



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

Processo nº 16561.720163/2013-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.474 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrentes TELEFONICA BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

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

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do início do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A decadência fulmina a possibilidade de lançamento do crédito tributário e tem como prazo inicial as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.

Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a observância das regras tributárias, é abusivo e não pode ser oponível ao Fisco, sujeitando o infrator à multa de ofício de 75%. Descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplica-se à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, I, CTN. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade veiculada pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional exige prova do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e não pode ser imputada a pessoa que se encontre em polo oposto ao que ensejou a tributação.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de 150% para 75%, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento. Em relação ao Recurso de Ofício acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva, Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los e Ronaldo Apelbaum.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

*A presente ação fiscal foi iniciada a partir do Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPFF) nº 08.1.85.00-2011-00335-8, relativo ao sujeito passivo **TELEFÔNICA BRASIL S.A., CNPJ: 02.558.157/000162**, e originariamente abrangia a verificação das obrigações tributárias relativas ao Imposto de*

Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) correspondentes aos anos-calendário de 2008 e de 2009.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Doc. 01), o sujeito passivo foi cientificado em 12/03/2012 do início do procedimento, nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Já através do Termo de Intimação Fiscal nº 10 (Doc. 55), o fiscalizado foi notificado em 16/01/2013 - também nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, da inclusão no procedimento fiscal da verificação das obrigações tributárias relativas à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) correspondentes ao ano-calendário de 2009. Outrossim, o fiscalizado foi em 27/05/2013 por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 19 (Doc. 107) para incluir a verificação das obrigações tributárias relativas à CSLL do ano-calendário de 2010. Por fim, através do Termo de Intimação Fiscal nº 28 (Doc. 183), o fiscalizado foi intimado em 24/09/2013 da ampliação do MPF-F, o qual passou a contemplar também a verificação das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) correspondentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

O objeto da presente autuação corresponde à glosa de deduções da amortização de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2008 a 2012, em razão de a fiscalizada ter ilicitamente, com a ajuda de terceiros, intercalado sociedade veículo.

*O valor total perfaz **R\$ 577.850.815,56**, de IRPJ, CSLL, multa de ofício e juros.*

Em um instrumento celebrado, em 2006, entre a fiscalizada e diversas sociedades do Grupo Abril, as partes acordaram um modelo negocial no qual a Telefônica adquiria do referido grupo participações em sociedades que receberiam os negócios, sob controle do Grupo Abril, correspondentes a determinadas operações de telecomunicação.

*Entretanto, as participações nessas sociedades que receberiam os negócios não foram adquiridas diretamente pela Telefônica. Pois, antes do fechamento do "Contrato", que formalizou o modelo negocial, o **Grupo Abril transferiu as referidas participações para a Navytree, a qual foi integralmente adquirida pela fiscalizada (momento em que surgiu o ágio para a Telefônica).** Dessa forma, **em pouco tempo, a fiscalizada incorporou a Navytree** (momento a partir do qual a Telefônica passou a amortizar o ágio).*

A douda fiscalização entendeu tratar-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Primeiro, porque até a transferência das participações nas sociedades centralizadoras dos negócios de telecomunicação, a Navytree estava inativa; segundo, a intercalação da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre a transferência das participações para a Navytree realizada pelo Grupo Abril (26/10/2007), a aquisição

da Navytree pelo fiscalizado (03/12/2007) e a sua incorporação (17/10/2008) foi sobremaneira diminuto.

A fiscalização entendeu que participação de terceiros (sociedades do Grupo Abril), no presente caso, comprova a ação intencional e combinada de todas as partes envolvidas para suprimir ilicitamente o pagamento de tributos.

Em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%. Ademais, por terem ativamente colaborado para a ação ilícita do fiscalizado, a fiscalização atribuiu responsabilidade tributária a todas as sociedades envolvidas do Grupo Abril.

DAS INFRAÇÕES

Glosa de encargos de amortização de ágio O "Contrato" (Doc. 21) foi celebrado, em 29 de outubro de 2006, de um lado, pela contribuinte (Telesp) e, de outro, pelas seguintes sociedades do Grupo Abril: TVASIS, AbrilCom, Tevecap e Ajato. Participaram, ainda, como "intervenientes anuentes", as sociedades Navytree, GTR, GTRT, Lighttree, Lemontree, TVSP, TVAPR, TVABR e Abril.

Dentre as "diversas relações contratuais de caráter comercial e operacional" englobadas no referido contrato, foi ajustada "a aquisição, pela contribuinte, de determinadas participações societárias minoritárias nos Negócios de Cabo SP e Cabo ROB, bem como a aquisição dos Negócios MMDS e Banda Larga", conforme item XII do "Contrato" (Fl. 7 do Doc 21). A estrutura societária para aquisição desses "negócios" foi estabelecida no item 2.2 do citado instrumento (Doc 21, fl. 9). Abaixo reproduzidos:

2.2. Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, sujeito à verificação das Condições Precedentes estabelecidas na Cláusula 2.3 abaixo, a TEVECAP, a TVA e a Ajato ("Vendedoras") obrigam-se a vender, ceder e transferir (e Abril e AbrilCom obrigam-se a fazer com que as Vendedoras vendam, cedam e transfiram) à Telesp e a Telesp obriga-se a comprar das Vendedoras, na Data do Fechamento, 100% das quotas da Holding Geral, que por sua vez será titular à época das seguintes participações societárias ("Ações Holding Geral"):

- (i) 100% das quotas representativas do capital social da Operadora MMDS ("Ações Operadora MMDS");
- (ii) 100% das ações preferenciais conversíveis nos termos do Acordo de Acionistas, representativas de 66,66% do capital social total da Holding Cabo ROB ("Ações Holding Cabo ROB");
- (iii) 100% das ações preferenciais conversíveis nos termos do Acordo de Acionistas respectivo e o limite máximo total de ações ordinárias que vier a ser permitido pela Anatel, da Operadora Cabo ROB ("Ações Operadora Cabo ROB");
- (iv) 100% das ações preferenciais conversíveis nos termos do Acordo de Acionistas respectivo, representativas de 66,66% do capital social total da Holding Cabo SP ("Ações Holding Cabo SP"); e

(v) 100% das ações preferenciais conversíveis nos termos do Acordo de Acionistas respectivo, e o limite máximo total de ações ordinárias que vier a ser permitido pela Anatel, da Operadora Cabo SP ("Ações Operadora Cabo SP").

Note-se que os "negócios", conforme a sua natureza deveriam pertencer a três sociedades operacionais (Operadora MMDS, Operadora Cabo SP e Operadora Cabo HOB). Além dessas sociedades, duas Holdings, a Holding Cabo SP e a Holding Cabo HOB deteriam participações, respectivamente, em duas operacionais a Operadora Cabo SP e a Operadora Cabo HOB.

Apesar de as partes terem ajustado intercalar, já por ocasião do "Contrato", a Navytree (ou "Holding Geral", nos termos do "Contrato") entre a adquirente (Telefônica) e as sociedades centralizadoras dos "negócios", a fiscalização entendeu que esta operação não visou cumprir qualquer dos objetivos do modelo negocial. Isto pois, o negócio poderia ter sido alcançado da mesma forma sem a interveniência da Navytree.

A fiscalização observou que, até o momento em que a Navytree recebeu as participações nas sociedades centralizadoras dos "negócios", correspondia a uma sociedade apenas "no papel" (empresa de prateleira), pois, apesar de criada em 2002, há muitos anos, estivera inativa, como comprovam o ato societário de registro da Assembléia Geral Ordinária, de 30 de abril de 2007, em que consta um demonstrativo com resultado exatamente nulo para os anos calendário de 2004, 2005 e 2006 (doc 120), e as DIPJ desses mesmos períodos (doc 351 a 353).

A Navytree recebe as participações de cada uma das cinco sociedades (Lightree; Lemontrec; TVSP; GTRT; e TVAPR), em consonância com o "Contrato", num mesmo ato, como subscrição de capital, conforme a "Ata de Assembléia Extraordinária" (doc 121), realizada em 26 de outubro de 2007.

De acordo a "Ata de Assembléia Extraordinária" da Navytree (doc 121), realizada em 26 de outubro de 2007, o seu capital social foi aumentado de R\$ 1.000,00 (mil reais) para R\$ 53.542.687,12 (cinquenta e três milhões, quinhentos e quarenta e dois mil, seiscentos e oitenta e sete reais, e doze centavos) e os sócios (Tevecap, Ajato e TVASIS) das cinco sociedades (Lightree; Lemontree; TVSP; GTRT; e TVAPR) centralizadoras dos "negócios" passaram a possuir participações no capital da Navytree correspondentes ao valor integralizado. São esses mesmos sócios (Tevecap, Ajato e TVASIS), que, poucos dias depois da referida integralização, em 03 de dezembro de 2007, alienaram a Navytree à fiscalizada, em consonância com o item 2.2 do Contrato já transcrito.

A fiscalização conclui dos fatos descritos que a intercalação da Navytree teve por propósito exclusivo permitir a sua posterior incorporação pela fiscalizada para o aproveitamento fiscal do ágio. Note-se que a única intervenção da Navytree foi receber as participações das sociedades centralizadoras dos "negócios".

*A fiscalização ainda frisou que o conjunto de operações engendrado pelas partes no "Contrato" não teve propósito de "economizar" ilicitamente tributos apenas para uma das partes, mas para as duas. De um lado, a fiscalizada obteve, com o auxílio do Grupo Abril, a **intercalação de empresa-veículo (Navytree) para fins de amortizar ilicitamente o ágio, que é o cerne da presente fiscalização**; mas, de outro lado, o Grupo Abril também visava obter uma ilícita "economia" tributária, no caso, a de mitigar a tributação sobre o ganho de capital correspondente (PAF 16643.000303/2010-87, 16643.000304/2010-21, 19515.000584/2010-21 e 19515.000330/2010-11).*

A fiscalização concluiu que esse conjunto de operações composto por etapas exclusiva e especificamente elaboradas para reduzir ilicitamente a tributação, ora do adquirente, ora do Grupo alienante, não foi casuístico, nem acidental, mas sim minuciosamente tramado por todos os envolvidos.

Textualmente a fiscalização afirmou:

“Esse conjunto de fatos, sobretudo a intercalação da Navytree e o deslocamento prévio dos "negócios" para o controle de sociedades deficitárias do Grupo Abril, torna evidente que todos os envolvidos no "Contrato" tramaram as operações de forma a favorecer tributariamente, mas de forma ilícita, as duas partes em detrimento da tributação federal legalmente estabelecida.”

