



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

**Processo n°** 10903.720001/2011-15  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1402-003.604 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2018  
**Matéria** OMISSÃO E MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS  
**Embargante** VIVO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. EVIDENTE OCORRÊNCIA. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissões e vícios contidos nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tais *lapses* jurisdicionais.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão acerca da manifestação fiscal em sede de diligência determinada em 1ª instância de julgamento administrativo, mas sem efeitos infringentes, na medida em que referida manifestação também se mostra limitada pela autoridade julgadora, padecendo do mesmo vício refutado no acórdão embargado, cujos fundamentos somente podem ser questionados em sede de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a omissão apontada, vencidos o Relator Caio Cesar Nader Quintella e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio que acolhiam e davam provimento com efeitos infringentes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto).

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte (fls. 10431 a 10444), em face do v. Acórdão nº 1402-002.158, proferido por esta C. 2ª Turma Ordinária (fls. 10314 a 10404), no qual, por maioria de votos, deu-se provimento parcial a Recurso de Ofício e, por unanimidade de votos, afastou-se as preliminares alegadas e, no mérito, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário da Embargante.

Em resumo, o presente processo versa sobre a glosa de amortizações de ágio percebido em múltiplas operações societárias, bem como de despesas reduzidas do cálculo do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL procedidos pela Contribuinte, nos anos-calendário de 2006 e 2007.

O *recurso* incidental agora manejado pela Contribuinte aponta para a suposta existência de omissões e *inovação* no julgamento, quais sejam: **A) Da omissão relativa à realização de sustentação oral pelo advogado da Embargante;** **B.1) Das omissões quanto aos fundamentos da Decisão**, apontando a falta de apuração da documentação que lastreia parte do ágio amortizado, bem como o silêncio sobre o teor de relatório de diligência, adotando novos fundamentos para a manutenção do crédito tributário (empresa veículo e transferência de ágio)

e **B.2)** a consequente *privação ao contraditório e à ampla defesa*, por não ter sido dado à Contribuinte a chance de contrapor-se à nova motivação para a glosa do ágio deduzido das bases tributáveis.

Os presentes Declaratórios foram objeto de r. Despacho de Admissibilidade, subscrito pelo I. Relator do v. Acórdão embargado, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (fls. 10453 a 10461), cujo teor referente à admissão passa-se a reproduzir e adotar como parte integrante deste relatório, evitando-se desnecessária duplicidade:

*Segundo a Embargante, o acórdão guerreado conteria os seguintes vícios:*

*- omissão relativa à realização de sustentação oral pelo advogado da Embargante: aduz que embora a parcela do crédito tributário exonerada pela decisão de primeira instância fosse da ordem de 80% do montante lançado, foi indeferido seu pedido para que a Fazenda Nacional fizesse primeiro o uso da palavra por meio de sustentação oral, o que contrariaria o art. 58 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF. O aresto embargado teria deixado de consignar tanto o pedido do patrono da Recorrente para que pudesse fazer a sustentação oral após o pronunciamento da Fazenda Nacional quanto o seu indeferimento, o qual, sendo ato administrativo, deveria ser devidamente fundamentado. Salienta ainda que embora o pedido da Fazenda Nacional para que pudesse fazer sua sustentação oral após a Recorrente tenha sido deferido, o acórdão embargado também seria omissivo quanto a esse fato;*

*- omissões quanto aos fundamentos da decisão:*

*(i) a fundamentação para justificar a glosa de amortização do ágio (tais como transferência de ágio ou o uso de empresa veículo) seria inovadora em relação ao procedimento fiscal que culminou com a exigência. Tais argumentos também não teriam sido abordados pela autoridade administrativa lançadora quando da realização de diligência fiscal realizada por determinação da decisão de primeira instância. O lançamento teria sido fundamentado única e exclusivamente pela ausência de documentação comprobatória do direito de amortização fiscal do ágio. Entende que todos os requisitos legais para amortização do ágio estariam satisfeitos. A fundamentação da decisão implicaria julgamento extra petita. Como a questão da transferência de ágio e uso de empresa veículo somente teriam vindo à tona em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário e nas Razões ao Recurso de Ofício apresentadas pela PGFN, o contribuinte não teria tido oportunidade de se manifestar a respeito do tema, nem mesmo em sede de sustentação oral, uma vez que seu pleito para que a Fazenda Nacional iniciasse com sua sustentação oral fora indeferido. Aduz que o procedimento adotado no acórdão embargado violaria a competência*

*exclusiva do lançamento dado à autoridade administrativa responsável pelo procedimento fiscal, também o art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 que trata da competência do CARF unicamente para o julgamento dos autos de infração, do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 que atribui a necessidade de auto de infração complementar para acrescentar novas acusações fiscais, no art. 146 do CTN e art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99 que impedem a alteração do critério jurídico do lançamento, e, por fim, no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, art. 7º do CPC e artigo 2º da lei nº 9.784/99, e, por fim, no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 que qualifica como nulos os atos praticados por agentes incompetentes;*

*(ii) da suposta privação ao contraditório e à ampla defesa: como a Embargante não teve a oportunidade de se manifestar anteriormente a respeito do tema, não teria tido oportunidade de demonstrar que as operações levadas a efeito teriam sido realizadas baseadas em relevantes razões negociais que guiaram a estruturação das aquisições que geraram as amortizações de ágio, bem como as importantes reorganizações societárias que se seguem aos fatos objeto de análise pelo acórdão embargado. Além disso, e ainda no contexto do pretenso cerceamento do seu direito de defesa, alega ainda que a limitação da amortização do ágio fere o princípio da boa fé com base em entendimento anterior do Fisco e do próprio CARF.*

*É o relatório.*

*Passo à análise do preenchimento dos pressupostos para sua admissibilidade.*

### **DOS PRESSUPOSTOS PARA ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS**

*Pois bem, assim dispõe o art. 65 do Anexo II do RICARF/2015:*

*(...)*

*Conforme já relatado, os embargos são tempestivos.*

*Analiso os argumentos da Embargante sob o ponto de vista de vícios que poderiam ensejar nova manifestação do colegiado:*

#### **OMISSÃO RELATIVA À REALIZAÇÃO DE SUSTENTAÇÃO ORAL PELO ADVOGADO DA EMBARGANTE:**

*Para a Embargante, como a parcela do crédito tributário exonerada pela decisão de primeira instância foi da ordem de 80% do montante lançado, a PGFN deveria ter realizado primeiro a sustentação oral na sessão de julgamentos, podendo a ora Embargante realizar sua sustentação oral após os argumentos apresentados pela PGFN. Seu pedido teria sido indeferido, o que contrariaria o art. 58 do Anexo II do RICARF. O aresto embargado teria deixado de consignar tanto o pedido do patrono da Recorrente para que pudesse fazer a sustentação*

*oral após o pronunciamento da Fazenda Nacional quanto o seu indeferimento. Salieta ainda que embora o pedido da Fazenda Nacional para que pudesse fazer sua sustentação oral após a Recorrente tenha sido deferido, o acórdão embargado também seria omissa quanto a esse fato.*

*Entendo não lhe assistir razão.*

*Ora, o pedido formulado oralmente pelo patrono do contribuinte autuado foi indeferido pelo Presidente deste colegiado durante a sessão de julgamento, e de forma devidamente fundamentada, mas nos mesmos moldes de o requerimento feito: oralmente. Não houve qualquer pedido por parte do patrono para que houvesse qualquer registro em ata sobre o tema. O fato de não constar em ata, e, por consequência, também no corpo do acórdão, não implica qualquer omissão, pois, se assim fosse, poder-se-ia alegar que o pedido também não fora formulado, pois a discussão somente consta dos autos no bojo dos embargos opostos.*

*Por essas razões, entendo não haver qualquer omissão no acórdão em relação ao tema.*

#### **OMISSÕES QUANTO AOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO**

*O cerne da discussão diz respeito à inovação dos fundamentos da decisão em sede de julgamento do recurso voluntário.*

*Para a Embargante, além da impossibilidade jurídica e do cerceamento do direito de defesa, os fundamentos invocados pela decisão embargada, em especial o de que os documentos referentes às aquisições somente foram apresentados ao Fisco em sede de impugnação, e que as razões de decidir no julgamento do recurso voluntário, por essas razões, não ficariam limitadas aos fundamentos originais do lançamento, não se sustentariam pois a autoridade fiscal lançadora teria analisado os documentos em razão da diligência determinada pela turma julgadora de primeira instância, não apontando qualquer vício em relação à utilização de empresas veículo e transferência de ágio.*

*Compulsando os autos e também o voto condutor do aresto embargado, entendo assistir razão à Embargante: o acórdão embargado não levou em consideração o relatório de diligência (Termo de Diligência Fiscal) de fls. 8.052-8.087 em que a autoridade fiscal pronunciou-se a respeito da documentação apresentada em sede de impugnação. Trata-se, como bem apontado pela Embargante, de omissão que implica a necessidade de novo pronunciamento por parte do colegiado.*

#### **PROPOSTA**

*Desse modo, constatada a ocorrência de uma omissão das duas apontadas pela Embargante, entendo que os embargos devam ser PARCIALMENTE ADMITIDOS, uma vez que as alegações da Embargante mostram-se procedentes em parte.*

---

*Isso posto, proponho ao Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que os embargos opostos por VIVO S/A sejam PARCIALMENTE ADMITIDOS, devendo o colegiado se manifestar única e exclusivamente sobre o Termo de Diligência Fiscal de fls. 8.052-8.087 em que a autoridade fiscal pronunciou-se a respeito da documentação apresentada em sede de impugnação, bem como as respectivas consequências para o exame do mérito da exigência.*

Em suma, como se observa acima, foi *afastada* por meio de tal r. Despacho a primeira omissão apontada, quando à *sustentação oral* procedida pelo Patrono da ora Embargante, restando admitidos tais Aclaratórios no que tange às *omissões quanto aos fundamentos da Decisão*, em relação à motivação da Autuação, ao Teor da Diligência Fiscal de fls. 8.052 a 8.087 e suas consequências (todo item B do arrazoado).

Na sequência, os autos foram primeiramente sorteados e encaminhados para o I. Conselheiro Demetrius Nichele Macei, em razão da transferência do mandato do I. Relator dos Recursos Voluntário e de Ofício, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, para outra C. Turma de outra C. Câmara desta mesma C. 1ª Seção, sendo, então, proferida a v. Resolução nº 1402.000-469, em sessão de julgamento de maio de 2018, entendendo-se pela realização de *diligência, para determinar a intimação da PGFN para que se manifeste sobre os presente embargos de declaração, devido a possibilidade de serem dados a estes efeitos infringentes* (fls. 10473 a 10484).

Devidamente intimada a N. Procuradoria da Fazenda Nacional, fora apresentado breve Petitório (fls. 10486 a 10489), em suma, alegando que os Declaratórios não deveriam ser admitidos, pois trata-se de mera irresignação da Parte autuada, não havendo vícios a serem sanados por tal veículo processual. Também traz julgados das C. 2ª e 3ª Seções desse E. CARF, acrescentando que a inovação de argumentos para a manutenção do crédito tributário não configura julgamento *extra petita*, requerendo sua rejeição total.

Posteriormente, em face do I. Relator *anterior* também não fazer mais parte deste N. Colegiado, os autos foram novamente sorteados e distribuídos, agora, a este Conselheiro.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

Como já analisado no r. Despacho *a quo*, os Embargos Declaratórios são tempestivos.

Registre-se, inicialmente, que analisando a peça dos Aclaratórios em confronto com o v. Acórdão questionado, o Recurso Voluntário da Contribuinte, as Contrarrazões da Fazenda Nacional e o v. Acórdão da DRJ *a quo*, objeto de Recurso de ofício, extrai-se a mesma conclusão sobre a admissibilidade do *recurso* sob julgamento, ratificando-se integralmente, na presente oportunidade processual, o teor do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 10453 a 10461.

