outro fundamento (subsidiário) para a manutenção da exigência: a inexistência de documento prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago. A esse respeito, novamente peço vênia para reproduzir os valiosos argumentos tecidos pela PGFN em suas contrarrazões:

Todavia, caso se entenda que a transferência de ágio é possível, o que se admite por argumentação, destaca-se que o ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM também não é dedutível porque tal “mais valia” não apresenta o seu fundamento econômico pautado em documento hábil. Por certo, embora a TCP tenha adquirido as empresas DAINI, GLOBALTELCOM e INEPAR, e, por conseguinte, a GLOBAL TELECOM, em 13/01/2001, o documento trazido para justificar o fundamento econômico do ágio fora elaborado somente no mês seguinte.

Ora, como visto no item anterior, não há como admitir que o contribuinte controle a concessão de um benefício fiscal. Ou o ágio foi pago com base na rentabilidade futura do investimento adquirido e, portanto, há um documento que comprove esse aspecto, ou o ágio não foi pago com supedâneo nessa justificativa econômica. No caso em apreço, como a TCP pagou o ágio em 01/2001 e somente em 02/2001 foi apurar o seu fundamento econômico, esse documento não deve ser considerado hábil para a finalidade pretendida pelo contribuinte.

Portanto, no caso do ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM, percebe-se novamente a intenção do contribuinte em tentar aproveitar o melhor de dois mundos possíveis. Para a dedutibilidade do referido ágio, ele aproveita a aquisição que ocorreu no dia 13/01/2001 para justificar a sua existência, e o investimento na CBH realizado no dia 09/11/2001 para justificar a existência de laudo prévio e confusão patrimonial entre investimento e investidor. Tal como já demonstrado, essa pretensão não pode ser admitida.

Por outro lado, no que tange ao ágio decorrente da aquisição da TAKOTEL, ele é indedutível em face da completa ausência de qualquer documento que demonstre que ele foi pago com base na rentabilidade futura da TAKOTEL. Com efeito, assim como fora apurado pela Fiscalização e ratificado pela decisão de primeira instância, não consta dos autos qualquer documento que ateste a rentabilidade futura da TAKOTEL.

Dessa forma, ante o exposto, demonstra-se que os ágios decorrentes da aquisição da GLOBAL TELECOM e da TAKOTEL são plenamente indedutíveis. O primeiro deriva de um ágio transferido,

não é pautado em documento hábil, e demonstra o intuito do contribuinte de se locupletar indevidamente. O segundo não tem seu fundamento econômico justificado por qualquer documento.

De todo modo, em razão da inexistência de extinção do investimento, voto por negar provimento em relação a tal ponto.

d) Da indedutibilidade do ágio decorrente da aquisição da TELE CENTRO OESTE PARTICIPAÇÕES S/A.

Histórico das operações societárias que levaram ao surgimento e dedutibilidade do ágio.

- 24/03/2003 – a TCP adquire, mediante contrato de compra e venda, 61,10% do capital votante e 20,37% do capital total da TELE CENTRO OESTE PARTICIPAÇÕES S/A (TCO) pelo valor de R\$ 1.505.511.000,00. A TCO, por sua vez, controlava as seguintes empresas: TELEGOIÁS CELULAR S/A, TELEMAT CELULAR S/A, TELEMS CELULAR S/A, TELERON CELULAR S/A, TELEACRE CELULAR S/A e NORTE BRASIL TELECOM S/A.

- 11/2003 – em atendimento ao disposto no artigo 254^ºA da Lei n.º

6.404/1976, a TCP realiza uma Oferta Pública de Ações (OPA) e adquire 32.205.831.706 ações da TCO pelo valor de R\$ 2.044.314.564,38. Nessa oportunidade a TCP registrou um ágio relativo a TCO no valor de R\$ 1.656.126.383,92.

- 13/05/2004 – a TCP adquire participação na empresa WXYZ 0059 HOLDING S/A e aumenta o seu capital social mediante a entrega das ações da TCO. Em face dessa operação, a WXYZ registra um ágio relativo a TCO no valor de R\$ 1.503.120.638,63.

- 31/05/2004 – a WXYZ é incorporada pela TCO, a qual absorve o ágio relativo as suas próprias ações.