A fiscalização, ainda, destacou que a aquisição da Navytree pela fiscalizada ocorrera em 03 de dezembro de 2007, conforme comprovam o Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas (doc. 354), o Livro de Ações Nominativas (doc. 355), ambos da Navytree, e o Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Telesp e TTP - Navytree (doc. 26), pois, na sua fl. 03, consta "As ações representativas do capital da TTP foram adquiridas pela TELESP em 03 de dezembro de 2007, por ocasião da operação realizada entre empresas do Grupo Abril e a Telesp". Entre a data da intercalação da Navytree pelo recebimento em realização de capital das participações alvo (26/10/2007) e a efetiva alienação (03/12/2007), a Tevecap e a Ajato aumentam em R\$ 29.000.000,00 (vinte e nove milhões de reais) o capital da Navytree, que passou de R\$ 53.542.687,12 para R\$ 82.542.687,12 (doc. 122).

A fiscalização intimou a contribuinte (item 02 do TIF 29, doc. 191) para esclarecer, dentre outros pontos relacionados à questão, as razões desse aumento de capital e o destino dos recursos até a data da alienação da sociedade para a fiscalizada (03/12/2007). No entanto, respondeu (doc. 222, fl. 03) que não teria condições de informar a motivação do referido aumento, o qual deveria ser indagada aos controladores da época; nas suas palavras "provavelmente este valor tinha relação com despesas e custos incorridos pela sociedade e a necessidade de caixa daquela sociedade e suas controladas". A fiscalização entendeu

que esse tipo de resposta seria inadmissível, sobretudo ao que se refere à destinação dos recursos, questionamento feito de forma expressa e específica pela fiscalização (Item 2, "b", do TIF 29, doc. 191), pois se trata de informação que estava sob o domínio da Navytree e escriturada por esta sociedade, portanto sob o domínio hodierno da sua sucessora (a fiscalizada) e não mais dos seus antigos controladores.

Da infração apurada

A Telefônica após a incorporação da Navytree realizada no ano de 2008, passou a deduzir de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os encargos de amortização do "Agio DABR" até o percentual máximo legalmente autorizado (1/60 a cada mês).

A Telefônica se valeu dos artigos 7º e 8º a Lei nº 9.532/97 (matrizes legais do artigo 386 do RIR/99), a saber:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

(...)

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

A fiscalização, contudo, entendeu que não poderiam ser lícitamente deduzidas pelo fiscalizado na apuração de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que usou, com o auxílio de terceiros, o ilícito expediente da intitulada "empresa-veículo".

Da multa qualificada

A fiscalização entendeu que diante das informações reunidas no curso do procedimento fiscal e pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada à norma que veicula a exasperação da multa de ofício para 150%. Pois, as condutas ilícitas teriam sido intencionalmente praticadas pelos sujeitos passivos tributários. Frisou, ainda a fiscalização, que a fiscalizada não só usou uma empresa-veículo para ilicitamente

reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL, mas também se valeu do ardil de ocultar a operação ilegal ao acordar com terceiros (sociedades do Grupo Abril) a realização de uma das etapas da intercalação.

Da responsabilidade tributária solidária da Abril e da AbrilCom

Em face da ativa participação de sociedades do Grupo Abril, na ação ilícita do fiscalizado, ao realizarem uma das etapas de intercalação de empresa-veículo (a Navytree), a fiscalização atribuiu responsabilidade tributária solidária a todas as sociedades intervenientes, quais sejam: 1) Abril; 2) AbrilCom; 3) Tevecap; 4) TVASIS; e 5) Ajato.

De acordo com a fiscalização, foram as três últimas (Tevecap, TVASIS e Ajato) que diretamente intercalaram a Navytree ao subscrever capital, na referida empresa-veículo, com as participações nas sociedades centralizadoras dos "negócios", conforme a "Ata de Assembléia Extraordinária" (Doc. 121), realizada em 26 de outubro de 2007, para, posteriormente, alienar a Navytree à Telefônica; tudo em consonância com o item 2.2 do "Contrato", já transcrito.

Já as duas primeiras (Abril e AbrilCom) foram as mandantes de toda a ação desenvolvida pelas outras três sociedades do Grupo Abril (Tevecap, TVASIS e Ajato).

Tal afirmação se demonstra não só porque Abril e AbrilCom eram controladoras de Tevecap, TVASIS e Ajato.

Assim, a todas essas cinco sociedades imputamos a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional CTN), que reproduzimos abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Ademais, a fiscalização ainda aduziu que, em razão da posterior incorporação das três sociedades vendedoras (Tevecap, TVASIS e Ajato) pela AbrilCom, esta, além da responsabilidade imputada em razão da sua própria ação, responderá também por sucessão das três sociedades incorporadas, nos termos do artigo 132 do CTN.

A fiscalizada, TELEFÔNICA BRASIL S.A., vem aos autos com a seguinte impugnação (resumo):

PRELIMINARMENTE

A decadência do direito de questionar o ágio registrado em 2007

Antes de adentrar ao mérito da discussão, importa destacar que o direito do Fisco de questionar o evento relacionado à

*formação do ágio amortizado pela Impugnante, **ocorrido no ano de 2007, já havia decaído** no momento da lavratura do Auto de Infração.*

Inicialmente, é necessário considerar que o CTN não apresenta qualquer norma relativa ao prazo decadencial de atos constitutivos delegados ao contribuinte. Isso porque o CTN foi originariamente estruturado para estabelecer normas predominantemente relativas ao lançamento direto, no qual o próprio Fisco interpreta a legislação e lança os tributos devidos.

Nesse contexto, é imprescindível que o termo inicial do prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal modo que o Fisco tenha o prazo de cinco anos, contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário, evitando-se, assim, que o contribuinte fique eternamente sujeito à revisão dos procedimentos que adotou.

O histórico das aquisições que deram origem ao pagamento e ao registro do ágio questionado já foi exposto com detalhes. Por ora, portanto, a Impugnante apenas relembra que o investimento na Navytree (Telefônica Televisão), que gerou o ágio objeto do Auto de Infração, foi adquirido em 2007.

Assim sendo, o termo final para o questionamento do ágio registrado pela Impugnante seria 2012, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

*A considerar que o Auto de Infração foi lavrado em **dezembro de 2013**, é inquestionável o decurso do prazo decadencial e, por via de consequência, o direito do Fisco de questionar o montante dos ágios em questão.*

E não se alegue que não teria ocorrido a decadência ao argumento de que a autuação estaria se referindo à glosa das despesas com ágio aproveitadas pela Impugnante nos períodos de 2008 a 2012.

Em anexo acórdãos do CARF.

MÉRITO

No mérito, a legitimidade do ágio amortizado pela Impugnante

O propósito negocial da existência da Navytree – Efetivas motivações econômicas e regulatórias

O argumento central em discussão no presente processo administrativo refere-se à equivocada premissa adotada pela autoridade lançadora de que a centralização das participações societárias na Navytree, previamente à sua alienação à

Impugnante, teve o único propósito de viabilizar a amortização fiscal do ágio, motivo pelo qual não seria oponível ao Fisco.

Essa é a premissa sobre a qual a autoridade lançadora suporta todo o lançamento tributário, ainda que não tenha sido indicado qualquer dispositivo legal que embasasse as conclusões fiscais.

A autoridade lançadora se recusa a aceitar que a reorganização das participações societárias do Grupo Abril previamente à realização do negócio com a Impugnante era a opção que mais se justificava para o negócio, seja do ponto de vista regulatório, seja sob a perspectiva contratual ou societária.

A afirmação feita pela autoridade lançadora no sentido de que a estrutura eleita é condenável, pois a operação poderia ser feita diretamente pela Impugnante, não representa senão uma ingerência no exercício da adequada prerrogativa de gestão. Representa a inaceitável postura de condenar tudo aquilo que, segundo seu tendencioso ponto de vista, não segue a "ordem natural das coisas".

*A pergunta adequada a ser feita por quem se dispõe a analisar com imparcialidade a forma adotada **não é** se o negócio poderia ter sido realizado dessa ou daquela forma, mesmo porque a resposta a esta pergunta poderá estar contaminada por alto nível de **subjetivismo e equívoco**, pois a fiscalização não recebeu capacitação técnica para o gerenciamento de decisões de um negócio. A pergunta correta a se fazer é: "a estrutura adotada é compatível com os fins e com os objetivos que a motivaram?".*

É tão somente da aferição da incompatibilidade da estrutura adotada com a(s) causa(s) que a(s) motivou(ram) que legitimamente se poderá suscitar o artificialismo.

Nesse contexto, é evidente que a autoridade lançadora em nenhum momento compreendeu realmente a posição da Impugnante e de seus administradores, que deveriam tomar um passo decisivo para a expansão de seus negócios, efetivado pelo ingresso em um setor ainda não explorado pela Impugnante e envolvendo um investimento de mais de R\$ 900 milhões.

Diversos são os caminhos e alternativas que permitem a aquisição de investimento em outras sociedades. No entanto, vários também são os casos de negócios mal sucedidos pela ausência de cautela ou pela falta de análise cuidadosa de todos os riscos envolvidos, sejam eles relacionados à própria operação de aquisição e todas as aprovações regulatórias a ela relacionadas, seja por alguma falha na avaliação da saúde financeira da empresa adquirida ou ainda em razão do equívoco na decisão de ingressar em um novo ramo de negócios.

No caso presente, a Navytree permitiu que, a um só tempo, fossem atingidos os seguintes objetivos:

(i) preliminarmente à conclusão do negócio, permitiria a reordenação da estrutura societária e comercial das empresas do

Grupo Abril, com a segregação das atividades de interesse da Impugnante nas exatas medidas autorizadas pela legislação regulatória, acompanhadas das respectivas licenças e autorizações para operar MMDS, TV a Cabo e banda larga em diferentes localidades, buscando-se, para essa sociedade as autorizações pertinentes à sua alienação;

(ii) durante a operação, facilitaria a aquisição do ponto de vista contratual e societário, concentrando os investimentos em uma só sociedade, não sendo interesse nenhum das partes a aquisição / venda em separado das operações e regendo-se, em um único contrato, todas as relações jurídicas atinentes ao complexo negocio;

(iii) posteriormente à aquisição, permitiria reorganizar os investimentos do Grupo Telefônica de modo a reunir os negócios no mercado de TV por assinatura e dados, buscando expandir a presença da Impugnante nesse setor essencial para a convergência Triple Play.

Assim, dizer que a existência da Navytree teria sido unicamente para viabilizar a amortização fiscal do ágio pela Impugnante não corresponde à verdade, já que a Impugnante demonstrou todas as razões negociais e não tributárias para a existência da Navytree como sociedade holding, centralizadora dos investimentos nos negócios de TV a Cabo, nas exatas proporções autorizada pela legislação vigente à época.

Como visto, o principal objetivo da Navytree foi o de centralizar os investimentos já segregados em linhas de negócios distintas (MMDS e TV a Cabo), atendendo, destarte, aos limites de participação que a Impugnante poderia deter em cada um deles, conforme legislação vigente à época.