Em suma, primeiro entende-se que, de fato, na apreciação do Recurso de Ofício - ao qual foi dado provimento parcial - deveria, então, ter sido considerado o fundamento e os critérios jurídicos empregados pela Autoridade Fiscal no momento da lavratura da Autuação sob debate para proceder à glosa do ágio, havendo também omissão objetiva quanto ao resultado de *diligência* determinada pela 1ª Instância, não podendo a manutenção do lançamento de ofício ser suportada apenas pela constatação de emprego de *empresa veículo* e a ocorrência de *transferência de ágio* entre empresas - motivação essa ausente da Autuação.

Além disso, tendo em vista que os presente Embargos já foram objeto de primeira análise, na sessão de julgamento em que fora prolatada a v. Resolução nº 1402.000-469, de votação unânime, da qual este Conselheiro participou, transcreve-se a seguir trecho do voto que compõe tal r. *decisum*, prestando-se para melhor e mais precisamente delimitar o efetivo objeto da presente decisão:

*Os Embargos de Declaração opostos pela Recorrente (p. 10431/10444) são tempestivos, foram admitidos por despacho do Presidente da Turma de p. 10453/10461 e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, deles conheço.*

*Embora tenha a Embargante apontado mais de uma omissão em seu recurso, o despacho de admissibilidade restringiu a análise dos embargos de declaração opostos a apenas uma, qual seja, a não consideração do Termo de Diligência Fiscal de p. 8052/8087, ocasião em que a autoridade fiscal pronunciou-se a respeito da documentação apresentada pelo contribuinte após a lavratura dos autos de infração (item 25 dos Embargos, p. 10438).*

*Assim, compulsando-se o referido Termo de Diligência Fiscal, denota-se que a questão central a ser respondida pela fiscalização cingia-se a questões documentais e contábeis vinculadas ao ágio utilizado pela Embargante como despesa dedutível vinculado a quatro situações distintas: (1) operação Tele Bahia Celular e Tele Sergipe Celular; (2) Telesp Celular; (3) Tele CentroOeste Celular, Telegoiás Celular, Telemat Celular, Telems Celular, Teleron Celular e Teleacre Celular; e, (4) Global Telecom.*

*O Termo de Diligência Fiscal ainda tratou, de forma sucinta, sobre valores que foram objeto de outra fiscalização e julgados pela DRJ de Porto Alegre e despesas de depreciação acelerada e compensação de prejuízo, sendo que, nestes itens, foi feita referência ao Termo de Verificação Fiscal vinculado aos autos de infração lavrados.*

*Segundo a Embargante, o v. acórdão embargado justificou a glosa da amortização fiscal do ágio tendo em consideração conceitos recentes, tais como transferência de ágio ou uso de empresa veículo, questionando, via embargos, que esses critérios jamais foram levantados pela fiscalização, tampouco pela diligência fiscal, embora, nas palavras da Embargante, “figurem como o único fundamento para a manutenção dessa parte do Auto de Infração pelo acórdão embargado”.*

*E, complementando esse raciocínio, a Embargante alega a ocorrência de julgamento extra petita, o qual é vedado no âmbito do processo administrativo, nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70235/72, além de afrontar outros dispositivos legais, privando a Embargante do seu direito ao contraditório e ampla defesa.*

*O acórdão embargado passa a tratar da questão vinculada à amortização do ágio a partir do item 4.2.5, na p. 10367 dos autos.*

*De fato, o i. Conselheiro Relator, na ocasião, externou seu posicionamento que a questão do ágio, no caso concreto, não se resumia à legitimidade dos laudos de expectativa de rentabilidade futura. E que, pelo fato da análise da DRJ ter-se lastreado em documentos apresentados também após a lavratura em si dos autos de infração, sua fundamentação não poderia limitar o escopo da discussão na turma julgadora de 2ª instância, uma vez que o lançamento assim não o fez em razão do comportamento da própria Embargante durante o curso do procedimento fiscal.*

*Contudo, ainda que o i. Conselheiro Relator, na ocasião, tenha dispendido argumentos contrários à amortização do ágio em razão de ocorrência de transferência do ágio entre empresas, da inexistência de confusão entre o patrimônio da investidora original com as investidas, que tal fato decorreu da utilização de empresa veículo, importe ressaltar que havia outro fundamento para a manutenção da exigência: “a inexistência de documento*

prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago”(Acórdão embargado, p. 10387, in fine).

*Ou seja, em relação à operação vinculada à Tele Leste, Tele Bahia e Tele Sergipe, a autuação foi mantida de acordo com o mesmo fundamento da DRJ (item 105, p. 8992) que, por sua vez, acata a sugestão fiscal apresentada no Termo de Diligência Fiscal (pergunta 5.5.4 com resposta na p. 8059), uma vez que “não foram apresentados laudos com base em rentabilidade futura, tão somente laudos com base em valores contábeis, não estando de acordo com a legislação para fins de ser utilizado como amortização”.*

*Não há, portanto, omissão ou julgamento extra petita neste ponto.*

*Com relação à operação da Global Telecom, o v. acórdão embargado aponta, como motivos para a indedutibilidade do ágio, além da transferência de ágio e uso de empresa veículo, a inexistência de comprovação do pagamento dos referidos ágios (p. 10391, parte final), bem como a inexistência de documento prévio que atestasse o fundamento econômico do ágio (p. 10393, 2º parágrafo).*

*Ou seja, são os mesmos argumentos da DRJ para negar a dedutibilidade do ágio, como se denota na parte final do p. 8994 e inicial da p. 8995, corroborados pelo Termo de Diligência Fiscal, que na parte final da p. 8086 e inicial da p. 8087, afirma que os laudos e pareceres apresentados foram elaborados com base nos valores contábeis.*

*Não há, também, omissão ou julgamento extra petita neste ponto.*

*Com relação à operação da Tele CentroOeste, dentre outras, o i. Conselheiro Relator, de fato, negou a dedutibilidade do ágio “nos mesmos moldes já expostos em relação às demais operações”.*

*Ainda que não tenha feito menção expressa à decisão da DRJ em relação aos seus fundamentos, de se observar que, a exemplo do que ocorreu nas outras duas situações antes analisadas, não havia laudo contemporâneo a operação de aquisição de participação societária com ágio para demonstrar que o ágio pago teve por fundamento a rentabilidade futura da empresa investida.*

*Ademais, compulsando o Termo de Diligência Fiscal, p. 8077, observa-se que a fiscalização constatou, ainda, divergências entre o valor apurado pelo contribuinte (maior) e o constatado no procedimento fiscal em relação ao ágio contabilizado.*

*Desta forma, fazendo a integração que os embargos de declaração permitem, mantenho a indedutibilidade do ágio, no caso, pela inexistência de laudo contemporâneo à operação de aquisição de participação societária que ateste o fundamento do ágio pago na operação.*

*Por fim, a operação da Telesp Celular.*

*Neste ponto, o v. acórdão embargado (p. 10386) dissocia-se da decisão da DRJ (item 110, p. 8993, parte final), bem como do Termo de Diligência Fiscal (p. 8065), uma vez que a DRJ deu provimento à impugnação neste caso específico, reconhecendo a dedutibilidade do ágio, acatando, inclusive, a posição da fiscalização externada no Termo de Diligência Fiscal, ressaltando, em ambos os posicionamentos, diferença apontada pela fiscalização.*

*Em verdade, o fundamento levado em consideração pela fiscalização, no momento da autuação, restou afastado pela realização da diligência requerida pela DRJ, a ponto da própria fiscalização recomendar a dedutibilidade do ágio, com os ajustes apontados nos valores apurados.*

*A manutenção da autuação, neste caso, depende de se trazer fundamento novo, não considerado na origem, para a higidez do crédito tributário. No caso, o i. Conselheiro Relator defendeu a posição de que “não houve o encontro num mesmo patrimônio do ágio pago pelas ações da TCP”, restando “evidente que a CTH foi mera ‘empresa veículo’ no intuito de permitir que o ágio original fosse transferido de PORTELCOM para suas controladas”, e, ao final, reforçou “a ausência de extinção do investimento necessária à dedução do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.*

*Esse posicionamento, com a devida vênia, não respeita o disposto no art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:*

*(...)*

*Até a apresentação de seu recurso voluntário, a Embargante não tinha como se defender da indedutibilidade do ágio em razão da transferência do ágio entre empresas, ou pela utilização de empresa veículo, nem pela inocorrência de confusão entre o patrimônio do investidor original e a investida.*

*Considerando-se então a possibilidade dos presentes embargos terem efeitos infringentes, entendo aplicável a combinação dos artigos 15 e 1.023, ambos do Código de Processo Civil (que transcrevo abaixo): (...)*

Uma vez que tal investigação, análise e ponderação já fora apresentada a esta C. Turma Ordinária, sendo tal posição totalmente endossada por este Conselheiro (e pelos demais membros deste C. Órgão) naquela oportunidade prévia, adota-se tais razões também como parte integrante do presente voto e das presentes razões de decidir.

E ainda, apenas registre-se que, diferentemente do que consta do trecho acima acolhido, não se entende estar, propriamente, diante da ocorrência de julgamento *extra petita*, vez que no processo administrativo fiscal não é objeto de jurisdição um *pedido* ou uma *pretensão* da Fazenda Pública sujeita a deferimento, mas, sim, a verificação jurisdicional de validade, legalidade e procedência técnica de lançamento de ofício, nos termos em que elaborado pela Autoridade Fiscal competente.

Ainda que com efeito semelhante à vedação processual ao julgamento *extra petita*, o que realmente deve ser observado aqui, na presente contenda administrativa tributária federal, é a ocorrência de modificação dos critérios jurídicos do lançamento de ofício.

Conforme versa a norma contida no art. 146<sup>1</sup> do CTN (que deve ser considerada em interpretação conjunta e sistemática com disposto nos arts. 142 e 149 do CTN, no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 2º da Lei nº 9.784/99) é expressamente vedada a modificação dos critérios jurídicos de uma exigência fiscal, não podendo haver inovação, por meio de decisão administrativa ulterior, do fundamento para a manutenção do crédito tributário, individualmente formalizado em um determinado lançamento de ofício.

Contudo, não há qualquer prejuízo à Embargante, vez que foram de forma muito clara e eficaz foram apontados os vícios do v. Acórdão nº 1402.002.158, assim como a sua *pretensão recursal*, restando atendido plenamente o *princípio da dialeticidade* e havendo, também, a devida manifestação da Fazenda Nacional sobre o preciso ponto do questionamento incidental.

Pois bem, passa-se a sanar a omissão e os vícios apontados.

Como se observa daquilo acima retificado e também expendido, transportando devidamente a admissão da matéria aventada em Embargos de Declaração às circunstâncias factuais e ao conjunto de elementos *materiais* da Autuação em questão, a omissão apontada e a conseqüente *inovação* perpetrada no julgamento do Recurso de Ofício apenas operou efeitos em relação à análise e julgamento das operações que deram margem ao chamado ágio da Telesp Celular.

Foram os seguintes os fundamentos e motivos da glosa de todos ágios *aproveitados* pela Contribuinte, como se extrai diretamente do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 4760 a 4797):

---

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

**3 – DOS FATOS**

**3.1 - DO PROCEDIMENTO FISCAL ANTECEDENTE:** O sujeito passivo foi objeto de procedimento fiscal levado a efeito pela DRF/Porto Alegre que resultou no processo administrativo nº 11080.011379/2006-51, que teve início na empresa Celular CRT S/A., CNPJ 02.603.554/0001-0, continuado na sucessora Vivo S/A, CNPJ 02.449.992/0001-64, cuja abrangência foi até o ano-calendário de 2005. Cabe ressaltar que o procedimento fiscal executado pela DRF/Porto Alegre é independente do presente procedimento, mas foram analisados elementos que influenciaram no presente feito.

No procedimento fiscal efetuado pela DRF/Porto Alegre foram constatadas como principais infrações os seguintes tópicos:

A) - Amortização indevida do ágio decorrente da Etapa 2, em 04/97, na compra de ações da CRT, cujo laudo que lhe justifica não versa sobre rentabilidade futura (nem sobre valor de ativos), teve sua autoria negada por um dos subscritores e não foi elaborado somente por peritos habilitados;

B) - Amortização indevida de parte dos outros ágios registrados na compra da CRT, principalmente na Etapa 4, de 06/98, naquilo que excede à segregação correta entre o ágio pago pela telefonia celular e pela telefonia fixa;

C) - Antecipação indevida da amortização de ágio pela aplicação de percentual linear de 20% ao ano, enquanto a amortização deveria se dar pelo prazo de concessão.