- 14/06/2004 – a TCO é parcialmente cindida com versão do seu patrimônio as suas subsidiárias na proporção do patrimônio líquido que gerou o ágio relativo a TCO. Como a TCO era uma empresa que exercia tanto atividades de “holding” como de operadora, ela foi mantida como subsidiária da TCP. Com isso, as empresas TELEGOIÁS, TELEMAT, TELEMS, TELERON, TELEACRE e NORTE BRASIL absorvem proporcionalmente o ágio inicialmente registrado pela WXYZ quando da “aquisição” da TCO, e passam a

amortizá-lo, deduzindo-o fiscalmente.

- 08/10/2004 – mediante OPA voluntária, a TCP adquire 21,59% do

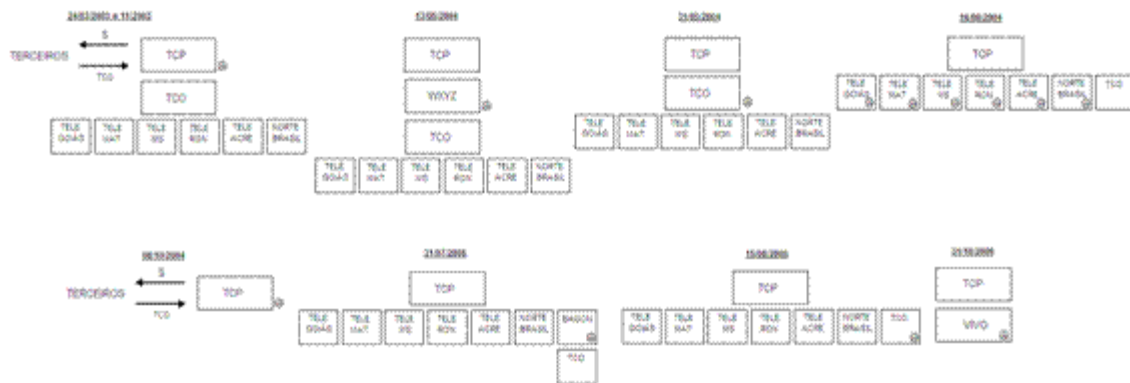
capital social da TCO pelo preço de R\$ 869.515.880,87.

- 31/07/2005 – a TCP adquire participação na empresa BAGON PARTICIPAÇÕES LTDA e aumenta o seu capital social com as ações da TCO que havia adquirido pela OPA voluntária. Em face dessa operação, a BAGON registra um ágio relativo a TCO no valor de R\$ 398.913.861,10.

- 15/08/2005 – a BAGON é incorporada pela TCO, a qual absorve o ágio relativo as suas próprias ações e passa a amortizá-lo.

- 31/10/2006 – a GLOBAL TELECOM, empresa do mesmo grupo do contribuinte, incorpora as empresas TELEGOIÁS, TELEMAT, TELEMS, TELERON, TELEACRE, NORTE BRASIL e TCO, absorve o saldo dos ágios a amortizar e a deduzir, e altera sua denominação social para VIVO S/A.

Considerando que os ágios registrados pela WXYZ e pela BAGON decorrem da aquisição das ações da TCO pela TCP, apresenta-se o seguinte esquema gráfico que resume as operações acima citadas:



Alegação de alteração de critério jurídico

Preliminarmente, aduz a Recorrente que a glosa do ágio referente à aquisição da TCO seria nula ante a alteração do critério jurídico levada a efeito pela autoridade lançadora.

Isso porque, em procedimento fiscal anterior, teria sido reconhecida a validade da aquisição da TCO pela TCP, bem como do respectivo ágio. Assim, não seria possível realizar a glosa desse mesmo ágio em procedimento fiscal posterior, sob pena de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional (alteração do critério jurídico).

Entendo não lhe assistir razão.

O art. 146 do CTN busca proteger o contribuinte de mudanças de entendimento do Fisco. Para tanto, necessitaria o Fisco realizar um lançamento, o contribuinte, a partir de então, adequar seus procedimentos a tal exegese, e, futuramente, em relação a fatos geradores posteriores, o Fisco vir a autuar novamente o contribuinte com critério diverso do aplicado no lançamento anterior. Tal conduta violaria o princípio da proteção da confiança do contribuinte, sendo vedado pelo dispositivo legal em comento.

Efetivamente não foi o ocorrido no presente caso.

Em primeiro lugar, o fato de não ter sido realizada a glosa de tal amortização em procedimento fiscal anterior implica não ter havido lançamento em relação a tal matéria. Independentemente dos motivos que não levaram à glosa, é certo que há necessidade da formalização do lançamento sobre determinada matéria em um primeiro momento, e posteriormente novo lançamento sobre a mesma matéria para que, em tese, verifique-se se houve alteração do critério jurídico. O art. 146 do CTN protege contribuinte, portanto, de lançamentos realizados com critérios distintos. Havendo somente um lançamento sobre tal amortização de ágio, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN.