Após o cumprimento desse papel, essencial para o sucesso e devida aprovação da operação pelos órgãos competentes, bem como depois de ter permitido a congregação dos investimentos do Grupo Telefônica nas áreas de TV por assinatura e dados, essenciais ao conceito Triple Play, a Navytree foi incorporada pela Impugnante.

Descabimento das alegações de empresa veículo

A despeito de todas as razões econômicas, negociais e regulatórias evidenciadas acima, a autoridade busca insistentemente sustentar que o único e exclusivo papel da Navytree na operação era atuar como "sociedade veículo", possibilitando a amortização fiscal do ágio pela Impugnante.

Não obstante, conforme vem defendendo o E. CARF, qualquer operação deve ser analisada em conjunto com as demais operações relacionadas (análise do "filme" inteiro).

As Diversas Cenas do Filme

(iv) 29/10/2006 - Celebração do Instrumento Particular de Acordo de Convergência, Compra e Venda de Negócios, Ativos, Ações e Outras Avenças, buscando unir as expertises do Grupo Abril na produção e veiculação de conteúdos e de mídia e da Impugnante no segmento de telecomunicações;

(v) 18/07/2007 - Proferido o Ato nº 66.085 pelo Conselho Diretor da ANATEL, que concedeu a anuência prévia para a transferência das participações à Navytree, bem como para a aquisição dessa sociedade pela Impugnante, condicionada, apenas, a pequenos ajustes no acordo de acionistas da Comercial Cabo SP;

(vi) 31/10/2007 - Proferido o Ato nº 68.444 pelo Conselho Diretor da ANATEL, o qual declarou atendidas as condicionantes estabelecidas no Ato nº 66.085, aprovando a aquisição da Navytree sem qualquer restrição adicional, resultando, destarte, na conclusão do processo de análise regulatória da associação entre o Grupo Abril e a Impugnante;

(vii) 03/12/2007 - Aquisição de 100% do capital social da Navytree;

(viii) 29/02/2008 - Aumento do capital social da Navytree, totalmente subscrito e integralizado pela Impugnante com ações da A. Telecom, empresa operacional que desenvolvia atividades SCM, detentora de autorização da ANATEL para distribuição TV por assinatura via satélite (DTH);

(ix) 10/06/2008 - Alteração da denominação da Navytree para Telefônica Televisão, consolidando-se como a sociedade holding do Grupo Telefônica responsável pelo desenvolvimento dos negócios no setor de Televisão e demais serviços relacionados ao Triple Play;

(xi) 14/10/2008 - A Navytree (nesse momento denominada Telefônica Televisão), em conjunto com sua subsidiária integral Lighttree (operadora de MMDS e banda larga) cuja denominação foi alterada para TST, adquiriu as quotas da MundialVoIP (Ajato), prestadora dos serviços de VoIP;

(xii) 11/11/2008 Incorporação da Navytree (nesse momento denominada Telefônica Televisão) pela Impugnante. Nessa mesma data também ocorreu a incorporação da DABR pela Impugnante;

(xiii) 29/09/2011 - Aquisição de 68.533.233 ações ordinárias da Lemontree, representativas de 49% do seu capital social votante;

(xiv) 26/03/2012 - Proferido Ato nº 1.733 pelo Conselho Diretor da ANATEL aprovando a aquisição da participação societária remanescente da Lemontree e GTRT pela Impugnante;

(xv) 29/05/2012 - Aprovação unânime e sem qualquer restrição pelo CADE da operação de venda da Navytree (Ato de Concentração nº 53500.031787/2006);

(xvi) 06/06/2012 - Aquisição da participação societária remanescente da Lemontree e da GTRT, assumindo o controle direto destas sociedades e o controle indireto da Comercial Cabo SP e da TVA Sul;

(xvii) 01/07/2013 - Incorporação pela Impugnante da TST, juntamente com a totalidade das participações na GTRT, Lemontree, TVA Sul e Comercial Cabo SP, além de parcela do patrimônio da Vivo, Telefônica Data e A. Telecom, centralizando na Impugnante toda a oferta dos serviços Triple Play.

Como se vê do "filme" acima, é absurda a alegação de que a Navytree teve por único e exclusivo objeto possibilitar a amortização fiscal do ágio pela Impugnante, reputando-a como uma "sociedade veículo".

É evidente que a Navytree não só existiu de direito e de fato, como também praticou todas as atividades ligadas à sua finalidade de sociedade holding, recebendo participações de empresas operacionais (A. Telecom e Telefônica Data), além de ter expandido as atividades do Grupo Telefônica com a aquisição de novos negócios (serviços de VoIP).

Contudo, como é totalmente normal no mundo dos negócios, depois de atingidos os objetivos almejados, a Navytree acabou sendo incorporada pela Impugnante, que, além desta sociedade, também incorporou a DABR na mesma data, resultando na simplificação da estrutura societária do Grupo Telefônica.

No caso concreto fica evidente que a autoridade lançadora tenta se valer de indevidas edições e cortes de cenas relevantes do "filme" para considerar a Navytree como "sociedade veículo", focando unicamente na "cena" da aquisição dessa sociedade e em sua incorporação, em detrimento de todos os demais eventos ocorridos.

Em anexo acórdão do CARF.

Amortização do ágio é autorizada pela lei e não fruto de planejamento fiscal

Evidente que o presente Auto de Infração insere-se em um contexto no qual o Fisco tem verificado, com todo o rigor, os efeitos fiscais de operações societárias das quais se originem economias tributárias decorrentes da amortização de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura para coibir abusos porventura praticados pelos contribuintes.

Entretanto, para que por outro lado não prosperem eventuais equívocos e excessos cometidos pelas autoridades no exercício da fiscalização, é necessário que se tenha sempre em mente que as economias tributárias decorrentes da amortização de ágio não decorrem de alguma lacuna da lei, mas de expressa determinação legal.

Apesar de derivar da legislação societária, a segregação do custo do investimento em valor de equivalência patrimonial e valor de ágio ou deságio foi determinada pela lei fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77) e pela Comissão de Valores Mobiliários (Instrução CVM nº 1/78) . De todo modo, até a edição da Lei nº 9.532/97, as amortizações do ágio eram neutras para fins fiscais, por expressa determinação do artigo 25, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

O benefício fiscal em exame foi particularmente relevante no âmbito do Plano Nacional de Desestatização ("PND"). Assim, com o objetivo de incentivar as aquisições de participações societárias vinculadas aos planos de privatização das empresas públicas ou de economia mista, foi propiciada a mobilidade do capital por meio do investimento em outras sociedades e evitando sua imobilização em um único investimento, passando-se a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Importante notar que a própria Lei nº 9.491/97, instituidora do PND, estabelecia que as desestatizações poderiam ser realizadas das mais diversas formas, desde a alienação direta de ativos até a alienação de participações societárias, assegurando que "a transformação, a incorporação, a fusão ou a cisão de sociedades e a criação de subsidiárias integrais poderão ser utilizadas a fim de viabilizar a implementação da modalidade operacional escolhida".

Como o investimento na esmagadora maioria dessas privatizações era realizado por meio de holdings constituídas para esse propósito específico, o ágio pago acabava sendo contabilizado na empresa investidora sem que pudesse ser confrontado com os lucros gerados pela empresa operativa.

Em verdade, considerando que as receitas da holding corresponderiam em sua maior parte aos dividendos pagos pela empresa operativa, a mera autorização para a amortização fiscal do ágio não representaria um incentivo à participação nos processos de privatização, já que a holding não geraria lucros que pudessem ser reduzidos por meio da amortização do ágio.

Para solucionar essa questão, o próprio legislador determinou que a amortização do ágio poderia ocorrer depois que ágio e lucros gerados pela empresa operativa confluíssem para uma mesma entidade, dando-se ampla liberdade para que tal propósito fosse alcançado e permitindo ao contribuinte que implementasse operações de fusão, cisão ou incorporação para tanto.

Ou seja, a própria lei do PND passou a prever expressamente a possibilidade de reorganizações societárias prévias à realização dos negócios de alienação dos investimentos pelo Governo Federal. Mais ainda, o próprio Governo fomentou a utilização de empresas holdings e exigiu que a amortização do ágio fosse precificada pelos investidores, com vista a aumentar o valor das ofertas, a despeito de o agente fiscal pretender atribuir ares de ilicitude a isso quando afirma que os "resultados foram

evidentemente calculados por ambas as partes e, portanto, precificados no negócio". Ora, o mesmo Poder Executivo que instituiu em lei o direito à amortização do ágio e exigiu que a economia fiscal daí decorrente fosse considerada para aumentar o valor a ser-lhe pago no contexto do PND agora sugere que possa haver ilicitude em se levarem em conta possíveis consequências tributárias, previstas em lei, no contexto e na quantificação do negócio jurídico!

Em suma e objetivamente, o regime de amortização do ágio foi criado pela Lei nº 9.532/97 (artigos 7º e 8º) com o objetivo de dar ampla flexibilidade ao investidor que adquirisse investimento com ágio e, principalmente, com o objetivo de incrementar os valores obtidos pelo Governo Federal no processo de desestatização. Assim é que, consoante dispõe o permissivo legal, as operações que permitem a amortização não se restringem à incorporação, mas incluem também a fusão e a cisão, bem como admitem a incorporação de controladora por controlada, sem que isto tenha de receber alcunhas que associem o mero exercício de autorização legal a práticas abusivas ou artificiais.

Fica claro que os atos condenados pela autoridade lançadora não apenas não são abusivos, como representam condutas induzidas e positivamente autorizadas pelo ordenamento, como vem reconhecendo o E. CARF.

Portanto, tratando-se a amortização do ágio prevista nos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97 de um direito expressamente previsto e desejado pelo legislador tributário, não pode ele ser tratado sob a ótica de um odioso "planejamento fiscal", como se o contribuinte buscasse se valer de lacuna da lei ou efetivamente contorná-la para obter economia tributária.

No caso concreto, essa situação fica ainda mais evidente quando se denota que a aquisição da Navytree se deu de forma direta, com posterior incorporação desta sociedade pela Impugnante.

Vale dizer, não houve qualquer implementação de atos ou reorganizações societárias prévias por parte da Impugnante, as quais pudessem ser qualificadas como "planejamento tributário" com vistas a de algum modo ensejar impactos ou questionamentos em torno do ágio reconhecido na referida aquisição.

Assim, demonstrado que a amortização do ágio efetuada nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não é praticada no âmbito de um planejamento forçado pelo contribuinte, mas de um direito a ele concedido por lei e legitimamente usufruído, perdem todo o sentido as acusações que fundamentam o Auto de Infração.

Preenchimento dos requisitos para a amortização do ágio à luz da jurisprudência do E. CARF

Ainda que se tenha demonstrado acima que a Impugnante tem pleno direito de amortizar o ágio decorrente da aquisição da Navytree, em razão do cumprimento de todos os requisitos legais para tanto, a seguir a Impugnante demonstrará que também atendeu aos requisitos exigidos pelas duas principais correntes que vêm sendo adotadas nos julgamentos envolvendo a desconsideração de negócios jurídicos pelo E. CARF.