Houve outro procedimento fiscal levado a efeito no sujeito passivo pela DRF/Londrina, relativo ao MPF 09.1.02.00-2006-00602-8, procedimento fiscal este que foi objeto de autorização de reexame do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2006 (fls. 2/3).

**3.2 - DA INCORPORAÇÃO REALIZADA NO ANO DE 2006:** Conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31 de outubro de 2006 (folhas 705/720), Protocolo e Instrumento de Justificativa de Incorporação de Sociedade, lavrado em 25 de outubro de 2006 (folhas 2281/2289), o sujeito passivo que até então mantinha a razão Social de Global Telecom S/A, procedeu a alteração da razão social para VIVO S/A, ocasião em que efetuou a incorporação das empresas a seguir relacionadas, com a conseqüente extinção das mesmas: **Telergipe Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.349.167/0001-98, com sede na Av. Francisco Porto, 686, Treze de Julho, Aracaju/SE, **Telebahia Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.331.879/0001-80, com sede na Rua Silveira Martins, 1036, Cabula, Salvador/BA, **Telerj Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.330.506/0001-94, com sede na Av. Ayrton Sena, 200, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro/RJ; **Telesf Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.325.945/0001-09, Av. Nossa Senhora da Penha, 275, Praia de Santa Helena, Vitória/ES, **Celular CRT S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.603.554/0001-09, Av. José Bonifácio, 245, Farroupilha, Porto Alegre/RS, **Telesp Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.319.126/0001-59, com sede na Av. Roque Petroni Júnior, 1464, Morumbi, São Paulo/SP e a **Tele Centro Oeste Celular Participações S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.558.132/0001-69, com sede no Setor Comercial Sul, quadra 2, bloco C, nº 226, 7º andar, Brasília/DF e, ainda, das controladas desta última, **Telegoiás Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.341.506/0001-90, Rua 136-C, quadra F-44, 150, Setor Sul, Goiânia/GO, **Telemat Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.340.817/0001-34, Av. Getúlio Vargas, 1300, Centro, Cuiabá/MT, **Telems Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.331.492/0001-23, Av. Afonso Pena, 2386, Ed. Dolor de Andrade, Campo Grande/MS, **Teleron Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.337.949/0001-07, com sede na Av. Getúlio Vargas, 1941, Nossa Senhora das Graças, Porto Velho/RO, **Teleacre Celular S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.332.982/0001-44, com sede na Travessa Campo do Rio Branco, 450, Centro, Rio Branco/AC, e **Norte Brasil Telecom S.A.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.260.778/0001-65, Travessa Padre Eutiquio, nº 1226, Batista Campos, Belém/PA.

QUADRO 1		
EMPRESAS INCORPORADAS		
ITENS	EMPRESA	CNPJ
1	Celular CRT S/A	02.603.554/0001-09
2	Telerj Celular S/A	02.330.506/0001-94
3	Telest Celular S/A	02.325.945/0001-09
4	Telebahia Celular S/A	02.331.879/0001-80
5	Telergipe Celular S/A	02.349.167/0001-98
6	Telesp Celular S/A	02.319.126/0001-59
7	Tele Centro Oeste Celular Participações S/A	02.558.132/0001-69
8	Telegoiás Celular S/A	02.341.506/0001-90
9	Norte Brasil Telecom S/A	02.260.778/0001-65
10	Telemat Celular S/A	02.340.817/0001-34
11	Telems Celular S/A	02.331.492/0001-23
12	Teleron Celular S/A	02.337.949/0001-07
13	Teleacre Celular S/A	02.332.982/0001-44

Até 31/outubro/2006, as empresas Telegoiás Celular S/A, Telemat Celular S/A, Telems Celular S/A, Teleron Celular S/A e Teleacre Celular S/A eram controladas de TELE CENTRO OESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A.

**3.2.1 - DAS ESCRITURAÇÕES CONTÁBEIS DA INCORPORAÇÃO**

Procedemos a análise dos registros contábeis efetuados pela fiscalizada, relativos a operação de incorporação das 13 (treze) empresas relacionadas no QUADRO 1 do subitem anterior, constatou-se que em 01 de novembro de 2006, foram adicionados os saldos relacionados no QUADRO 2 a seguir, provenientes das incorporadas, sem que tenha havido o lançamento inicial de balanço de abertura dos saldos. Os valores incorporados foram os saldos das contas patrimoniais (ativo, passivo e de patrim. líquido) existentes em 31/10/2006, juntamente com os saldos das contas de RESULTADO (grifo nosso). Isto é, além das contas patrimoniais foram incorporados os saldos das contas de receitas e despesas apuradas (débitos (-) créditos) do mês de outubro de 2006, conforme se encontra demonstrado a seguir:

QUADRO 2						
RELAÇÃO DAS EMPRESAS INCORPORADAS E RESPECTIVOS VALORES						
EMPRESAS INCORPORADAS	CNPJ	SÍMBOLO	ATIVO	PASSIVO	DESPESAS	RECEITAS
1 Celular CRT S/A	02.603.554/0001-09	CRT	1.251.796.615,29	(1.240.636.126,34)	130.904.640,42	(134.078.396,82)
2 Telerj Celular S/A	02.330.506/0001-94	TELERJ	1.780.257.865,43	(1.779.523.238,90)	201.331.171,83	(204.722.165,12)
3 Teleste Celular S/A	02.325.945/0001-09	TELEST	410.529.086,26	(402.465.104,75)	47.544.787,74	(52.917.200,55)
4 Telebahia Celular S/A	02.331.879/0001-80	TELEBAHIA	678.440.247,12	(681.218.898,65)	89.272.857,39	(58.363.776,56)
5 Telergipe celular S/A	02.349.167/0001-98	TELEGERIPE	132.825.143,66	(153.831.862,31)	17.463.252,65	(15.403.221,46)
6 Telesp Celular S/A	02.319.126/0001-59	TELESP	6.351.695.792,41	(6.359.852.748,43)	516.832.328,53	(540.251.086,43)
7 Tele Centro Oeste Cel.Part S/A	02.558.132/0001-69	TCO	1.149.027.485,07	(2.575.318.681,87)	74.803.284,67	(70.774.350,02)
A seguir empresas controladas até 31/out/2006 pela Tele Centro Oeste Celular Participações S/A						
8 Telegoias Celular S/A	02.341.506/0001-90	TELEGOIAS	685.333.473,65	(269.563.477,29)	62.068.154,02	(66.039.217,61)
9 Norie Brasil Telecom S/A	02.260.778/0001-65	NBT	561.843.814,63	(183.609.035,91)	69.518.956,58	(74.705.248,89)
10 Telemat Celular S/A	02.340.817/0001-34	TELEMAT	418.258.722,07	(133.305.758,49)	38.827.165,26	(42.887.066,36)
11 Telems Celular S/A	02.331.492/0001-23	TELEMS	393.634.453,04	(132.183.699,54)	32.571.886,75	(35.213.603,94)
12 Teleron Celular S/A	02.337.949/0001-07	TELERON	120.342.357,78	(47.186.935,46)	11.432.347,87	(11.666.576,79)
13 Teleacre Celular S/A	02.332.982/0001-44	TELEACRE	63.928.446,39	(25.275.273,93)	6.310.149,74	(6.965.873,92)
SOMA DAS INCORPORADAS			13.997.913.502,80	(13.983.970.841,87)	1.298.880.983,45	(1.313.989.784,47)
INCORPORADORA						
GLOBAL (VIVO)	02.449.992/0001-64	VIVO	2.695.129.672,25	-2.472.241.847,64	684.415.371,32	(906.156.892,45)
VALOR SALDOS CONTÁBEIS EM 01/11/2006			16.693.043.175,05	16.693.043.175,05	1.983.296.354,77	2.220.146.676,92

(...)

**3.2.9 - GLOSA DE DESPESAS DE AGIO**

Conforme mencionado no subitem 3.1, o sujeito passivo foi objeto de procedimento fiscal levado a efeito pela DRF/Porto Alegre, que teve início na empresa Celular CRT S/A, CNPJ 02.603.554/0001-0, continuada na sucessora Vivo S/A., CNPJ 02.449.992/0001-64, cuja ciência se deu em 11/12/2006, resultando no processo administrativo N° 11080.011379/2006-51.

Conforme informado no "Relatório da Atividade Fiscal", foram analisadas as diversas etapas de reestruturação societárias, envolvendo os valores que foram objeto de glosa nos anos de 2002 a 2005, deixando de ser lançado os anos de 2006 e 2007, por não possuir naquela data os valores escriturados para a devida apuração.

A DRJ/Porto Alegre que proferiu o julgamento, cujo relatório fica fazendo parte integrante do presente feito (fls. 4714/4734) concluiu que:

**"CONCLUSÃO**

*Em suma, entendo que: (1) o saldo de ágio a amortizar deva ser aquele pela impugnante considerado, em vista de sua origem ter ocorrido quando da criação da empresa TULA Part. Ltda., operação ocorrida sem que nela tenha sido verificado pela fiscalização, qualquer ilícitudes e (2) o período de amortização do ágio deva ser aquele constante do contrato de concessão, ou seja 85 meses. A seguir, encontra-se a memória de cálculo dos valores, anuais passíveis de amortização e as seguintes glosas."*

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	1228.797.716,17
2002	97.912.234,92	12	69.114.518,75	1228.797.716,17
2003	97.912.234,92	12	69.114.518,75	1228.797.716,17
2004	97.912.234,92	12	69.114.518,75	1228.797.716,17
2005	73.434.176,19	9	69.114.518,75	124.319.657,44
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

Com base no demonstrativo da DRJ, QUADRO 20, efetuamos auditoria nas contas que registraram o ágio em 2006 e 2007, constatando que em 2006, foram registrados a título de despesas na conta "31983111 Am.Ágio-reestrut.", o valor de R\$ 297.398.816,73, incluindo os ágios das empresas incorporadas em outubro de 2006. Em resposta à intimação fiscal o sujeito passivo informou os ágios segregados por origem. O ágio próprio e os que foram originados das empresas incorporadas, conforme demonstrado no QUADRO 21 e 22.

QUADRO 21							
COMPOSIÇÃO DO ÁGIO NA CONTABILIDADE EM 2006							
ANO	EMPRESA	CODIGO	31983111	41973111	SOMA	DESPESAS	RECEITA
2006	TELEBAHIA	21BA	7.682.075,19	5.070.169,62	12.752.244,81	60%	40%
2006	TELERGIPE	22SE	360.127,62	237.684,24	597.811,86	60%	40%
2006	TELESP	29SP	79.818.448,35	52.680.175,92	132.498.624,27	60%	40%
2006	GLOBAL (Vivo)	30PR	114.436.440,60	74.796.116,04	189.232.556,64	60%	40%
2006	TCO	40DF	52.962.282,54	34.955.106,48	87.917.389,02	60%	40%
2006	TELEGOIAS	50GO	17.601.254,52	11.616.827,97	29.218.082,49	60%	40%
2006	TELEMAT	80MT	12.427.923,48	8.202.429,51	20.630.352,99	60%	40%
2006	TELEMS	81MS	7.203.885,24	4.754.564,25	11.958.449,49	60%	40%
2006	TELERON	82RO	3.438.728,73	2.269.560,96	5.708.289,69	60%	40%
2006	TELEACRE	83AC	1.467.650,46	968.649,30	2.436.299,76	60%	40%
2006	SOMA		297.398.816,73	195.551.284,29	492.950.101,02	60%	40%

QUADRO 22							
COMPOSIÇÃO DO ÁGIO NA CONTABILIDADE EM 2007							
ANO	EMPRESA	CODIGO	31983111	41973111	SOMA	DESPESAS	RECEITA
2007	TELEBAHIA	21BA	30.728.300,76	20.280.678,48	51.008.979,24	60%	40%
2007	TELERGIPE	22SE	1.440.510,48	950.736,96	2.391.247,44	60%	40%
2007	TELESP	29SP	319.273.793,46	210.720.703,68	529.994.497,14	60%	40%
2007	GLOBAL (Vivo)	30PR	114.436.440,60	75.528.050,76	189.964.491,36	60%	40%
2007	TCO	40DF	211.849.130,16	139.820.425,95	351.669.556,11	60%	40%
2007	TELEGOIAS	50GO	70.405.018,08	46.467.311,88	116.872.329,96	60%	40%
2007	TELEMAT	80MT	49.711.693,92	32.809.718,04	82.521.411,96	60%	40%
2007	TELEMS	81MS	28.815.540,96	19.018.257,00	47.833.797,96	60%	40%
2007	TELERON	82RO	13.754.914,92	9.018.243,84	22.773.158,76	60%	40%
2007	TELEACRE	83AC	5.870.601,84	3.874.597,20	9.745.199,04	60%	40%
2007	SOMA		846.285.945,18	558.488.723,79	1.404.774.668,97	60%	40%

Com relação à totalidade dos ágios contabilizados, foram solicitados esclarecimentos através do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls 4/12). Em resposta, o sujeito informa que os documentos solicitados não foram aplicáveis a VIVO, em virtude da operação, conforme fator relevante publicado em Julho/2006, que a incorporação teve como objetivo de apenas simplificar a estrutura societária e operacional, devido todas as empresas envolvidas terem um único acionista (fls. 595/602).