Querer dar tal elasticidade ao procedimento fiscal que não redundou em exigência, igualá-lo-ia ao instituto da consulta tributária, esse sim que apto a resguardar o entendimento formalizado no presente pelo Fisco em relação aos fatos geradores futuros, até que, eventualmente, haja alteração de entendimento por parte da administração tributária, a qual seria aplicada somente a fatos geradores futuros.

De toda forma, a alteração do critério jurídico somente serviria para proteger o contribuinte sobre fatos geradores posteriores ao exercício do primeiro lançamento. E, no caso concreto, o lançamento anterior foi realizado no final de 2007, protegendo, sob a ótica defendida pela Recorrente, o procedimento adotado para fatos geradores futuros, ocorridos a partir do ano de 2008, enquanto o período a que se refere a presente exigência diz respeito aos anos-calendário de 2006 e 2007.

Em resumo:

- não caracteriza mudança de critério jurídico o primeiro lançamento realizado sobre determinado fato;
- além disso, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN se o lançamento contestado diz respeito a fatos geradores ocorridos anteriormente à data do lançamento inicial citado pela Recorrente como paradigma para fins de aplicação de tal dispositivo legal.

Desse modo, rejeita-se a preliminar de nulidade em relação a tal infração.

Da transferência de ágio.

Nos mesmos moldes já expostos em relação às demais operações, considerando-se que TCP (investidora) e TCO (investida) jamais uniram seus patrimônios de forma a extinguir o investimento inicial realizado, não há que se aceitar a transferência do ágio para que outras empresas do grupo pudessem amortizá-lo.

Salienta-se ainda no caso a veemente utilização de empresas veículos - WXYZ e BAGON – de durações efêmeras (18 e 15 dias, respectivamente), utilizadas como instrumento de transferência do ágio suportado por TCP.

Isso posto, nega-se provimento também em relação a tal ponto.

4.2.5 Conclusões quanto à glosa de amortização de ágio

Entendo que, pelas conclusões já expostas, não se pode acatar as amortizações a título de ágio realizadas pela Recorrente.

Em resumo: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso em relação a tais infrações.

5 DA INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Para a Recorrente, não haveria base legal para se aplicar o conceito de despesa desnecessária à CSLL.

Dirirjo de tal entendimento.

Em relação à dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, deve-se ter em conta que a autuação, no presente caso, foi motivada por dispêndios oriundos de operações consideradas artificiais, desprovidas de propósito empresarial.

A Contribuição Social sobre o Lucro tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, do RIR de 1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim, determina o artigo 299, do RIR de 1999:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações artificiais, por violar as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que os dispêndios, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido artificialmente não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Logo, correta a adição de tal montante à base de cálculo da CSLL;

Assim, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

6 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos

opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever **expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.***

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *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.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No mais, cumpre esclarecer que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Isso posto, voto por manter tal exigência.

7 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por: (a) dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a glosa da amortização das despesas com ágio referente à Telesp no valor de R\$ 53.212.298,90 relativo aos meses de novembro e dezembro de 2006 (conforme quadro 23 à fl. 4780 e item 110 do acórdão recorrido (fl. 8993); e R\$ 319.273.793,46 relativo ao ano-calendário de 2007 (conforme quadro 24 à fl. 4780); (b) rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: I) acolher a decadência relativa ao crédito tributário decorrente dos fatos geradores praticados pela sucedida Telegoiás; e II) restabelecer a dedução das seguintes despesas: i) variação cambial no valor de R\$ 22.230.478,87 (item 3.2.4.2 do Termo de Verificação Fiscal); ii) depreciação incentivada acelerada das incorporadas no valor de R\$ 196.721.767,69 (item 3.2.5.1 do Termo de Verificação Fiscal); iii) depreciação incentivada acelerada da recorrente no valor de R\$ 71.642.685,88 (item 3.2.5.2 do Termo de Verificação Fiscal), iv) doações e patrocínios (itens 3.2.3 e 3.2.6 do Termo de Verificação Fiscal); e v) gratificações a administradores no valor de R\$ 191.191,16 (item 3.2.7 do Termo de Verificação Fiscal).

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Processo nº 10903.720001/2011-15
Acórdão n.º **1402-002.158**

S1-C4T2
Fl. 10.404

CÓPIA