De acordo com a primeira corrente, os negócios jurídicos devem ser analisados à luz de seus diversos planos, quais sejam: (i) o plano da existência, (ii) o plano da validade e (iii) o plano da eficácia. Essa corrente visa a adotar critérios jurídicos mais objetivos para fundamentar a desconsideração dos negócios jurídicos, com base no Direito Civil.

Nos termos dessa primeira corrente, a avaliação sobre a legalidade dos negócios jurídicos realizados por contribuintes passa pela análise dos três planos acima descritos, especialmente na avaliação se há coerência entre causa objetiva e o seu conteúdo típico.

Se, após a análise do negócio jurídico, verificar-se a ausência de sua causa objetiva, o ato jurídico que utilizou referida forma jurídica poderia ser considerado ilícito, pois negócio jurídico sem causa objetiva pode configurar hipótese de simulação.

Aplicando-se o raciocínio acima ao caso concreto, constata-se que a causa de todos negócios jurídicos realizados foi plenamente respeitada, negócios esses cuja motivação em momento algum trouxe qualquer vantagem fiscal escusa à Impugnante, restando comprovado que a centralização das participações na Navytree, à luz das restrições regulatórias vigentes à época, foi coerente e necessária para a satisfatória concretização da operação.

Anexa acórdãos do CARF.

A segunda corrente que vem sendo adotada pelo E. CARF entende existirem três requisitos básicos para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio:

(i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (iii) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.

Esses requisitos são exigidos para se verificar se as operações societárias que deram origem ao ágio possuem significação econômica, aí incluído o próprio ágio.

Houve o efetivo pagamento do custo de aquisição do investimento em dinheiro (R\$ 904.894.889,58) ao Grupo Abril, inclusive do ágio, não havendo dúvidas quanto ao preenchimento desse requisito no caso concreto. A própria autoridade lançadora reconhece que o pagamento pela Navytree foi efetivamente realizado pela Impugnante no contexto do

Acordo firmado com o Grupo Abril, tratando-se, em verdade, de fato incontroverso nos presentes autos.

Quanto ao segundo requisito, exige-se que as operações originais sejam realizadas entre partes não relacionadas, resguardando-se que a negociação seja realizada entre partes independentes e em condições de mercado. O cumprimento desse requisito no caso presente também é fato indiscutível, tendo em vista que o Grupo Abril (alienante) não detinha qualquer vínculo societário com a Impugnante (adquirente).

Avançando para o terceiro requisito, a existência de demonstração do fundamento econômico do ágio registrado contabilmente, trata-se de comando expresso do artigo 385 do RIR que tem como objetivo refletir a razão econômica pela qual o adquirente pagou pelo investimento um valor superior ao seu patrimônio líquido.

A fundamentação econômica do ágio pago em relação ao investimento na Navytree também jamais foi colocada sob dúvida. Ou seja, o laudo de avaliação do Banco ABN AMRO não sofreu qualquer questionamento específico por parte da autoridade lançadora, de modo que também figura como fato incontroverso o cumprimento desse terceiro requisito pela Impugnante.

*Como demonstrado, exceto pela suposta existência da Navytree com razões meramente fiscais, a autoridade lançadora não traz qualquer outra alegação que se prestasse para negar à Impugnante a faculdade de amortizar o ágio, já que a **Impugnante efetivamente adquiriu a Navytree com o pagamento em dinheiro de ágio**, o negócio se deu entre partes não relacionadas, bem como estava amparado por laudo sobre a rentabilidade futura emitido na época da operação, não tendo sido, em momento algum, contestado pela autoridade lançadora.*

Portanto, independentemente de ser adotada (i) a corrente que analisa a coerência entre causa objetiva e o seu conteúdo típico ou (ii) a corrente que verifica se (a) houve o efetivo pagamento do custo total de aquisição, (b) a realização de operações entre partes não ligadas e (c) a lisura na avaliação da empresa adquirida, constata-se que o aproveitamento fiscal do ágio no caso concreto é válido, devendo ser dado provimento à Impugnação para desconstituir o Auto de Infração.

A inexistência de prejuízo ao Fisco

Além de totalmente fundada em legítimas razões negociais e empresariais, importa sublinhar uma vez mais que a existência da Navytree na operação não trouxe qualquer vantagem escusa à Impugnante nem tampouco implicou qualquer prejuízo ao Fisco.

É evidente que a existência da Navytree na operação, como centralizadora dos investimentos nas exatas medidas autorizadas pela legislação regulatória vigente à época, mostrava-se

totalmente justificável e até mesmo recomendável, cumprindo seu papel como sociedade holding naquele momento, bem como assumindo a centralização dos negócios da Impugnante no setor, tendo recebido participações de empresas operacionais, além de ter buscado a expansão dos seus negócios com a aquisição da Ajato.

Não obstante, ainda que se enxergue a Navytree como "sociedade veículo" o que, como dito, não condiz com a realidade dos fatos, é certo que a reorganização de que tratam os artigos 1º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, autoriza tal estruturação desde que não tenha resultado prejuízo ao Fisco.

Em anexo acórdãos do CARF.

Ante o exposto, ainda que não venham a ser admitidos os argumentos anteriormente expostos na presente Impugnação, deve esta E. Turma Julgadora cancelar o Auto de Infração para reconhecer que a Impugnante não obteve economia fiscal indevida, uma vez que o resultado tributário obtido nas operações realizadas poderia ter sido atingido, inclusive, por meio de outras operações societárias diversas.

A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL

Especificamente no que concerne à CSLL, a amortização do ágio não suscita grandes problemas. Isso porque, contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, § 1º 4, e 391 do RIR) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Assim, não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição as disposições relativas ao IRPJ, resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela. É este, inclusive, o entendimento do E. CARF.

E mais: a ausência de dispositivo legal que vede a dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL é tão clara que o artigo 48 da MP 627 prevê expressamente a aplicação também para essa contribuição das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária.

De qualquer maneira, ainda que se entenda serem as normas do IRPJ extensíveis à CSLL, o que se admite somente para argumentar, a Instrução Normativa/RFB nº 390/04, que compila as normas relativas à contribuição, traz em seu artigo 75 disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.

O excesso na constituição do crédito tributário

A indevida aplicação da multa majorada de 150%

Apesar de não comprovar qualquer ilicitude por parte da Impugnante, a exigência da multa majorada se deu sob o argumento de que o comportamento adotado configuraria intuito fraudulento nas ações da Impugnante, uma vez mais deturpando os fatos e procurando carregar na tinta ao fazer referência à Impugnante.

Não obstante, a Impugnante demonstrou insistentemente ao longo dessa defesa que os atos praticados não tiveram propósito fiscal e sim razões e motivações empresariais e negociais claras. De fato, o caso presente não envolve planejamento tributário, mas sim eventos societários que foram implementados com objetivos comerciais, a partir de uma estratégia negocial definida. A redução da base tributária do IRPJ e da CSLL em razão da amortização do ágio é um efeito mediato dos atos societários praticados, que jamais poderia ser considerado como o objetivo perseguido pela Impugnante.

Para verificar a ocorrência da fraude, devesse analisar o comportamento do contribuinte, ou seja, se o contribuinte modificou ou excluiu elementos do fato gerador ou retardou ou impediu sua ocorrência mediante a adoção de ações intencionalmente criminosas tendentes a enganar a fiscalização. Essas ações ou omissões via de regra ocorrem mediante adulteração das informações contidas nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Assim, a fraude é verificada quando o contribuinte, utilizando-se de meios ardilosos e aptos a enganar o Fisco, adultera as informações de seus livros fiscais e registros contábeis como forma de modificar o fato gerador dos tributos com vistas a reduzir o valor devido.

Como demonstrado nas razões acima e, ainda, nos documentos ora anexados, a Impugnante nunca omitiu ou alterou os documentos referentes aos fatos objeto do presente processo. Pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras, dando-se publicidade dos atos por meio de publicação em jornais de grande circulação, divulgando fatos relevantes, fazendo constar as informações das diversas declarações apresentadas ao Fisco e prontamente atendendo aos diversos Termos de Intimação que foram enviados à Impugnante.

A impossibilidade de majoração da multa no caso presente fica ainda mais evidente ao se notar que a Impugnante sempre atendeu a todas as intimações que as autoridades fiscais lhe dirigiram, dando publicidade de todos os atos praticados. Nessas situações o CARF também tem afastado a majoração da multa.

Em anexo acórdãos do CARF.

A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Justamente por essa razão é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

À evidência, a expressão "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

A Abril S. A. responsável tributária impugnou (resumo):

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL EM RELAÇÃO À IMPUGNANTE

Primeiramente, importante destacar a nulidade do lançamento, na medida em que não foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal com relação à Impugnante, como se depreende de fls. 2/4 destes autos.

Considerando que à Impugnante foi atribuída a responsabilidade solidária do crédito tributário, é nítida a nulidade de procedimento fiscal no qual a Impugnante, em momento algum, tenha recebido notificação do Mandado de Procedimento Fiscal. Não se trata de irregularidade no MPF, mas de absoluta ausência de MPF para a Impugnante.

Ainda que se admita o absurdo proposto nesse lançamento, fato é que a responsabilidade da Impugnante não adviria da participação no fato gerador em si, mas em suposto "ato preparatório", isolado do fato gerador, e não suficiente à sua caracterização, o que torna impossível o conhecimento pela Impugnante do próprio fato gerador e da fiscalização que lhe foi correlata. Essa só tomou ciência quando iniciados os procedimentos para arrolamento e quando intimada da lavratura do Auto de Infração, o que viola o princípio do devido processo legal.

DA OPERAÇÃO E DA LEGALIDADE NA AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO FUNDAMENTADO NA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

DOS FUNDAMENTOS DA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA PELO GRUPO ABRIL FRENTE ÀS PREMISSAS DA NEGOCIAÇÃO

Após haverem atuado ao longo de muitos anos no ramo da prestação de serviços de TV por assinatura nas plataformas Cabo e Multichannel Multipoint Distribution Service (MMDS - tecnologia de telecomunicações sem fio, usado para redes de banda larga de uso geral, ou, mais comumente, como um método alternativo de recepção de programação de televisão a cabo) e, ainda, Serviços de Comunicação Multimídia (SCM) para provimento de banda larga dentro e fora do Estado de São Paulo, sociedades que compuseram o grupo da Impugnante decidiram alienar tais operações a terceiros interessados em desenvolvê-las e aprimorá-las.