Fato que motivou a lavratura de nova intimação fiscal em 20/12/2010 (fls 16/22), solicitando ao sujeito passivo justificar e comprovar a origem dos lançamentos contábeis nas rubrica contábeis: 0031983112 – Amortização do Ágio; 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação; 0014111367 – amortiz Ágio – Invest. Vivo S/A; 0014391111 – Amortização do Ágio – Reestruturação; 0014391112 – Amortiz Acumul – Ágio; 0021191914 – provisão de Ágio com Investimento; 0041973111 – Reversão do Ágio s/Investimento / Reversão do Ágio s/Investimento; 0022191914 - Provisão de Ágio com Investimento e 0025212112 – Reserva Especial de Ágio, relativos a 2006 e 2007. Novamente a resposta foi evasiva e sem apresentar nenhum documento de comprovação do ágio.

A empresa apresentou planilha, contendo os valores registrados nas contas acima, identificando as empresas detentoras dos registros de ágio e o ano em que foi gerado, não apresentando qualquer documento de comprovação (folhas 614/629).

Procedendo a análise das contas em que foram registrados os ágios do Ativo e do Passivo, verificou-se que uma parcela foi transferida para conta de despesas na proporção de 60% para a conta 31983111- Amortização do Ágio – Reestruturação e outra para a conta de receitas, 40% para a conta 41973111 – Reversão de Ágio s/Investimento.

Assim, foi lavrada nova intimação fiscal em 29/06/2011 (fls 26/35), solicitando ao sujeito passivo justificar a proporcionalidade aplicada bem como comprovar o efetivo pagamento das despesas provisionadas e apresentar, se for o caso, os laudos respectivos de avaliação e demais documentos necessários.

Em resposta à intimação fiscal, o sujeito passivo informa: "i. Pelo registro da amortização da despesa com Ágio, conforme o RIR 3.000/99 em seu Art. 386, Inciso III;" e "ii. Pelo registro da provisão de Integridade do Capital, conforme determina a Instrução CVM 319/99, art 6º:", não sendo apresentado qualquer documento (fls 644/684).

A empresa incorporadora é a responsável em manter os registros e pela apresentação de todos os documentos que comprovem os fatos que registram os valores oriundos das incorporadas, quando solicitados.

Desta forma, nova intimação fiscal foi lavrada em 27/09/2011 (fls 36/39), solicitando maiores esclarecimentos dos valores apropriados como despesas de ágio oriundos das empresas incorporadas e foram solicitados: *Laudos que comprovassem a formação dos ágios elaborados pelos peritos; 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; Comprovantes pagamentos do acervo que resultou no registro do ágio nas empresas incorporadas; Lançamentos contábeis com históricos capaz de identificar a operação realizada e das fichas de razão, desde a sua constituição até sua utilização. Nesta mesma intimação foram solicitados esclarecimentos com relação ao valor utilizado como depreciação acelerada das incorporadas.*

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.

Conforme demonstramos nos QUADROS 21 e 22, uma parcela do ágio foi contabilizada como despesas e outra parcela como receita, a empresa procedeu a exclusão do Lucro real do valor registrado como receitas de ágio e manteve a parcela do ágio que registrou como despesas. Razões contábeis de registro de ágio constante às folhas 4735/4759.

O ágio registrado como despesas, sem fundamento econômico será objeto de glosa na proporção dos valores que influenciaram o resultado do exercício.

Cabe lembrar que na incorporação foi trazido o saldo das despesas nas quais também se encontram os valores dos ágios, que foi ajustado no subitem 3.2.3 - **DO AJUSTE NO LUCRO LÍQUIDO COM A EXCLUSÃO DO VALOR DE R\$ 62.558.754,88 A TÍTULO DE "924.001 - AJUSTE DE INCORPORAÇÃO"**, portanto, serão excluídos em 2006 conforme demonstrado no QUADRO 23.

QUADRO 23 - ÁGIO DAS INCORPORADAS – 2006					
ANO	EMPRESA	CODIGO	Despesas de ágio incorporado	Total registrado de Despesas de ágio de 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	TELEGIPE	22SE	120.042,54	360.127,62	240.085,08
2006	TELESP	29SP	26.606.149,45	79.818.448,33	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

Processo nº 10903.720001/2011-15  
Acórdão n.º 1402-003.604

S1-C4T2  
Fl. 10.358

Em 2007 foi contabilizado como despesas de ágio das incorporadas os valores relacionados no QUADRO 24, abaixo:

QUADRO 24 - ÁGIO DAS INCORPORADAS - 2007			
ANO	EMPRESA	CODIGO	Despesas de ágio registrado das incorporadas
2007	TELEBAHIA	21BA	30.728.300,76
2007	TELEGIPE	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	<b>SOMA</b>		<b>731.849.504,58</b>

Assim, procedemos à glosa das exclusões indevidas na apuração do lucro real com os valores descritos no QUADRO 25, contabilizados a títulos despesas com ágio próprios e das empresa incorporadas em 31/10/2006, nos anos-calendário de 2006 (folhas 1208/1273) e de 2007 (folhas 2052/2146).

QUADRO 25 - ADIÇÃO DE DESPESAS DE ÁGIO NO LUCRO REAL		
ANO-CALENDÁRIO	DESCRIÇÃO DA EXCLUSÃO INDEVIDO	VALOR DA EXCLUSÃO INDEVIDO
2006	GLOSA DAS DESPESAS COM AGIO VIVO S/A	45.321.921,85
2006	GLOSA DAS DESP. COM AGIO DAS EMPRESAS INCORPORADAS EM 31/10/2006	121.974.917,42
2007	GLOSA DAS DESPESAS COM AGIO VIVO S/A	51.081.465,08
2007	GLOSA DAS DESP. COM AGIO DAS EMPRESAS INCORPORADAS EM 31/10/2006	731.849.504,58

Como fica muito claro da transcrição acima procedida, o fundamento para glosa de todos os *ágios* amortizados em 2006 e 2007 (inclusive o da Telesp Celular - TCP), foi a ausência de entrega de documentação que atestasse o seu fundamento econômico, mencionado expressamente também a ausência de prova do efetivo pagamento dos valores transacionados nas aquisições lhe deram margem.

Não é mencionado **nada** sobre o emprego de empresa veículo, transferência de ágio entre companhias ou mesmo ausência de confusão entre adquirente e adquirida - mesmo que à época a Fiscalização tivesse plena ciência e dispusesse de todos os elementos do histórico societário de tais aquisições, que poderiam dar margem a tais *acusações fiscais*.

Em suma, e sem margens para dúvidas, a Autoridade Fiscal responsável pela Autuação sob debate não fundamentou e motivou a glosa do ágio no emprego de *empresas veículo* e na constatação de *transferência de ágio* - mesmo possuindo elementos para tanto.

Também pode-se observar que não fora procedida à *individualização* de tais valores por *operação* - algo inaugurado pela ora Embargante em sua *defesa* inaugural, junto com documentação probatória.

Nesse sentido, a DRJ *a quo* entendeu ser necessária a realização de *diligência*, antes do julgamento da Impugnação apresentada, determinado o seguinte na v. Resolução de fls.7019 a 7023, ponderando e determinando o seguinte:

*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, conforme detalhado nos Quadros 21 e 22 do TVF, conforme fls. 4778.*

*A Fiscalização alega que o contribuinte, embora regularmente intimado, deixou de apresentar documentos e informações que justificassem a origem e dedutibilidade dos ágios, razão pela qual glosou as despesas contabilizadas.*

*A empresa autuada, por seu turno, faz uma narrativa retrospectiva acerca das situações jurídicas que originaram o ágio, incluído aí valores e empresas envolvidas, no afã de reforçar a procedência do ágio e sua dedutibilidade, conforme consta de fls. 4857-4876*

*Para dar suporte à sua fala, envolvendo as operações societárias 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.*

*No que diz respeito às infrações com os valores constantes dos Quadros 23 e 24 do TVF, de R\$ 182.962.376,13 (ref. 2006) e R\$ 731.849.504,58 (ref. 2007), o impugnante apresenta os esclarecimentos e documentos supra mencionados, que imprescindem de checagem e confirmação, nos livros fiscais e contábeis das empresas envolvidas, com relação a exatidão da contabilização de seus valores e amortização dos mesmos consoante prescreve a legislação tributária.*

(...)

#### *PROPOSTA DE DILIGÊNCIA*

*Isto posto, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência, por impulso de ofício, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/72, para que o órgão fiscalizador promova exames nos livros e documentos das empresas participantes das situações jurídicas que originaram o ágio, nos termos narrados pelo impugnante, e expeça relatório e parecer conclusivo e fundamentado quanto aos quesitos abaixo, sendo importante que sempre faça menção da folha exata do processo onde se encontram os valores, documentos, fatos, etc., que mencionar.*

*1) Com relação ao ágio demonstrado no Quadro 20 do TVF, acima reproduzido, 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) + 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, esclarecer e justificar a procedência dos valores de R\$*

114.436.440,60 (2006) e R\$ 114.436.440,60 (2007), que foram considerados para 2006 e 2007, respectivamente, extrapolando o valor faltante de R\$ 8.159.352,91.

2) Quanto aos ágios que dizem respeito aos valores glosados de R\$ 182.962.376,13 (2006) e R\$ 731.849.504,58 (2007):

2.1) Houve contabilização de efetivo pagamento dos ágios apurados e mencionados pelo impugnante?

2.2) Os ágios estão contabilizados nos exatos valores mencionados pelo impugnante?

2.3) As despesas de ágio foram amortizadas nos prazos e valores previstos pela legislação tributária?

2.4) Os ágios foram constituídos, na ótica da autoridade fiscal, mediante Laudo com base em Rentabilidade Futura, conforme exige os §§ 2º e 3º, do artigo 20 do DL 1.598/77; artigo 7º da Lei 9.532/97; e artigos 385, § 2º, II, 386, III, do Decreto 3000/99, reunindo os requisitos legais para outorgar dedutibilidade à amortização deles?

2.5) No Quadro 25 do TVF (fls. 4780), a “GLOSA DAS DESP. COM ÁGIO DAS EMPRESAS INCORPORADAS EM 31/10/2006” aparece no valor de **R\$ 121.974.917,42**, mas no Quadro Resumo, de fls. 4789, essa rubrica apresenta o valor de **R\$ 182.962.376,13**, tendo sido este último valor o que foi levado ao Auto de Infração, conforme fls. 4803 (está embutido no valor de R\$ 228.284.297,98). Qual dos dois valores é o correto da infração: R\$ 121.974.917,42 ou R\$ 182.962.376,13? Justificar.