Importante destacar que o contexto negocial dessa alienação envolveria, inevitavelmente, a convergência de oferta dos serviços de telefonia (fixa e móvel), internet por banda larga e TV por assinatura, a chamada "Oferta Triple Play". Inclusive, tanto essa necessidade é elemento imprescindível da negociação que se encontra expressamente apontado no "Instrumento Particular de Acordo de Convergência, Compra e Venda de Negócios, Ativos, Ações e Outras Avenças" (doc. 6) doravante, "Acordo de Convergência".

Nesse contexto, sociedades ligadas à Impugnante desenvolveram longa negociação com a Telefônica, empresa com a qual a Impugnante e as sociedades que foram incorporadas pela AbrilCom não mantêm, nem nunca mantiveram antes da negociação, nenhum tipo de vínculo ou relação de dependência. Dessa negociação culminou a celebração do citado Acordo de Convergência.

Considerando-se a intenção do Grupo Abril em alienar e a intenção da Telefônica em adquirir os negócios (licença e ativos) MMDS SP, RJ e Porto Alegre, Banda Larga, Cabo SP, Cabo ROB (este último assim entendido como aquele desenvolvido fora do Estado de São Paulo), mesmo uma análise superficial da estrutura societária do Grupo Abril é o bastante para demonstrar que a organização do grupo, à época da celebração do Acordo de Convergência, era absolutamente incompatível com os termos da negociação, donde decorreu a necessidade de que o grupo se reestruturasse.

Impunha-se ao Grupo Abril reestruturar-se de forma que (i) os negócios (ativos e licenças) fossem detidos por uma mesma sociedade; (ii) os negócios de natureza diferente (MMDS/Banda Larga, Cabo SP e Cabo ROB) fossem detidos, cada qual, por uma sociedade específica e nas localidades envolvidas; (iii) não se transferissem passivos - contingências materializadas à Telefônica; (iv) a Telefônica não adquirisse, logo num primeiro momento, o controle das sociedades detentoras dos negócios Cabo (SP e ROB), tendo em vista restrições regulatórias, mas garantisse a sua compra futura (em função do projeto de lei passível de aprovação à época) e pudesse precificar as operações que já estavam sendo adquiridas como um negócio único; e (v) todas as sociedades operadoras agregassem-se sob uma mesma controladora, tendo em vista a unicidade da

operação, amarrando a venda/aquisição conjunta e respectivo preço.

Tal reestruturação visava segregar os 3 (três) ramos de negócio desenvolvidos pelo Grupo Abril no mercado TV por assinatura, de acordo com a região, atendendo às disposições legais e aos requisitos regulatórios. De fato, o Grupo Abril reorganizou-se de forma que atingisse a seguinte configuração societária: TVA (99,99%) e Tevecap (00,01%) detinham as ações da Lightree, que concentrou os ativos da TVA Sistema, TVA Sul e TVA Brasil e as licenças relacionadas aos Negócios MMDS (nos Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre e Curitiba) e Banda Larga (nacional); Tevecap detinha todas as ações (100%) da TVA Sul, que concentrou os ativos e as licenças relacionadas ao Negócio Cabo Rob (Região Sul Municípios de Curitiba, Foz do Iguaçu e Florianópolis), assim como da Datalistas, Lemontree e Navytree, sociedades que posteriormente serviriam de holding dos Negócios Cabo SP e ROB e Holding Geral, tendo em vista restrições da Anatel ao controle de tais operações pela Telefônica, assim como a manutenção da unicidade da alienação de todos os negócios (MMDS/Banda Larga, Cabo SP e Cabo ROB); e TVA (82,99%), Tevecap (01,05%) e Ajato (15,96%) detinham as ações da Comercial Cabo SP, que concentrou os ativos e as licenças relacionadas ao Negócio de TV a Cabo no Estado de São Paulo.

Entretanto, embora essa estrutura já fosse o bastante para assegurar que (i) os negócios (ativos e licenças) fossem detidos por uma mesma sociedade; (ii) os negócios de natureza diferente (MMDS/ Banda Larga, Cabo SP e Cabo ROB) fossem detidos, cada qual, por uma sociedade específica; e (iii) não se transferissem passivos materializados à Telefônica, fato é que essa estrutura ainda não era compatível com duas premissas fundamentais do negócio acordado entre as partes, quais sejam:

Assegurar-se que fossem observadas as restrições regulatórias da operação, especialmente no tocante à impossibilidade de que a Telefônica adquirisse o controle das operações Cabo. Neste ponto, de se esclarecer que, de acordo com o artigo 7º da Lei 8.977/95 e as disposições da Resolução da Anatel nº 101/99, a Telefônica somente estaria autorizada, do ponto de vista regulatório, a adquirir 19,99% do capital votante em relação às operações de TV a Cabo no Estado de São Paulo e 49% do capital votante das operações de TV a cabo desenvolvidas fora do Estado de São Paulo (nos Municípios de Curitiba, Foz do Iguaçu e Florianópolis); e

Manter-se a unicidade da operação, inclusive para efeito de preço que considerou a possibilidade da operação "Triple Play", já que todas as três atividades foram negociadas conjuntamente e não era interesse de nenhuma das partes a aquisição / venda de apenas uma ou duas delas.

Para tanto, TVA, Tevecap e Ajato subscreveram o capital social das sociedades holding (Datalistas, Lemontree e Navytree) com

a conferência de suas participações nas operadoras (TVA Sul, Comercial Cabo SP e Lightree), que efetivamente concentravam os ativos e licenças (doc. 9).

Importante destacar que as sociedades TVA, Tevecap e Ajato não escrituraram nenhum valor em ágio decorrente da subscrição das ações das operadoras (Lightree, Comercial Cabo SP e TVA Sul) nas sociedades holding (Datalistas, Lemontree e Navytree).

A bem da verdade, é confuso falar de ágio interno sob o ponto de vista da vendedora, no momento, portanto, anterior à própria aquisição do negócio pela Telefônica. É claro que não há a geração de ágio, muito menos passível de contestação nesse caso. As contestações fiscais que giram em torno do que se usualmente denominou "empresa-veículo" têm por fundamento aquele ágio gerado no próprio grupo econômico para imediata e posterior incorporação do veículo, sem que tenha substância numa efetiva aquisição. Aqui, trata-se de uma reestruturação societária para possibilitar a venda de um negócio representado por três operações conjuntamente. Qualquer ágio só existe, por óbvio, a partir da aquisição, porque toma por ponto de partida justamente o preço de aquisição, **preço este que nunca foi e nem poderia ser questionado pela Fiscalização**. Mas, tendo em vista a confusão que girou em torno do conceito de veículos de investimento, tão necessários para a venda, a Impugnante viu-se obrigada a demonstrar que é óbvio que, aqui, esse veículo não serviu, e nem poderia servir porque é anterior à venda, para a geração de qualquer ágio.

Aproveitou a Impugnante também para espancar qualquer dúvida e demonstrar que não houve qualquer alteração no valor das participações, porque sempre tomado o valor patrimonial. Ora, não há, no caso, contestação do valor patrimonial e tampouco do preço de aquisição. Ainda, pelo que a Impugnante pôde depreender do Termo de Verificação Fiscal, também não foi contestado o laudo da Telefônica, mormente na parte em que alocou o montante relativo ao ágio fundamentado em rentabilidade futura. Não se sabe, portanto, o que se está efetivamente a contestar.

Em suma, após a necessária reestruturação das operações vendidas pelo Grupo Abril, vê-se que, sob essa organização societária, todas as premissas da negociação foram atendidas:

Os Negócios MMDS (SP, RJ, Curitiba e Porto Alegre) e Banda Larga, os Negócios Cabo SP e os Negócios Cabo ROB (restante do País Região Sul), isto é, tanto ativos quanto licenças, poderiam ser alienados à Telefônica (ainda que, quanto ao Cabo, apenas uma parcela que não representasse controle);

Por meio da transferência à Telefônica das ações da Navytree, os diversos Negócios (MMDS, Cabo SP e Cabo Rob) seriam alienados num "pacote", não havendo a possibilidade de que apenas alguma das operações fosse adquirida, o que não era **interesse de nenhuma das partes negociantes**;

A estrutura Navytree, Lemontree e Datalistas foi importante para segregar a operação que poderia ser integralmente vendida para a Telefônica (MMDS) daquelas que permaneciam com restrição (Cabo SP e Cabo ROB), respectivamente, na Lemontree e na Datalistas.

Ainda, os Negócios estão concentrados, conforme a sua natureza, em sociedades cujo objeto social é exclusivamente o desenvolvimento de atividades de uma mesma natureza Comercial Cabo com Cabo SP/SCM, Lightree com MMDS e TV A SUL com Cabo ROB; e

Nenhuma das sociedades cujas ações seriam transferidas, direta ou indiretamente à Telefônica possuíam passivo materializado e, com isso, assegurou-se, de um lado, o preço de venda do negócio e, de outro, a não sucessão à adquirente (Telefônica) dos passivos (a exemplo dos passivos fiscais de ICMS da TVA).

Veja-se que a própria Autoridade Autuante reconhece o fundamento negocial da reestruturação societária empreendida pelo Grupo Abril.

Nesse diapasão, não se pode deixar de apontar a contradição incorrida pela Autoridade Autuante. De fato, ao questionar que a reorganização societária teria gerado ao Grupo Abril custos (presumindo-os, inclusive, como desnecessários), olvida-se a Autoridade Autuante de que, como ela própria admitira linhas antes, tal rearranjo revelou-se imprescindível para a conclusão do negócio, sem o qual não seria possível que o Grupo Abril adimplisse com as premissas firmadas no Acordo de Convergência, como já salientado, possibilitando a venda da única forma viável para se alcançar o preço pretendido venda da operação "Triple Play", dentro da licitude do que demandava a legislação regulatória da época, e sem a transferência dos passivos que permaneceram administrados pelo Grupo Abril.

Finalmente, após a reestruturação societária do Grupo Abril, em 03/12/2007, a Telefônica adquiriu a totalidade das ações da Navytree, de forma em que passou a deter o controle das operações MMDS, bem como a participação (embora não o controle) das operações Cabo.

Ademais, vale apontar que, não obstante a Telefônica não pudesse, tendo em vista a vedação do artigo 7º da Lei nº 8.977/1995, adquirir o controle das operações cabo à época do fechamento do negócio, consta do Acordo de Convergência cláusula expressa de opção de compra em favor da Telefônica com relação à totalidade das ações das sociedades holding Lemontree e Datalistas (Cláusula 3.7 Acordo de Convergência), as quais detinham as participações Cabo SP e Cabo ROB, respectivamente. Tal previsão ocorreu por conta do Projeto de Lei 116, que tramitava já à época e que, quando aprovado e sancionado (Lei nº 12.485/2011), possibilitou a aquisição do controle, pela Telefônica, também das operações Cabo.

DAS PREMISSAS FÁTICAS INCONTROVERSAS

Em verdade, não obstante a Autoridade Autuante tenha envidado esforços para revestir-lhe de obscuridade e interesses escusos, tratou-se de operação societária que, como por ela mesma admitido às fls. 6 do Termo de Verificação Fiscal, constituiu fato relevante divulgado publicamente pela própria Telefônica.

Ademais, não é demais ressaltar que as operações desenvolvidas até então pelo Grupo Abril, e que foram objeto da negociação com a Telefônica, são atividades adstritas ao controle de órgãos reguladores, em especial a Anatel, bem assim a própria atividade desenvolvida pela Telefônica também consta do rol de atividades sujeitas ao controle regulatório. Não por outro motivo, todo o passo a passo da reestruturação societária realizada pelo Grupo Abril, assim como a operação de alienação das ações da Navytree à Telefônica foi integralmente submetida à apreciação da ANATEL Ato nº 66.085 (doc. 10) e submetida ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE"), conforme Ato de Concentração nº 53500.031787/2006.

A aquisição se deu entre partes absolutamente independentes entre si.

De fato, é notório que a Abril e a Telefônica são empresas que jamais mantiveram qualquer vínculo de dependência entre si antes da negociação, sendo certo que se trata de empresas submetidas a controladores absolutamente não relacionados. Esclareça-se, por oportuno, que o Grupo Abril e a Telefônica somente desenvolveram conjuntamente atividades relacionadas a TV a Cabo após a negociação.

Houve um preço efetivamente negociado e pago

Tal circunstância queda-se incontroversa na exata medida em que a Autoridade Fiscal não fez, ao curso do processo administrativo, qualquer referência ao laudo de avaliação do ágio fundado em rentabilidade futura, tampouco questionou o preço do negócio e sua efetiva quitação.

Em primeiro lugar, a própria Autoridade Fiscal reconhece, às fls. 19 do Termo de Verificação Fiscal, o efetivo pagamento de R\$ 905.035.389,58 (novecentos e cinco milhões, trinta e cinco mil, trezentos e oitenta e nove reais e cinquenta e oito centavos). Veja-se: o pagamento SEQUER se deu por meio da permuta de ações ou participações societárias, como sói acontecer nesse tipo de operação. Pelo contrário, o pagamento ocorreu por meio de efetiva transferência de numerários da adquirente à alienante. Tal circunstância, aparentemente deixada de lado pela Fiscalização, é bastante relevante para a demonstração da regularidade do ágio.

Em segundo lugar, não obstante a Autoridade Autuante presuma que eventual vantagem fiscal aproveitada pela Telefônica teria sido precificada na negociação, vertendo-se em benefício da Abril, fato é que a tese de interesse econômico da alienante não encontra subsídio nem mesmo sob o fundamento pretendido pela própria Autoridade Autuante.

Isso porque, como é cediço, a legislação fiscal autoriza a amortização do ágio fundamentado, exclusivamente, na expectativa de rentabilidade futura.

A bem da verdade, houvesse sido precificada eventual vantagem fiscal da adquirente, deveria a Autoridade Autuante haver indicado, expressamente, o montante do ágio que, ao invés de fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, decorreu da suposta precificação de eventual vantagem fiscal. E, como é óbvio, a parcela do ágio que não tenha decorrido da rentabilidade futura não poderia ter sido amortizada, para fins fiscais, pela adquirente.

Não foi o que ocorreu. Ao deixar de impugnar o laudo de avaliação, a Autoridade Autuante fez cair por terra a tese de que eventual vantagem fiscal da Telefônica teria sido compartilhada com a Impugnante por meio de sua inclusão no preço.

Natureza do ágio, que foi amortizado à proporção de 1/60 mensal

Como já tratado, não houve qualquer questionamento com relação ao laudo de avaliação, ao valor do ágio e tampouco de sua natureza (fundado na expectativa de rentabilidade futura).

De fato, essa assertiva é bastante para demonstrar que, realmente, a aquisição das ações da Navytree pela Telefônica foi permeada pela justa expectativa de rentabilidade futura, da qual decorreu ágio cuja amortização é autorizada pela legislação fiscal.

Não houve o chamado "ágio interno"

Como extensamente demonstrado nos itens anteriores, não houve a geração de qualquer ágio em negócio firmado entre partes dependentes, tampouco há a acusação de que a Telefônica, posteriormente à aquisição das operações, tenha efetuado qualquer subscrição com ágio para posterior incorporação, possibilitando a amortização de ágio interno ou de ágio não fundamentado na aquisição de negócio de terceiro.

A inexistência do chamado "ágio interno" é de obviedade cristalina, uma vez que o ágio em questão foi gerado tão somente no momento da aquisição, através do preço efetivamente pago pela adquirente (Telefônica). Vale destacar que a própria Autoridade Autuante é expressa ao asseverar que o montante de ágio glosado foi gerado exatamente no momento em que houve o efetivo pagamento, pela Telefônica, ao Grupo Abril.

Ocorre que, não obstante a obviedade da inexistência de ágio interno, justamente pelo fato de que a Impugnante (i) não é adquirente da participação societária; (ii) não amortizou o ágio para fins fiscais; e (iii) não possui qualquer relação com a fiscalizada (Telefônica), a acusação fiscal beira às raias do absurdo ao insinuar que a intercalação da Navytree, enquanto

suposta "empresa-veículo", teria o condão de obstar o aproveitamento fiscal do ágio.

De fato, o Auto de Infração revela-se acentuadamente confuso na medida em que sugere que a intercalação de suposta "empresa-veículo" tornaria ilícita a amortização do ágio. Isso porque, como será demonstrado adiante, a utilização da chamada "empresa-veículo" tem sido apontada como óbice ao aproveitamento fiscal do ágio tão somente em operações em que se tenha valido da simples subscrição de ações com ágio, ou seja, quando ausente qualquer aquisição de terceiros aí, sim, o chamado "ágio interno".

Entretanto, tal operação geração do chamado "ágio interno" por meio de "empresas-veículo" não se confunde, em absoluto, com o caso descrito nos autos.

Na realidade, o conceito de "empresa-veículo" que tem obstado o aproveitamento de ágio se refere, como visto, à subscrição de ações pela adquirente com ágio, sem participação de terceiros. Ora, no caso em tela, a subscrição de ações (emitidas pelas operadoras) foi realizada pela própria alienante, sendo que o valor do aumento de capital na Holding Geral (Navytree) é equivalente ao valor patrimonial das ações subscritas.

De se ressaltar que a concentração dos investimentos na Navytree, além de racionalizar a estrutura societária do ponto de vista negocial, centralizando operações e ativos objeto de aquisição pela Telefônica, o que, por si só, já seria fundamento suficiente para validar a operação questionada pela Autoridade Fiscal, era essencial para a viabilização da operação do ponto de vista regulatório.

Como mencionado anteriormente, a reestruturação buscou a viabilizar o ingresso de investidores estrangeiros na exata medida autorizada pela legislação, de forma a não infringir as restrições impostas, à época da aquisição, pela Lei nº 8.977/95, pelo contrato de concessão STFC firmado pela Telefônica e pela Resolução Anatel nº 101/99.

Vale apontar que, na realidade, subscrição das ações emitidas pelas operadoras (Lighttree, Comercial Cabo TV SP e TVA Sul), sem ágio, no capital social da Holding Geral (Navytree) manteve a proporção das participações societárias das controladoras nas operadoras (TVA, Tevecap e Ajato), de forma que também nenhum ganho de capital (que surgiu com a venda das operações) foi camuflado na operação.

Tais colocações são relevantes para repisar, mais uma vez, o absurdo sobre o qual se funda a autuação: pressupor tratar-se de uma "empresa-veículo" determinada sociedade utilizada pela alienante para viabilizar a operação de compra e venda realizada com terceiros independentes, e cujo capital social foi integralizado por meio da subscrição de ações, pela alienante, sem a escrituração de ágio.

As sociedades alienantes (TVA Sistema, Tevecap e Ajato) escrituraram todo o valor envolvido na operação, tendo sido apurado o respectivo ganho de capital.

Constam do Termo de Verificação Fiscal ilações no sentido de que as empresas do Grupo Abril, com anuência da Telefônica, teriam levado a cabo ações que importariam no não reconhecimento do ganho de capital decorrente da alienação das ações da Navytree.

*Entretanto, a breve análise dos Autos de Infração relacionados aos processos administrativos citados (doc. 11 a 14) indica que, na realidade, **os ganhos de capital não deixaram de ser apurados**. Aliás, o próprio Termo de Verificação Fiscal ora impugnado torna incontroverso o fato de que o preço de aquisição foi todo ele declarado pelas vendedoras, porquanto expressamente menciona os processos administrativos onde figura AbrilCom, na qualidade de sucessora de TVA, Tevecap e Ajato, justamente porque foi reconhecido todo o valor de venda, discutindo-se, tão somente, o efeito do custo / prejuízo fiscal na formação da base tributável.*

De fato, não faz sentido cogitar-se em eventual economia fiscal por parte da Impugnante se tais processos administrativos não têm por objeto eventual omissão de receitas não operacionais (tanto assim que os autos de infração relativos ao processos administrativos referenciados são simples lançamentos de malha fiscal), mas sim a utilização supostamente indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados, ou, o que se discute, o momento da apropriação dos custos incorridos nas operações vendidas.

Ademais, vale salientar que, como demonstrado no item "111.1. Dos fundamentos da reestruturação societária realizada pelo Grupo Abril frente às premissas da negociação", a reestruturação societária tem fundamento, seja no âmbito negocial, seja no âmbito cível e societário, seja no âmbito regulatório, e, ainda que assim não fosse, isso não implicaria a impossibilidade da amortização do ágio pela Telefônica.

Conforme já detalhado nos itens anteriores, a negociação firmada entre as partes adotou como premissa a unicidade dos negócios (MMDS, Cabo SP e Cabo ROB). Em outras palavras, em momento algum cogitou-se a negociação das operações de forma apartada, sendo que a oferta conjugada dos serviços era um dos elementos mais relevantes do contexto da operação.

Nessa mesma linha, o Acordo de Convergência também consigna a convergência e unicidade das operações como premissa fundamental do negócio.

Outrossim, foi justamente em razão da indissociabilidade dos negócios que o próprio Acordo de Convergência estabeleceu a obrigação de estruturação de uma Holding Geral:

"2.2. Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, sujeito à verificação das Condições Precedentes estabelecidas na Cláusula 2.3 abaixo, a TEVECAP, a TV A e a Ajato ('Vendedoras') obrigam-se a vender, ceder e transferir (e Abril e AbrilCom obrigam-se a fazer com que as Vendedoras vendam, cedam e transfiram) à Telesp e a Telesp obriga-se a comprar das Vendedoras, na Data do Fechamento, 100% das quotas da Holding Geral, que por sua vez será titular à época das seguintes participações societárias ('Ações Holding Geral'): (...)"