3) Sendo as infrações (i) exclusão indevida de **despesas de depreciação acelerada** (R\$ 121.241.467,37, sub-item 5.3.1 de fls. 4790 c/c fls. 4805); e (ii) **compensação integral de prejuízos fiscais** (R\$ 89.541.067,94, sub-item 5.3.2 de fls. 4790 c/c fls. 4804) e **bases negativas da CSLL** (R\$ 91.598.255,84, sub-item 5.3.3 de fls. 4790 c/c fls.4815), referentes a período encerrado em **31/10/2006**, e tendo o auto de infração sido cientificado em **18/11/2011**, esclarecer conclusiva e fundamentadamente por que a autoridade fiscal lançou os valores, afastando a decadência.

OBS: a) Tanto para resposta positiva ou negativa, deverão ser mencionadas as razões, os fatos e os documentos em que se fundam as conclusões da autoridade responsável pela diligência, com indicação precisa das folhas do processo, quando for o caso.

b) Consoante o artigo 28 da Lei 9.784/1999, o contribuinte deverá ser cientificado dos termos e resultados da diligência, abrindo-lhe prazo para manifestar-se (exclusivamente acerca do diligenciado).

Atendendo à determinação daquela N. 1ª Instância, a Autoridade Fiscal responsável, após intimar a Contribuinte para a apresentação de nova documentação, elaborou Informação Fiscal (fls. 8052 a 8087), concluindo o que segue, em relação ao ágio percebido na operação relativa à *Telesp Celular*:

#### 6 - TELESPE CELULAR S/A

*Em resposta a intimação fiscal o sujeito passivo informa os documentos acostados na impugnação indicando os Doc 20 a Doc 28 (fls 5887 a 6124), os quais serão objeto de verificação por amostragem e outros elementos apresentados em atendimento a intimação fiscal de diligência (fls 7112 a 7222).*

*Na incorporação efetuada pela Vivo S/A em 2006, verificou-se que originou da referida empresa os ágio registrado na conta 14311111 — Ágio s/Investimento — Reestruturação o valor de R\$ 3.166.131.785,13, tendo amortizado até aquela data o valor na registrado na conta 14391111 — Amort. Acuml. — Ágio Reestruturação o valor de (R\$ 2.181.704.256,66), remanescendo um saldo naquela ocasião o valor de R\$ 984.427.528,47. demonstrado pelo sujeito passivo folhas (7113 e 7114), em atenção a intimação fiscal (fls 7027 a 7032),.*

#### 6.1 - DOCUMENTOS APRESENTADOS NA IMPUGNAÇÃO

*O Doc 20 (fls 5887 a 5894) acostados por ocasião da impugnação, trata do Contrato de Compra e Venda de Ações Ordinárias de emissão da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A, firmado entre a União na condição de acionista controladora, detentora de 64.405.151.125 ações ordinárias e a companhia Portelcom Participações S/A, vencedora do leilão de privatização no valor de R\$ 3.588.000.000,00 (fls 5889), em 04 de agosto de 1998.*

*DOC 21 (fls. 5896 a 5933) refere-se a TRADUÇÃO nº I-106577/11, efetuada por Selene Cuberos Perez, tradutor público, redigida em idioma inglês, traduzida pra o idioma português datado de julho de 1998 (fls 5897), apresentando o resumo da avaliação pela Portugal Telecom aos seus acionistas a fim de servir como base para oferta para Telesp Celular em 29 de julho de 1998, com projeção de 1998 a 2009.*

*Doc 22 (fls. 6067 a 6071), Ata da Assembléia geral extraordinária da CTH Celular Participações S/A., CNPJ 03.521.869/0001-70, de 05 de novembro de 1.999, empresa veículo criada para transitar o ágio e retornar para a operadora, aprova o aumento de capital de R\$100,00 para 3.438.761.889,76, pela Portelcom Participações S/A, com as ações da Telesp Celular Participações S/A., Doc 23 (fls 6072 a 6076), refere-se do Laudo de Avaliação a valores contábeis, da parcela do Ativo da **Portelcom Participações S/A CNPJ 02.541.479/0001-07**, na data-base de 31 de outubro de 1.999, para integralização do capital da Celular Telecom Holding S/A.*

*O Anexo do referido laudo (fls. 6076) apresenta o valor de investimento avaliado pela equivalência patrimonial de R\$ 234.742.095,69 e o ágio pago quando da aquisição do investimento, líquido das amortizações até 31 de outubro de 1999 no valor de R\$ 3.204.019.694,07. totalizando R\$ 3.438.761.789,76.*

*O Doc 24 (fls 6077 a 6086) refere-se ao Protocolo de Incorporação entre a Telesp Celular Participações S/A e a CTH—Celular Telecom Holding S/A, de 10 de dezembro de 1.999. Conforme item 4.2 (fls. 6082 e 6083), o ativo diferido decorrente da incorporação da CTH é o correspondente ao ágio no valor de R\$ 3.192.737.934,58. e do lado do passivo a manutenção de integridade do patrimônio da companhia no valor de R\$ 2.127.693.771,90 e a reserva especial de ágio no valor de R\$ 1.065.044.162,68(fl. 6083 a 6086).*

*Doc 25 (fls 6087 a 6095), refere-se ao Laudo de Avaliação a valores contábeis, da parcela do acervo líquido da CTH — Celular Telecom Holding S/A para incorporação pela Telesp Celular Participações S.A., na data-base de 10 de dezembro de 1.999. O Anexo do referido laudo (fls. 6092) apresenta do lado do ativo o Permanente o valor de investimento na Telesp Celular Participações S/A de R\$ 234.801;337,46 e o ágio no Valor de R\$ 3.192.737.934,58 do lado do Passivo no Circulante a Provisão para manutenção da integridade dos acionistas da incorporadora o valor de R\$ 244.244.452,00 e no Exigível a Longo Prazo e a provisão para manutenção da integridade dos acionistas da incorporadora o valor de R\$1.883.449.319,90.*

*Doc 26 (fls 6096 a 6105), refere-se ao Protocolo de Cisão Parcial, incorporação do Acervo e Justificação, entre a Telesp Celular Participações S.A., e Telesp Celular S.A., com data de 14 de dezembro de 1.999, com referencia aos valores mencionados no doc 25 (fls 6099 e 6100), ou seja o ágio de R\$ 3.192.737.934,58. levando para a operadora o referido ágio.*

*Ainda com relação do Doc. 26 apresenta o documento denominado DECLARAÇÃO I (fls; 6106 a 6108), com data de 5 de janeiro de 2.000, que informa que o Ativo diferido decorrente da incorporação da CTH é correspondente ao ágio no valor de CR\$ 3.166.131.785,13.*

## **6.2 - DOCUMENTOS APRESENTADOS NA DILIGÊNCIA**

*Analisando os documentos apresentados em atenção a intimação fiscal (fls. 7112 a 7222), constatamos o balanço patrimonial da companhia Portelcom Participações S/A, CNPJ 02.541.479/0001-07, (Doc.2), publicado no Diário do Estado de São Paulo, apresentando o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 1999 e 31 de dezembro de 2.000, com as contas do Ativo Permanente apresentando os seguintes valores (fls 7136):*

Balço Patrimonial da Portelcom Participações S/A CNPJ 02.541.479/0001-07		
CONTA	1.999	2.000
Investimento	436.619.439,95	542.003.205,00
Ágio s/Investimento	2.994.619.193,53	2.994.619.193,53
(Amortização do Ágio)	-	119.784.787,74

Conforme demonstrado acima, o balanço mencionado apresenta o ágio em 31/12/1999 no valor de R\$ 2.994.619.193,53. Na mesma publicação e apresentado a DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EXERCÍCIO FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO, onde contamos a amortização de ágio naquele exercício o valor de R\$ 112.817.594,90 (fls 7136).

Entre outros documentos apresentados como mencionado já constam do processo e foi objeto de análise nos itens precedentes, como é o caso do Laudo de Avaliação da Portelcom Participações S/A (doc 3.1) (fls. 7165 a 7168), refere-se do mesmo documento analisado acostado ao processo Doc 23 (fls 6072 a 6076).

### 6.3 - DIVERGÊNCIA DOS VALORES INFORMADOS

Conforme acima demonstrado, constata-se uma divergência de valores do ágio descrito nos Doc 23 (fls 6072 a 6076) o valor de R\$ 3.204.019.694,07; Doc 24 (fls. 6078 a 6086) o valor de R\$ 3.192.737.934,58; Doc 25 (fls 6088 a 6095), Doc 26 (fls 6106) CR\$ 3.166.131.785,13, valor esta levado para incorporação da Vivo.

Acentuando a diferença com o valor informado pela Portelcom Participações S/A, no balanço de 1999 (fls.7136), apresentando o ágio de R\$ 2.994.619.193,53, com o ágio amortizado de R\$ 112.817.594,90 em 1999 e 119.784.767,74 em 2000.

### 6.4 — CONCLUSÃO DOS ELEMENTOS ANALISADOS

Procedemos a verificação nos documentos apresentados que para melhor entendimento foi alterada a ordem acostada ao processo adequando a seqüência da ocorrência dos fatos.

Assim o Doc 20 (fls 5887 a 5894), trata do Contrato de Compra e Venda de Ações Ordinárias de emissão da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A, firmado entre a União e a companhia Portelcom Participações S/A, vencedora do leilão de privatização no valor de R\$ 3.588.000.000,00 (fls 5889), em 04 de agosto de 1998.

DOC 21 (fls. 5896 a 5933) refere-se a TRADUÇÃO nº 1-106577/11, efetuada por Selene Cuberos Perez, tradutor público, com data de julho de 1998 (fls 5897), apresentando o resumo da avaliação pela Portugal Telecom aos seus acionistas a fim de servir como base para oferta para Telesp Celular, com projeção de 1998 a 2009.

A partir do Doc 23, 31 de outubro de 1.999 (fls 6072 a 6076), iniciou o planejamento tributário com o Laudo de Avaliação a

valores contábeis, da **Portelcom Participações S/A**, na data-base de, para integralização do capital da **Celular Telecom Holding S/A**, apresenta o investimento de R\$ 234.742.095,69 e o ágio líquido das amortizações até 31 de outubro de 1999 no valor de R\$ 3.204.019.694,07. totalizando R\$ 3.438.761.789,76.

Doc 22 de 05 de novembro de 1.999 (fls. 6067 a 6071), o valor avaliado teve como finalidade a integralização do capital na **CTH Celular Participações S/A**, CNPJ 03.521.869/0001-70, de R\$100,00 para R\$ 3.438.761.889,76.

Doc 25 10 de dezembro de 1.999 (fls 6087 a 6095), apresenta o Laudo de Avaliação a valores contábeis, da **CTH — Celular Telecom Holding S/A** para incorporação pela **Telesp Celular Participações S.A.**, do ágio no Valor de R\$ 3.192.737.934,58, na mesma data foi celebrado o Protocolo de Incorporação pela **Telesp Celular Participações S/A** (Doc 24 fls 6077 a 6086) do ativo diferido da **CTH—Celular Telecom Holding S/A**, correspondendo o ágio de R\$ 3.192.737.934,58.

Na seqüência o Doc 26 14 de dezembro de 1.999 (fls 6096 a 6105), foi celebrado o Protocolo de Cisão Parcial, incorporação, entre a **Telesp Celular Participações S.A.**, e **Telesp Celular S.A.**, com referencia aos valores mencionados no doc 25 (fls 6099 e 6100), levando para a operadora o referido ágio.