Vê-se, portanto, que a intercalação da Navytree, enquanto Holding Geral, decorreu exatamente da premissa negocial de que as operações objeto do Acordo de Convergência eram indissociáveis, sendo que não havia de se cogitar na manutenção do negócio se houvesse a possibilidade de venda de apenas uma ou duas operações. Se não há a possibilidade de "Oferta Triple Play", não há negócio interessante para a empresa de telefonia.

Equivocada, portanto, a Autoridade Autuante ao asseverar que "a interveniência da Navytree é despicienda". Pelo contrário, como já amplamente demonstrado no item anterior, a presença de uma Holding Geral cumpriu o fundamental propósito, decorrente das premissas negociais, de assegurar a venda integral da Operação MMDS e a venda das Operações Cabo nos limites regulatórios, assegurando, outrossim, a indissociabilidade do preço e da venda das três operações.

DA DECADÊNCIA

A despeito dos fatos geradores, no presente caso, referirem-se aos anos-calendário de 2008 a 2012, estes são questionados especialmente sob o fundamento da aquisição pela Telefônica (autuada) da integralidade das ações da Navytree S.A., em 03/12/2007 e na sua posterior incorporação em 17/10/2008.

A transferência das participações para a Navytree, sua aquisição e incorporação foram as operações questionadas pela Fiscalização para proceder à glosa da amortização do ágio nos anos-calendário de 2008 a 2012.

Ocorre que, quando da formalização do lançamento de ofício, em dezembro de 2013, não poderia a Fiscalização questionar a legalidade dos atos que culminaram na amortização do ágio, já que decaído pelo decurso do prazo de mais de 5 (cinco) anos de sua ocorrência. Há que se observar, inclusive, que, após a incorporação (em 17/10/2008), já detinha a empresa autuada o direito de amortização, ainda que os efeitos tenham ocorrido em momento subsequente, nos anos de 2008 a 2012. É aquele ato um dos questionados pela Fiscalização para proceder a autuação, o qual só poderia ter sido "desconstituído" por lançamento notificado ao contribuinte até outubro de 2013.

Pelo exposto, tendo em vista que o direito à amortização do ágio questionado pela Fiscalização foi gerado a partir de operação realizada em 17/10/2008, e não tendo a Fiscalização

questionado referida operação em 5 (cinco) anos, está decaído o direito de proceder a glosa na amortização do ágio, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

DA LEGALIDADE DA AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO NO CASO CONCRETO

Fixadas as premissas fáticas, fica evidente a legalidade da amortização fiscal do ágio no caso concreto. Para tanto, basta demonstrar-se que os fundamentos trazidos pela Autoridade Autuante não apenas carecem de amparo legal, como também estão descolado com a realidade dos fatos.

(i) as operações possuem fundamento legal;

(ii) as operações são existentes, válidas e eficazes, não sendo contestadas e devidamente registradas nos órgãos regulatórios;

(iii) as operações são possíveis, têm causa e motivo, e efetivamente ocorreram;

(iv) as operações têm consistência e substrato econômico e negocial comprovados;

(v) não foi contestada a existência, natureza e montante do ágio registrado.

Uma vez que houve a absorção do patrimônio da sociedade, o ágio então registrado foi tratado como despesa dedutível na apuração do lucro real, em conformidade com o disposto no artigo 20, §2º, b) do Decreto-Lei nº 1.598/77, no artigo 7º, III da Lei nº 9.532/97, bem como com o disposto no artigo 385, § 2º, II, e no artigo 386, III, ambos do Decreto nº 3.000/99 e Instrução Normativa nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, publicada no DOU de 12.02.99.

*Em primeiro lugar, **deve-se rechaçar, de plano, a tese de que a intercalação da Navytree seria despicienda do ponto de vista das premissas negociais.** E, nesse ponto, de se lembrar que o próprio Termo de Verificação Fiscal é contraditório, pois ele mesmo explicita os fundamentos encontrados no Acordo de Convergência que determinaram a reestruturação societária.*

Isso porque, na realidade, a Navytree foi instrumento que viabilizou a realização do negócio, na medida em que conciliava duas premissas inafastáveis da operação: (i) a manutenção da unicidade da venda dos negócios (MMDS/Banda Larga Cabo SP e Cabo ROB) e no estabelecimento do preço, sem deixar de lado (ii) restrições legais à assunção do controle das operações Cabo pela Telefônica naquele momento, a qual, porém, deveria responsabilizar-se pela (iii) aquisição do controle de tais negócios quando cessassem as vedações regulatórias. A Navytree foi também instrumento necessário para viabilizar a venda, na medida em que segregou os passivos materializados que permaneceram administrados pelo Grupo Abril, mais especificamente pela sucessora da TVA.

De fato, por força do artigo 7º da Lei nº 8.977/1995, a Telefônica não poderia adquirir o controle das operações Cabo no momento da concretização do negócio. Por outro lado, como já exposto, não era interesse de nenhuma das partes que a Telefônica tivesse a opção por deixar de adquirir também o controle de tais operações no momento em que cessassem as vedações regulatórias. A cessação de tais vedações já era prevista, conforme projeto de lei mencionado.

*Por tais razões, a intercalação da Navytree cumpriu o relevante desígnio de, sem importar em violação à legislação vigente, assegurar a venda em conjunto das operações relevante para garantir a **"Oferta Triple Play"**, matendo a Telefônica vinculada às operadoras Cabo (Comercial Cabo TV SP e TVA Sul) por intermédio da Navytree, que detinha parcela minoritária de suas ações ordinárias (com direito a voto), porém a totalidade das ações preferenciais (sem direito a voto). Dessa forma, mantinha-se o vínculo sem caracterizar o controle vedado pela legislação.*

Destaque-se que é justamente essa estrutura societária que atribuiu eficácia à opção de compra / venda constante do Acordo de Convergência, exatamente pelo fato de que, não obstante sem o controle, a Navytree possibilitaria à Telefônica participar do capital social das Operadoras Cabo.

*De fato, como extensamente exposto nos itens anteriores, dentre as premissas acordadas e expressamente presentes no Acordo de Convergência estava a necessidade de que **todas as operações negociadas (MMDS/Banda larga, Cabo SP e Cabo ROB) fossem alienadas em conjunto**. Vale repisar: desinteressava à Telefônica e era inviável ao Grupo Abril a alienação parcial dos negócios, isto é, apenas de uma ou outra operação.*

*Ademais, a congregação de todas as operações sob uma única holding, não obstante, de fato, tenha simplificado a operação, como ironicamente cogita a Autoridade Autuante, sua razão de ser vai além. Isso porque a unicidade dos negócios atendeu ao propósito bastante claro de assegurar às partes contratantes o **"enfrentamento dos desafios da convergência tecnológica com ampliação e incremento da oferta sinérgica e conjugada de serviços de telecomunicações a seus respectivos clientes"** (Cláusula 2.1 do Acordo de Convergência).*

*De fato, mais que cada uma das operações, interessava à Telefônica a aquisição das três **enquanto um conjunto**. Isso porque a realidade do setor impunha à adquirente que se adaptasse às novas demandas no sentido da convergência dos serviços a chamada **"Oferta Triple Play"**.*

*Tudo isso é o bastante para demonstrar a **relevância da Navytree nas premissas acordadas: assegurar a manutenção da unicidade da negociação no tocante às operações envolvidas**.*

*Nessa linha, vale rememorar que **a realização de reestruturação societária para viabilização de determinado negócio é***

absolutamente compatível com a legislação fiscal relativa ao ágio. De fato, tratava-se de prática recorrente no contexto das privatizações, sendo capitaneada e estimulada pela própria União Federal.

Dentre os inúmeros exemplos, a privatização das empresas de telecomunicações pode ser destacada pela larga utilização de sociedades (em tese, "empresas-veículo" para a viabilização do negócio, não para a criação de ágio) que agregariam e segregariam exatamente quais os ativos e passivos que se objetivava alienar ou não, conforme o caso.

Ademais, esse modelo encontra-se até mesmo no Decreto nº 2.546/1997, que determinou a cisão parcial da Telebrás, com a criação de 12 empresas que receberiam as ações da União, para posterior alienação em leilão a empresas ou consórcio de empresas que deveriam, após a aquisição, concentrá-las em uma Sociedade de Propósito Específico SPE, que desempenharia a função de uma holding.

Finalmente, insinua a Autoridade Autuante que a Navytree tenha se prestado tão somente para viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio gerado na sua aquisição.

Equívoca-se mais uma vez. Isso porque, além das razões já expostas, como é evidente do organograma colacionado há algumas laudas e extraído do próprio Termo de Verificação Fiscal, a Telefônica poderia, sem qualquer óbice, aproveitar-se do ágio ainda que não houvesse nenhuma Holding Geral fato que, como visto, somente teria o condão de prejudicar o cumprimento das premissas do negócio, sendo irrelevante do ponto de vista fiscal.

*De fato, a Navytree possuía 100% das ações ordinárias (com direito a voto) da Lighttree, o que lhe permitiria o aproveitamento imediato do ágio relativo a essa sociedade. Vale dizer, se não houvesse a Navytree, a Telefônica poderia incorporar a própria Lighttree, porquanto esta detinha as Operações MMDS que podiam e foram integralmente adquiridas pela Telefônica. Dessa forma, especialmente com relação às Operações MMDS (de maior relevo na composição do preço e do ágio), a **intercalação da Navytree revelou-se absolutamente irrelevante do ponto de vista fiscal.** Se poderia haver incorporação e amortização do ágio de qualquer forma, não há motivo na contestação da Navytree, também sob este aspecto.*

Não obstante esteja mais que demonstrada a finalidade da Navytree na reorganização societária levada a cabo pelo Grupo Abril, bem como que esta não trouxe nenhuma vantagem fiscal que não teria de qualquer forma a Telefônica, fato é que a amortização fiscal do ágio gerado na sua aquisição encontra pleno respaldo na legislação fiscal e na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se passará a demonstrar, independentemente de qualquer justificativa.

DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS A RESPEITO DA AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO DECORRENTE DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

Neste item a impugnante traz comparações e explicações dos julgados no CARF.

E após conclui: Desarrazoada, portanto, a glosa perpetrada pela Autoridade Fiscal. Isso pelo fato de que a presente autuação não encontra lançamento semelhante dentre aqueles que foram cancelados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, justamente porque fundado em expressiva originalidade, qual seja, a tentativa de alcunhar como "ilícito" o ágio gerado em operação substancial, entre partes independentes, sem contestação do laudo de avaliação da rentabilidade futura e com preço efetivo e pago.

De outra banda, como já salientado, tem prevalecido no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o entendimento segundo o qual não há prejuízo à amortização fiscal do ágio eventual interposição de "empresa-veículo", na condição de que dessa reorganização não surja um novo ágio. E o se depreende do quanto decidido no Caso Tim (Acórdão 1102000.873), recentemente julgado pela Primeira Câmara da Primeira Seção.