Em atendimento a intimação de diligência foi apresentado o balanço patrimonial da. companhia **Portelcom Participações S/A**, CNPJ 02.541.479/0001-07, (fls. 7136) apresentando o ágio de R\$ 2.994.619.193,53. Na mesma publicação e apresentado a **DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EXERCÍCIO FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO**, onde consta a amortização de ágio naquele exercício o valor de R\$ 112.817.594,90 e R\$ 119.784.767,74(fl's 7136)

Considerando que o ágio após amortização realizada pela **Portelcom** foi de R\$ 2.762.016.830,89, em comparação com o valor apresentado no Laudo Doc 23 (fls. 6072 a 6076), de R\$ 3.204.019.694,07, verificou a diferença a maior de R\$442.002.863,18, conforme quadro abaixo:

COMPRANHIA	Balanco Patrimonial	LAUDO	VALOR CONTRIB	DIFERENÇA
Portelcom Participações S/A	2.994.619.193,53		3.384.527.846,00	
Amortização portelcom em 1998			-67.690.557	
Amortização portelcom em 31/12/1999	(112.817.594,90)		(112.817.594,90)	
Saldo	2.881.801.598,63		3.204.019.694,10	
Amortização portelcom em31/12/2000	(119.784.767,74)		(11.281.759,00)	
Saldo	2.762.016.830,89		3.192.737.935,10	
Portelcom Participações S/A		3.204.019.694,07		442.002.863,18
Amortização portelcom em 2000		(11.281.759,49)	(11.281.759,49)	
Soma		3.192.737.934,58	3.192.737.935,10	
CTH Celular Telcom		3.192.737.934,58		
amortização CTH		11.281.759,49	11.281.759,49	
valor incorporado na Vivo		3.166.131.785,00	3.166.131.785,00	
ÁGIO A MAIOR INCORPORADO NA VIVO				442.002.863,18

## 6.5 — DOS QUISITOS DA DRJ

6.5.1 - Houve contabilização de efetivo pagamento dos ágios apurados e mencionados pelo impugnante?

*Resposta: Pela análise dos documentos apresentados o ágio teve origem no Leilão de privatização realizado pela União, não houve o confrontado do valor pago.*

6.5.2 - Os ágios estão contabilizados nos exatos valores mencionados pelo impugnante?

*Resposta: A contabilização do ágio foi no valor mencionado pela impugnante. Conforme quadro acima, verificou-se que o valor contabilizado foi a maior, apresentando a diferença de R\$ 442.002.863,18.*

6.5.3 - As despesas de ágio foram amortizadas nos prazos e valores previstos pela legislação tributária?

*Resposta: Conforme demonstrado pelo sujeito passivo, a amortização teve início em 1.998, permanecendo durante o procedimento fiscal, portanto dentro do prazo da legislação 60 meses.*

6.5.4 - Os ágios foram constituídos, na ótica da autoridade fiscal, mediante Laudo com base em Rentabilidade Futura, conforme exige os §§ 2º e 3º, do artigo 20 do DLI.598/77; artigo 7º da Lei 9.532/97; e artigos 385, § 2º, II, 386, III, do Decreto 3000/99, reunindo os requisitos legais para outorgar dedutibilidade à amortização deles?

*Resposta: Conforme (Doc 21) Tradução nº106577/11 de 29 de julho de 1998, apresenta o demonstrativo projetado do resumo da avaliação pela Portugal Telecom e os seus acionistas a fim de servir como base para oferta para Telesp Celular em 29 de julho de 1998, por sua vez teve origem na privatização efetuada pela União, o que pode dar suporte a amortização, ressalvado a diferença apontada no item 6.4.*

Nesse documento elaborada pela própria Unidade Local de Fiscalização competente, evidencia-se que, em relação aos valores de ágio oriundos da aquisição da Telesp Celular, foram atendidos *positivamente* todos os requisitos elaborados pela DRJ *a quo*, com exceção da *contabilização do valor pago*, respondendo, sobre isso, a Autoridade Fiscal que *pela análise dos documentos apresentados o ágio teve origem no Leilão de privatização realizado pela União, não houve o confrontado do valor pago* - não se tratando de constatação negativa - assim como é encontra divergência objetiva de R\$ R\$ 442.002.863,18 entre o valor do saldo de ágio primeiro registrado pela *Portelcom Participações S/A* e o valor do Laudo, que deu margem e coincide com a monta efetivamente contabilizada pela Embargante.

Processada tal Informação Fiscal, a 1ª Instância proferiu v. Acórdão, julgando a Impugnação apresentada pela Contribuinte, exonerando a exigência do ágio referente à Telesp Celular, nos seguintes termos (fls. 8992 a 8993):

***Ágio referente aquisição da Telesp Celular Participações - TCP***

*107. No que diz respeito ao ágio oriundo da aquisição das participações societárias da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES, as quais foram acabar igualmente no patrimônio da VIVO S/A, conforme pode-se acompanhar pelo caminho constante do demonstrativo de fls. 7113, parece-nos que resta indubitável a existência de efetivo pagamento do mesmo, quando da aquisição original da PORTELCOM junto à UNIÃO FEDERAL, em 04/08/1998, de 64 bilhões de ações daquela empresa, sem adentrar-se ao mérito do teor qualitativo da moeda utilizada, como já observado. Também, entendo que ficou demonstrada a motivação econômica da referida aquisição inicial, pelo estudo constante de fls. 5896-5933, datado de 07/1998, onde está inserto que a avaliação da TELESP CELULAR foi realizada através da metodologia de Fluxo de Caixa Descontado (“FCD”), denotando apreciação de sua rentabilidade futura.*

*Segundo os especialistas da área econômico-financeira, O Fluxo de Caixa Descontado é um método para avaliar a riqueza econômica de uma empresa dimensionada pelos benefícios de caixa a serem agregados no futuro e descontados por uma taxa de atratividade que reflete o custo de oportunidade dos provedores de capital. Chama-se de fluxo de caixa o conjunto de entradas e saídas de dinheiro de um empresa ou pessoa física, ao longo de um período de tempo. Pela abordagem do FCD, o valor de uma empresa é determinado pelo fluxo de caixa projetado, descontado por uma taxa que reflita os riscos associados ao investimento. O valor de uma empresa calculado pelo método do FCD é obtido a partir dos seguintes elementos relevantes:*

- a) Estimativa do fluxo de caixa;*
- b) Determinação da taxa de desconto;*
- c) Cálculo do valor residual; e*
- d) Cálculo do valor da empresa.*

*108. A Fiscalização, ao se pronunciar, em fls. 8064-8065, não dissentiu quanto à validade do estudo apresentado, para o fim de caracterizar a rentabilidade futura como o fundamento econômico da aquisição da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES.*

*109. Quanto à diferença de R\$ 442.002.863,18, apontada pela Fiscalização, conforme demonstrado em fls. 8064, data máxima vênua da Autoridade Lançadora, parece mesmo que há algum equívoco na metodologia adotada em relação aos cálculos,*

*sobretudo porque se parte da comparação de saldos de anos diferentes, pois veja-se que o valor de R\$ 2.994.619.193,53 consta no Balanço da PORTELCOM (fls. 7136) relativamente aos anos-calendário de 1999 e 2000, e o valor de R\$ 3.384.527.846,00 (fls. 7113) diz respeito ao ano-calendário de 1998. Não bastasse isso, há algumas incongruências no Balanço estampado em fls. 7136, como o fato dos dois anos expostos (1999 e 2000) apresentarem mesmo saldo de ágio, sendo que em 1999 consta na Demonstração de Resultados que houve uma amortização de R\$ 112.817.594,90 e em 2000 outra de R\$ 118.784.767,74. Mesmo que se procedente fosse a diferença aventada, não mais haveria tempo hábil para lavratura de auto de infração complementar para o ano-calendário de 2006, já que decorrido mais de 5 (cinco) anos da dedução das despesas na VIVO S/A (art. 150, § 4º, CTN), bem como pelas incorporadas. Caso a Fiscalização persista na sustentação da referida diferença, ela terá de ser apreciada quanto aos seus efeitos nos exercícios ainda não decaídos, em novo trabalho fiscal, à juízo da autoridade competente.*

*110. Assim examinado, é de se concluir pela exoneração do Crédito Tributário na parte que diz respeito à glosa da dedução do ágio nos meses de novembro e dezembro de 2006, no valor de R\$ 53.212.298,90 (fls. 4780, Quadro 23); bem como daquele concernente a ano de 2007, no valor de R\$ 319.273.793,46 (fls. 4780, Quadro 24).*

Diante de tal ateste da própria Autoridade Fiscal, entendeu a DRJ *a quo* por exonerar tal parcela crédito tributário.

Resta muito evidente que aquela C. 1ª Instância respeitou a delimitação dos fundamentos e critérios jurídicos do lançamento de ofício procedido, concluindo pela plena existência do fundamento econômico do ágio amortizado em tal transação.

Em relação ao pagamento, reconheceu-se a inequívoca ocorrência de transferência de valor para a União, fruto da *arrematação* de tal participação societária em Leilão - caso contrário, estar-se-ia diante de notório *calote* ao Poder Público, sequer podendo haver a transferência e gozo legal das participações adquiridas. Além disso, as fls. 8314 e 7113 evidenciam o registro do *preço* do ágio pago na DIPJ 1999 da adquirente, na mesma monta em que historicamente aproveitada.

Frise-se que não houve, durante a ação fiscal, uma investigação específica da existência ou não de pagamento, culminando no questionamento tecnicamente fundamentado de sua inexistência. Como o TVF revela, apenas em face da não apresentação de documentação pela Contribuinte, afirmou-se estar ausente tal prova de *quitação*.

Ora, tratando-se de aquisição de participações de empresas públicas, em ambiente de Leilão de privatização (que, inclusive, historicamente motivou a edição do permissivo legal de amortização fiscal de ágio nos anos de 1990 - que aqui se debate), se realmente o Fisco entendesse não ter havido pagamento, além da investigação junto à Recorrente, poderia também ter recorrido a outros órgãos públicos, da própria União (beneficiária da arrematação) para esclarecer e confirmar um suposto *inadimplemento*.

Não se trata aqui de ágio gerado em transação entre particulares, mas, sim, de operação direta com o Poder Público federal, com intervenção de outros órgãos públicos nos contratos firmados, largamente anunciada, registrada e noticiada.

Claramente, a afirmação de ausência de prova de pagamento é mero resultado conclusivo da fiscalização, em face exclusivamente da carência da documentação apresentada na fase pré-contenciosa - não é motivação técnica para a glosa do ágio amortizado.

Em tal trecho do r. Decisório a Autoridade Julgadora também remete à ponderação anterior de seu voto, sobre outra operação, no qual versa sobre a questão da prova do pagamento - a qual se reproduz a seguir:

*Nas considerações introdutórias desse assunto (ágio), já pontuamos nosso entendimento de que a aquisição das participações societárias há de ser necessariamente onerosa, com alguém pagando e alguém recebendo valor monetário. Nessa parte, não posso deixar de concordar com o Impugnante, quando registra ser inadmissível pensar que a UNIÃO FEDERAL alienaria um bem sem o sinalagmático pagamento. É bem verdade que variantes poderiam ser abordadas mais à fundo nesse sentido, tais como a qualidade das moedas que foram utilizadas para pagamento do lance vencedor no leilão, que à época foram pejorativamente denominadas de “moedas podre”. Mas, tais variantes aqui não foram suscitadas e não há litígio à respeito, razão pela qual delas devo passar ao largo, dando como existente um efetivo pagamento pela operação de compra e venda das ações da TELE LESTE. (fls. 8990 - destacamos)*

E superando tudo isso, o próprio Laudo considera o valor do sacrifício econômico para a obtenção da monta do ágio a ser amortizado, elemento que corrobora com sua existência.

Quanto à sua quantificação, a existência de Laudo técnico, procedido pelo método do fluxo de caixa descontado, de lavra anterior à data da aquisição (fls. 5896 a 5933) basta, inclusive em consonância com a atual jurisprudência deste E. CARF, para permitir a devida contabilização e posterior amortização fiscal desse *dispêndio*, nos termos e monta lá certificados.

Já em relação à suposta divergência entre o valor amortizado pela Contribuinte e o saldo de ágio registrado na *Portelcom Participações S/A*, o próprio Julgador de 1ª Instância administrativa diverge de tal conclusão, apontando, objetivamente para lapsos da Unidade Local na consideração dos valores extraídos para tal cálculo, principalmente o valor do ágio registrado inicialmente nessa *holding* em 1998 (reduzindo a monta total desse *dispêndio*), bem como da monta de amortizações procedidas nos anos de 1999 e 2000, que divergem daquilo constante em DRE das companhias, mostrando-se - claramente - incongruente e inconfiável.

Acrescenta que tal questionamento sobre monta remanescente de ágio a ser amortizado pela Contribuinte devia não só ser matéria de novo lançamento, como já teria sido alcançado pela decadência - reforçando, mais uma vez, o respeito daqueles outros Julgadores aos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

Desse modo, toda a motivação jurídica dessa exigência tributária específica se esvaziou, mostrando-se correto o cancelamento do crédito tributário, motivo pelo qual, desde já, para todos os fins, adota-se aquilo decidido pela DRJ, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, sanando, inclusive, a omissão apontada.

Ora, as constatações da própria Autoridade Fiscal presentes na Informação Fiscal são contundentes e não resta nos autos qualquer outro elemento capaz de sustentar a acusação fiscal de ausência de fundamento econômico do ágio em questão, bem como a suposta ausência de prova de seu pagamento. É irretocável o v. Acórdão nesse ponto.

E frise-se que, pela análise deste Conselheiro, de fato, considerando os documentos de fls. 7112 a 7222 e 7461 a 7476, bem como de 8299 a 8349, tal cálculo do Fisco não encontra respaldo nos valores registrados nas demonstrações financeiras da Contribuinte e daquela *holding*, assim como não foi observado o fato de ter havido reestruturação societária, por força de regulamentação da CVM, afetando registros da contabilização societária de tal ágio, com a criação de Reserva Especial de Ágio, afetando o registros de seus ativos.

Mais importante que isso, é o fato de que o valor registrado e amortizado pela Contribuinte é totalmente coincidente com o Laudo, não sendo sequer aventado pela Fiscalização tal incongruência.

Se, realmente, existisse dissonância entre o Laudo e o procedimento da Embargante, certamente poder-se-ia afirmar que parte de tal *dispêndio* excluídos das bases de cálculo tributáveis não estava abrangido por tal suporte documental necessário, podendo até prevalecer parte dessa exação.

Mas não é o caso. Supondo que fosse procedente o cálculo da Unidade Local em diligência, como bem colocado pela DRJ *a quo*, das divergências entre o documento de certificação técnica do valor do ágio e estes cálculos posteriores do Fisco (sendo questionável a possibilidade de tal desencontro ser motivação para glosa de ágio) não se confundiriam com a ausência de *fundamento econômico*, não podendo haver tal afastamento parcial, por motivação exclusivamente incidental e diversa - manifestamente incongruente, como já mencionado.

Assim, uma vez sanada tal omissão, cabe registrar que não é permitido aqui se debater a utilização de *empresa veículo* e a *transferência do ágio* nas transações que deram margem ao ágio amortizado pela ora Embargante, sob pena de modificação dos critérios jurídicos do lançamento de ofício, devendo ser afastado tal fundamento do v. Acórdão nº 1402-002.158, utilizado para o provimento parcial do Recurso de Ofício e consequente manutenção da glosa em referência, sofrida pela Contribuinte.

Esta C. 2ª Turma Ordinária já se manifestou sobre tal *vício* de inovação de motivação do lançamento de ofício, afastando tais razões *inovadoras* de manutenção de crédito tributário, de maneira unânime, como se verifica no Acórdão nº 1402-002.603, de relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 29/08/2017. Confira-se:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. POSSIBILIDADE.*

*Quando constatada pela Fiscalização a ocorrência de saldo credor de caixa, é adequada e cabível a recomposição da conta caixa, desde que os livros e a sistemática de registro e escrituração eleita pelo contribuinte permitam a obtenção de valores que, fielmente, representem a movimentação de numerário ocorrida.*

*O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma prerrogativa ou uma faculdade do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção.*

*A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração, em contraposição direta aos fundamentos trazidos pela Fiscalização.*

**EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.**

*Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRIBUIÇÕES. LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

*No que tange à acusação de omissão de receitas, quando ausentes fundamentos distintos, aquilo decidido em relação ao IRPJ também motiva a manutenção ou a exoneração das exigências de Contribuição para o PIS e de COFINS.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. VALOR NÃO INCLUÍDO NO LANÇAMENTO.**

*A apreciação da alegação de necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS depende da constatação da inclusão pela Fiscalização de tais valores na base de cálculo utilizada para o lançamento de ofício.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. VALOR NÃO INCLUÍDO NO LANÇAMENTO.**

*A apreciação da alegação de necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS depende da constatação da inclusão pela Fiscalização de tais valores na base de cálculo utilizada para o lançamento de ofício.*

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. CANCELAMENTO.**

*Se a decisão administrativa que promove a revisão do lançamento de ofício utiliza-se, expressamente, de outros fundamentos, diversos daqueles trazidos pela Fiscalização para sustentar a exigência fiscal, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, vedada pela norma extraída das disposições dos arts. 142, 146 e 149 do CTN, devendo ser cancelado o crédito tributário.*

**MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.**

*O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.*

**RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO.**

*A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios administradores, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas autuadas.*

*O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele econômico, finalístico e consequencial, que os titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.*

*Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de coparticipes da infração apurada.*

**RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.**

*A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.*

*A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade a sócio administrador.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.**

*Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos. (destacamos)*

O mesmo deu-se no Acórdão nº 1402-002.419, de relatoria deste mesmo Conselheiro, de votação unânime, publicado em 17/04/2017:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2009*

**INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OU DEIXAR DE OBSERVAR NORMA. CONTROLE RESERVADO AO PODER JUDICIÁRIO. PRESUNÇÃO. ATIVIDADE VINCULADA.**

*É vedado à Fiscalização afastar a aplicação de normativo plenamente vigente, sob a alegação de inconstitucionalidade, ainda que sob pretexto interpretativo de adequação à ordem constitucional ulterior à sua edição. O lançamento tributário é atividade vinculada.*

*É devida a presunção de constitucionalidade das normas pela Administração Tributária, devendo aplicá-las de ofício, cabendo somente ao Poder Judiciário a verificação de sua compatibilidade com o texto constitucional, quando devidamente provocado, pelas vias adequadas.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2009*

**MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. ART. 146 CTN. FUNDAMENTAÇÃO EXARADA POSTERIORMENTE AO FATO GERADOR E À FISCALIZAÇÃO.**

*Se o fundamento que embasa o lançamento de ofício foi exarado e veiculado após a ocorrência do fato gerador, bem como posteriormente ao início da fiscalização que culminou na lavratura de Autuação, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, como trata o art. 146 do CTN.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS. ETAPA DE DESENVOLVIMENTO. ART. 416 RIR/99. ABRANGÊNCIA. NORMA GERAL. ART. 299 RIR/99. INAPLICÁVEIS NORMAS ESPECIAIS DIRIGIDAS A OUTRAS ATIVIDADES E SETORES.*

*A autorização de dedução de despesas contida art. 416 do RIR/99 (art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66) não foi suprimida ou alterada após a edição da Lei nº 9.478/97. E, desde a sua veiculação, foram contemplados na sua autorização de dedução os gastos percebidos com a etapa de desenvolvimento dos campos de petróleo.*

*Por determinação expressa de Lei, as atividades da etapa de desenvolvimento compõem a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão para a extração de petróleo, o que igualmente se verifica estampado nas Portarias da ANP, não sendo correto dar tratamento fiscal autônomo e diverso às despesas dessa etapa. Não se questiona a dedutibilidade das despesas percebidas na fase de produção. A natureza dos gastos com a etapa de desenvolvimento também se amolda ao disposto no art. 299 do RIR/99 quanto às despesas operacionais, dedutíveis, revelando-se indevido o afastamento dessa norma geral para a aplicação de normas especiais, expressamente dirigidas a outras atividades, de outros setores.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2009*

*IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.*

*Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos. (destacamos)*

Desse modo, resta sanada a omissão e os vícios reconhecidos, devendo tais argumentos expostos complementar o v. Acórdão recorrido.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração, retificando o v. Acórdão n.º 1402-002.158 com efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada e a afastar a modificação dos critérios jurídicos do lançamento de ofício, negando provimento ao Recurso de Ofício em relação à amortização do ágio glosado nos meses de novembro e dezembro do ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 53.212.298,90, bem como daquele concernente ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 319.273.793,46, referentes à aquisição da companhia *Telesp Celular*.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.

A maioria qualificada do Colegiado decidiu que os embargos deveriam ser acolhidos sem efeitos infringentes.

Consoante relatado, os embargos foram parcialmente admitidos no seguinte ponto:

### *OMISSÕES QUANTO AOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO*

*O cerne da discussão diz respeito à inovação dos fundamentos da decisão em sede de julgamento do recurso voluntário.*

*Para a Embargante, além da impossibilidade jurídica e do cerceamento do direito de defesa, os fundamentos invocados pela decisão embargada, em especial o de que os documentos referentes às aquisições somente foram apresentados ao Fisco em sede de impugnação, e que as razões de decidir no julgamento do recurso voluntário, por essas razões, não ficariam limitadas aos fundamentos originais do lançamento, não se sustentariam pois a autoridade fiscal lançadora teria analisado os documentos em razão da diligência determinada pela turma julgadora de primeira instância, não apontando qualquer vício em relação à utilização de empresas veículo e transferência de ágio.*

*Compulsando os autos e também o voto condutor do aresto embargado, entendo assistir razão à Embargante: o acórdão embargado não levou em consideração o relatório de diligência (Termo de Diligência Fiscal) de fls. 8.052-8.087 em que a autoridade fiscal pronunciou-se a respeito da documentação apresentada em sede de impugnação. Trata-se, como bem apontado pela Embargante, de omissão que implica a necessidade de novo pronunciamento por parte do colegiado.*

### *PROPOSTA*

*Desse modo, constatada a ocorrência de uma omissão das duas apontadas pela Embargante, entendo que os embargos devam ser PARCIALMENTE ADMITIDOS, uma vez que as alegações da Embargante mostram-se procedentes em parte.*

*Isso posto, proponho ao Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que os embargos opostos por VIVO S/A sejam PARCIALMENTE ADMITIDOS, devendo o colegiado se manifestar única e exclusivamente sobre o Termo de Diligência Fiscal de fls. 8.052-8.087 em que a autoridade fiscal pronunciou-se a respeito da documentação apresentada em sede de impugnação, bem como as respectivas consequências para o exame do mérito da exigência.*

No acórdão embargado foi dado provimento ao recurso de ofício relativamente ao denominado "Ágio referente à TCP", decorrente da aquisição da Telesp Celular Participações S/A, bem como foi negado provimento ao recurso voluntário quanto às glosas de amortização de ágio decorrente das aquisições de Tele Leste Celular Participações S/A, Global Telecom S/A e Takotel Telecom Ltda, todos *em razão da inexistência de extinção do investimento*, apontando-se, também, a inexistência de comprovação do *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*, bem como por falta de comprovação, *por meio de documento hábil, de seu fundamento econômico, do ágio decorrente da aquisição da GLOBAL TELECOM, especificamente no que se refere ao ágio decorrente da aquisição da TAKOTEL*. Também foi negado provimento ao recurso voluntário relativamente à *indedutibilidade do ágio decorrente da aquisição da Tele Centro Oeste Participações S/A*, preliminarmente afastando-se alegação de critério jurídico, mas invocando-se o mesmo entendimento de *que TCP (investidora) e TCO (investida) jamais uniram seus patrimônios de forma a extinguir o investimento inicial realizado*.

A embargante argumenta que critérios *como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo* jamais foram levantados pela fiscalização tampouco pela diligência fiscal, afirmando que o *lançamento se fundamentou unicamente na ausência de documentação comprobatória do direito de amortização fiscal do ágio em face da exigência legal de necessidade de "demonstração" do fundamento econômico do ágio, sem previsão específica a respeito da necessidade de laudo, parecer ou qualquer outro documento nem com relação à necessidade da data do laudo ser anterior à aquisição*.

Entende que, uma vez comprovadamente preenchidos *os demais requisitos legais necessários à amortização fiscal do ágio*, como reconhecido na decisão de 1ª instância, o acórdão embargado *deveria estar adstrito ao exame de validade dos laudos e documentos apresentados para demonstrar o fundamento econômico do ágio pago na aquisição dos investimentos que resultaram na Vivo S.A.*

Sob a premissa de que *a justificativa adotada para a manutenção do Auto de Infração com base em motivo jamais invocado pela autoridade lançadora foi a de que a Embargante não teria apresentado todos os documentos solicitados durante a fiscalização*, a embargante aponta omissão acerca de fatos registrados no processo, bem como *dos principais dispositivos que regem o processo administrativo fiscal brasileiro*. Quanto aos fatos, a omissão residiria no resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, *a qual representou uma segunda oportunidade para a autoridade fiscal competente revisar o lançamento e seus fundamentos, dessa vez confrontando os fatos e as normas aplicáveis com os documentos que foram trazidos juntamente com a Impugnação e os que foram apresentados no curso da diligência*, oportunidade na qual somente foi apontada *uma suposta inconsistência nos documentos que fundamentaram a amortização do ágio*, sem se suscitar as teses de "transferência de ágio" ou "empresa veículo".

A diligência fiscal em referência foi solicitada pela autoridade julgadora nos seguintes termos:

***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, conforme detalhado nos Quadros 21 e 22 do TVF, conforme fls. 4778.

**A Fiscalização alega que o contribuinte, embora regularmente intimado, deixou de apresentar documentos e informações que justificassem a origem e dedutibilidade dos ágios, razão pela qual glosou as despesas contabilizadas.**

A empresa autuada, por seu turno, faz uma narrativa retrospectiva acerca das situações jurídicas que originaram o ágio, incluído aí valores e empresas envolvidas, no afã de reforçar a procedência do ágio e sua dedutibilidade, conforme consta de fls. 4857-4876

Para dar suporte à sua fala, envolvendo as operações societárias 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.

No que diz respeito às infrações com os valores constantes dos Quadros 23 e 24 do TVF, de R\$ 182.962.376,13 (ref. 2006) e R\$ 731.849.504,58 (ref. 2007), **o impugnante apresenta os esclarecimentos e documentos supra mencionados, que imprescindem de checagem e confirmação, nos livros fiscais e contábeis das empresas envolvidas, com relação a exatidão da contabilização de seus valores e amortização dos mesmos consoante prescreve a legislação tributária.**

[...]

#### PROPOSTA DE DILIGÊNCIA

Isto posto, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência, por impulso de ofício, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/72, para que o órgão fiscalizador promova exames nos livros e documentos das empresas participantes das situações jurídicas que originaram o ágio, nos termos narrados pelo impugnante, e expeça relatório e parecer conclusivo e fundamentado quanto aos quesitos abaixo, sendo importante que sempre faça menção da folha exata do processo onde se encontram os valores, documentos, fatos, etc., que mencionar.

[...]

2) Quanto aos ágios que dizem respeito aos valores glosados de R\$ 182.962.376,13 (2006) e R\$ 731.849.504,58 (207):

2.1) Houve contabilização de efetivo pagamento dos ágios apurados e mencionados pelo impugnante?

2.2) Os ágios estão contabilizados nos exatos valores mencionados pelo impugnante?

2.3) *As despesas de ágio foram amortizadas nos prazos e valores previstos pela legislação tributária?*

2.4) *Os ágios foram constituídos, na ótica da autoridade fiscal, mediante Laudo com base em Rentabilidade Futura, conforme exige os §§ 2º e 3º, do artigo 20 do DL 1.598/77; artigo 7º da Lei 9.532/97; e artigos 385, § 2º, II, 386, III, do Decreto 3000/99, reunindo os requisitos legais para outorgar dedutibilidade à amortização deles?*

2.5) *No Quadro 25 do TVF (fls. 4780), a “GLOSA DAS DESP. COM ÁGIO DAS EMPRESAS INCORPORADAS EM 31/10/2006” aparece no valor de R\$ 121.974.917,42, mas no Quadro Resumo, de fls. 4789, essa rubrica apresenta o valor de R\$ 182.962.376,13, tendo sido este último valor o que foi levado ao Auto de Infração, conforme fls. 4803 (está embutido no valor de R\$ 228.284.297,98). Qual dos dois valores é o correto da infração: R\$ 121.974.917,42 ou R\$ 182.962.376,13? Justificar. (negrejou-se)*

Constata-se, nestes termos, que a autoridade julgadora de 1ª instância especificou os quesitos que pretendia ver respondidos e, dentre eles, nada reportou acerca da confirmação da extinção do investimento. Em consequência, na Informação Fiscal de fls. 8052/8087, a autoridade fiscal expôs o conteúdo dos documentos apresentados na impugnação, firmou sua conclusão acerca dos elementos analisados e respondeu objetivamente aos quesitos postos pela autoridade julgadora de 1ª instância. Neste contexto, constata-se que a autoridade fiscal, muito embora não tenha indicado, na resposta aos quesitos apresentados para diligência, as circunstâncias que infirmariam a extinção do investimento, assim firmou em suas conclusões:

5 - TELE BAHIA CELULAR S/A E TELESERGIPE CELULAR S/A

[...]

5.4 - CONCLUSÃO DOS ELEMENTOS ANALISADOS

[...]

*Assim nos apresentados verificou-se **para a constituição do ágio foi criada a empresa veículo DIVA em 13 e 30 de setembro de 2.000 e transferido para a Tele leste em 16 de 10 de outubro de 2000, que procedeu a cisão parcial em 12 de novembro de 2000 transferindo o mesmo ágio para as operadoras Telebahia e Telesergipe.***

[...]

6 - TELESPE CELULAR S/A

[...]

*Assim o Doc 20 (fls 5887 a 5894), trata do Contrato de Compra e Venda de Ações Ordinárias de emissão da TELESP CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A, firmado entre a União e a companhia Portelcom Participações S/A, vencedora do leilão de*

privatização no valor de R\$ 3.588.000.000,00 (fls 5889), em 04 de agosto de 1988.

[...]

#### 6.4 - CONCLUSÃO DOS ELEMENTOS ANALISADOS

[...]

Doc 25 10 de dezembro de 1.999 (fls. 6087 a 6095), apresenta o Laudo de Avaliação a valores contábeis, **da CTH - Celular Telecom Holding S/A para incorporação pela Telesp Celular Participações S.A.**, do ágio no Valor de R\$ 3.192.737.934,58, na mesma data foi celebrado o Protocolo de Incorporação pela Telesp Celular Participações S/A (Doc 24 fls 6077 a 6086) do ativo diferido da CTH - Celular Telecom Holding S/A, correspondendo o ágio de R\$ 3.192.737.934,58.

Na sequência o Doc 26 14 de dezembro de 1.999 (fls 6096 a 6105), foi celebrado o Protocolo de Cisão Parcial, incorporação, entre a Telesp Celular Participações S.A, e Telesp Celular S.A, com referencia aos valores mencionados no doc 25 (fls 6099 e 6100), **levando para a operadora o referido ágio.**

[...]

7 - Tele Centro Oeste Celular S/A, Telegoias Celular S/A, Telemat Celular S/A, Telems Celular S/A, Teleron Celular S/A e Teleacre Celular S/A

[...]

Doc. 34 (fls. 6254 a 6257), refere-se ao laudo de avaliação com data de 14 de maio de 2004, da **companhia WXYZ 0059 Holding S.A, constituída com a finalidade de ser a empresa veículos e transito do ágio apurado no investimento da Tele Centro Oeste Celular participações.** Apresenta o quantitativo de 111.575.992,041 ações com equivalência patrimonial de R\$ 490.101.338,68 apresenta o ágio pago na aquisição do investimento de R\$ 1.656.768.661,61 e amortização realizada em maio de 2003 a abril de 2004 no valor de R\$ 153.648.012,02, saldo de R\$ 1.503.120.649,59.

Doc. 35 (fls. 6258 a 6265) refere-se ao protocolo de incorporação entre a Tele Centro Oeste Celular Participações S.A e WXYZ0059 Holding S.A com data de 13 de maio de 2004, **teve como finalidade retornar o ágio para TCO.**

[...]

Conforme item 2.6.1.1 a 2.6.1.5 (fls. a 6280) cada empresa recebeu por cisão uma parcela de ágio que teve origem nas ações da TCO, transferidas para Companhia XWYZ 0059 Holding S.A, retornando para a Tele Centro Oeste Celular Participações S.A por incorporação e por **fim repassado para as operadoras por cisão parcial, ficando assim distribuído:**

[...]

#### 7.4 - CONCLUSÃO DOS ELEMENTOS ANALISADOS

[...]

*A partir do Doc 33 de 13 de maio de 2004 (fls. 6250 a 6253), iniciou o planejamento tributário com a empresa veículo companhia WXYZ 0059 Holding S.A, que teve o aumento do capital social aumentado de R\$ 150,00 para R\$ 1.993.222.127,31, subscrito pela Telesp Celular Participações S.A.*

[...]

*Conforme verificou acima a empresa veículo recebeu o capital de 13 de maio de 2004 e em 14 de maio de 2004 retornou por incorporação para a TCO que por sua vez repassou para as operadoras por cisão parcial, em 14 de junho de 2004.*

[...]

*Assim constatamos que os valores contabilizados em novembro 2003 (R\$ 408.165.673,81,00 rateado entre as operadoras por cisão no valor de R\$ 478.696.633 registrado em outubro de 2004, alocado a TCO, e o valor de correspondente ágio interno.*

[...]

#### 8 - GLOBAL TELECOM S/A

[...]

*A partir do Doc 55 a Doc 60 (fls. 6778 6856) refere-se a criação e alteração de razão social de diversas empresa, constituídas com a finalidade transitar o ágio com o fim de retornar para as prestadoras de serviço (empresa veículo).*

[...]

*Doc 61 (fls. 6857 a 6896), No referido documento consta contratos atas laudos de diversas empresas veículo. Dentre os documentos constatou-se protocolo de incorporação com data de 3 de dezembro de 2001 (fls 6858 a 6868) entre a Global Telecom com incorporadora e Takotel, CG, CE e CF, **empresas veículos mencionadas nos itens anteriores como incorporadas, neste doc ocorre a transferência de ágio para a Global, nos valores de R\$ 133.766.472,50 da Takotel e R\$ 154.934.262,08 (6865 e 6866), da CB totalizando R\$ 288.700.734,58.***

[...]

#### 8.3 - CONCLUSÃO DOS ELEMENTOS ANALISADOS

[...]

*Os valores de ágio foram levados para as operadoras, correspondendo ao ágio incorporado pela Vivo, conforme abaixo:*

[...]

*Durante o procedimento fiscal a empresa não apresentou qualquer documento que deu origem as despesas de ágio contabilizadas em 2006 e 2007, da análise dos documentos apresentados e do demonstrativo (fls 7832), verificou-se que o valor de R\$ 114.436.440,60 refere-se a amortização dos valores demonstrado no quadro acima. (s.i.c) (negrejou-se)*

Sob esta ótica, se critérios como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo jamais foram levantados pela fiscalização, isto se deu em razão da omissão do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. De outro lado, se estes critérios não forma levantados em diligência fiscal, isto se deu apenas na resposta aos quesitos objetivamente postos pela autoridade julgadora de 1ª instância. Por sua vez, o voto condutor do acórdão embargado traz expresso que:

*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 turma julgadora, já que o lançamento também assim não o fez em razão do comportamento da 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.*

Assim, o exame do resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, omitido no acórdão embargado, em nada altera a conclusão antes adotada, porque a demanda de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância já tinha seu escopo indevidamente limitado na forma acima exposta.

De outro lado, se esta limitação deveria ser respeitada por ensejar indevida inovação nos fundamentos do lançamento e conseqüente cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, tem-se, aqui, mero inconformismo com as premissas de apreciação do recurso voluntário, impropriamente veiculado em embargos de declaração, vez que somente podem ser reformados por meio de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

Por tais razões, os embargos devem ser acolhidos na parte admitida, suprimindo-se a omissão apontada acerca do Termo de Diligência Fiscal de fls. 8052/8087 e suas conseqüências para o exame de mérito da exigência, mas sem efeitos infringentes.

Processo nº 10903.720001/2011-15  
Acórdão n.º **1402-003.604**

**S1-C4T2**  
Fl. 10.382

---

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.