No caso destes autos, a acusação torna-se ainda mais absurda já que não foi criada nenhuma empresa veículo pós aquisição, havendo a incorporação da própria empresa adquirida, não havendo qualquer geração de ágio que já não seria de qualquer maneira amortizável. Portanto, não é sequer um caso de planejamento fiscal.

DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL PARA INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

Por expressa determinação legal, a apuração da base de cálculo da CSLL tem regras próprias, não se podendo aplicar automaticamente o quanto previsto para o IRPJ.

Se para o IRPJ existe previsão legal para se adicionar as despesas consideradas indedutíveis na apuração de sua base de cálculo, o mesmo não ocorre com a CSLL. Os ajustes ao lucro líquido que perfazem a base de cálculo da CSLL são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ aplica-se à CSLL.

Examinando-se a Lei n.º 7.689/88 e suas alterações, pode-se observar que a base de cálculo da CSLL foi tratada de forma taxativa, fixando-se, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis. Também se pode observar que não há qualquer previsão legal para a adição de despesas consideradas

indedutíveis em sua base de cálculo, a não ser as previstas na Lei 9.249/95.

Na constituição do crédito tributário não é permitido o uso de analogia ou interpretação extensiva para majorar a tributação. O princípio da legalidade tributária está prescrito no artigo 97 do Código Tributário Nacional e no artigo 150, I da CF/88. O próprio artigo 57 da Lei nº 8.981/95, ao adotar para a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, expressamente dispõe que ficam "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor".

Anexas ementas do CARF.

DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA À IMPUGNANTE

Oportuno mencionar que, no que tange ao mérito relativo à constituição do crédito tributário, há um cerceamento de defesa da Impugnante, porquanto esta foi colocada como solidária de empresa que não lhe é relacionada de nenhuma forma. Não bastasse, o referido crédito tributário constituído é oriundo de eventos que independem da atuação da Impugnante, sendo-lhe impossível tratar das fases que se seguiram após a alienação das empresas do grupo para a Telefônica.

Já por isso é absurda a aplicação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, porque ele pressupõe a participação conjunta em algo. Ora, a amortização do ágio depende da incorporação e dos registros que lhe seguiram e de nada disso participou e nem poderia ter participado a Impugnante, não podendo se defender ou mesmo tratar dos aspectos que foram posteriores à aquisição. A Impugnante só pode tratar dos aspectos do negócio até a sua alienação. Ocorre que os procedimentos até a venda para a Telefônica, não ensejam per se a amortização do ágio. Então, como se defender por completo? Não é possível, justamente porque não há interesse comum aqui e, nessa medida, foi cerceado o seu direito de defesa.

Desta forma, aplicável in casu o artigo 59 do Decreto-lei 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa".

Muito bem, dentro dos seus limites e do conhecimento que tem da operação, vale dizer, até a venda, que nada tem de relação com a amortização do ágio, a Impugnante demonstrou a validade das operações e o reconhecimento, de sua parte, da respectiva receita auferida com a alienação. Restou à Impugnante, com base exclusivamente nas informações que constam do Termo de Verificação Fiscal, defender o crédito tributário por cautela, como já o fez, e, por fim, demonstrar que logicamente é impossível a solidariedade, porquanto não há

subsunção desse fato ao artigo 124, I do Código Tributário Nacional, ainda que o ágio não fosse passível de amortização pela Telefônica.

Pois bem, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, o lançamento se reporta à glosa de deduções da amortização de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2008 a 2012, em face da autuada Telefônica, sob a acusação de esta empresa "ter ilicitamente, com a ajuda de terceiros, intercalado sociedade-veículo".

A despeito da tentativa fiscal de atribuir responsabilidade a terceiro, que não possui relação com o fato gerador, não merecem prosperar as razões da autuante, mormente porque, primeiro, há equívoco na fundamentação legal para tal responsabilidade; segundo, em razão da ausência de comprovação de interesse comum; terceiro, porque o impacto relativo à amortização do ágio depende de ato exclusivo de terceiro (Telefônica) que não é possível ser controlado pela Impugnante, além da possibilidade da criação de empresa-veículo, pela própria Telefônica, se a intenção fosse somente a amortização do ágio; e quarto, porque a reorganização levada a efeito pelas empresas do Grupo Abril para possibilitar as vendas com observância da legislação regulatória, além dos demais motivos já tratados, não possibilitou à Telefônica exercer o direito à amortização fiscal do ágio que já não teria se tal reorganização não tivesse sido perpetrada.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 124, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL AO PRESENTE CASO

Reitera-se que a responsabilidade solidária à Impugnante foi fundamentada exclusivamente no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

*O artigo 124, I do Código Tributário Nacional estabelece a denominada solidariedade de fato, ou seja, aquela em que as pessoas guardam **interesse comum** com o fato gerador da obrigação principal. Ou seja, dá ensejo ao surgimento da solidariedade entre devedores, **significa que mais de um sujeito está no polo da mesma relação** (a exemplo de situações em que há mais de um adquirente ou mais de um vendedor).*

Ainda, conforme atesta o próprio fiscal ao mencionar a doutrina, o artigo 124, I é hipótese de caracterizar a responsabilidade em que duas ou mais pessoas realizam o núcleo material da norma tributária, sendo o caso, citado no próprio Termo de Verificação Fiscal, de dois coproprietários de um mesmo imóvel rural, os quais, por praticarem conjuntamente o fato gerador, figuram solidariamente como devedores do crédito tributário relativo ao ITR.

*Nessa linha, mencionada pelo próprio fiscal, nunca haveria que se falar em "interesse comum" entre **alienante e adquirente**, vez*

que os mesmos se encontram, em verdade, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos.

*Apesar de reconhecer que o entendimento da doutrina implica na impossibilidade de imputar a responsabilidade de partes contrapostas pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, insiste a Fiscalização que "a maioria das obras de direito tributário não trata do tipo de situação descrita neste termo". Ora, haveria incompetência das obras de Direito Tributário que tratam da aplicação do artigo 124, do Código Tributário Nacional? Será que nenhum dos estudiosos soube enfrentar frontalmente tais fatos e dar-lhes a melhor solução dentro do texto e contexto jurídico? Entende a Impugnante que o problema está na tentativa fiscal de atribuir responsabilidade solidária a pessoa a que o próprio legislador não pretendeu atribuir, justamente por serem contrapostas no negócio jurídico e, ademais, por ser impossível à Impugnante qualquer ingerência ou comando sobre os fatos que geraram o lançamento (amortização ou não do ágio). É impossível subsumir o presente caso, e situações como a presente, ao artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional. Não há como caracterizar nas partes contrapostas o **interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**, mormente porque são grupos e empresas reconhecidamente distintos, um como comprador e outro como vendedor.*

A conclusão é amparada também em decorrência da definição de "interesse comum" dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

"Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible". (STJ 1ª Turma REsp 884845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 05/02/2009).

E no mesmo sentido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em recente decisão:

LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

*Existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, **não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.***

(Acórdão 2403002.180, sessão de 18/07/2013)

Ora, no presente caso sequer se trata de mesmo grupo econômico, porquanto não estamos discutindo a responsabilidade da AbrilCom pelas suas sucedidas ou a responsabilidade da Abril pelas demais empresas do grupo, mas

a responsabilidade da Impugnante por fato praticado pela Telefônica, grupos reconhecidamente distintos.

Além de não se tratar de mesmo grupo econômico, não é necessário muito pensar para concluir que não há possibilidade de entidades distintas e não dependentes realizarem conjuntamente situação configuradora do fato gerador, já que este é exclusivamente do sujeito passivo. Como se não bastasse, de se lembrar que, no limite, poder-se-ia admitir interesse comum num caso de um sócio que se beneficiou com a minimização do imposto auferida pela sociedade, o que notoriamente também não se afigura presente. Aqui, houve uma compra e venda entre partes não relacionadas as quais, portanto, não podem ser solidárias, inexistindo subsunção para tal fato ao artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Se o interesse comum não é representado pelo interesse econômico ou pelo proveito da situação que constitui o fato gerador, mas no interesse jurídico, vinculado à atuação conjunta na situação configuradora do fato gerador, torna-se impossível in casu a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, já que as partes envolvidas, além de não pertencerem ao mesmo grupo econômico, figuram em lados opostos da negociação, sendo certo que apenas uma praticou a situação configuradora do fato gerador (amortização do ágio), o que é admitido ad argumentandum. Por certo, a empresa autuada e a Impugnante possuíam interesses econômicos na negociação, o que não equivale, porém, ao interesse jurídico suscetível de servir de fundamento para a responsabilidade solidária acerca de um evento praticado exclusivamente pelo comprador e que impacta no seu respectivo fato gerador/tributação.

Reitera-se, portanto, o equívoco na fundamentação legal, pois não trata o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, de forma de responsabilização de partes contrapostas e tampouco de forma de responsabilização de um terceiro, sendo aplicável somente àqueles que são parte em uma mesma relação ou que dela se beneficiam diretamente, o que, por óbvio, não ocorre no presente caso.

*Vale frisar: o artigo 124 do Código Tributário Nacional não tem a finalidade de eleger responsável tributário, mas tão somente trata da solidariedade existente entre sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com situação que constitui o fato gerador. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, "a solidariedade **não é forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária**, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos passivos que já compõem o polo passivo" (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª ed., 2002, Rio de Janeiro).*

Pelo exposto, é de se excluir a ora Impugnante do pólo passivo do lançamento, por insuficiência na fundamentação da imputação de responsabilidade solidária.

E nem poderia ser de outra forma, uma vez que não há disposição legal de solidariedade no pagamento do IRPJ e da CSLL devido por pessoa jurídica não relacionada. Nesse aspecto, de se lembrar que a amortização do ágio, procedida pela Telefônica, impacta exclusivamente no seu IRPJ e CSLL ao longo dos anos de amortização. Também não é caso de sucessão ou de solidariedade de sócio, já que a Impugnante não é sucessora ou sócia da Telefônica, não se beneficiando da "economia tributária" suscitada pela Fiscalização.

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM

Como se não bastasse a insuficiência da fundamentação legal, ainda que fosse possível a atribuição de responsabilidade com fundamento no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, o que se admite para argumentar, não houve comprovação do interesse comum. Desde logo, há que se tomar como premissa que é do Fisco o ônus da prova, não bastando meras ilações para comprovar o interesse comum.

Nessa linha, veja-se a incoerência do raciocínio fiscal. Ao tecer comentários sobre a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional cita o seguinte entendimento: "na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação".

Ora, restou absolutamente demonstrado que houve erro da premissa da Fiscalização em relação ao aumento de preço do negócio. Ficou evidente que esse, se aplicável, decorreu exclusivamente da possibilidade da adquirente passar a atuar no mercado prestando o chamado "Triple Play", além de haver a evidente intenção de segregação de passivos para viabilizar a venda.

Veja-se a contradição: partindo do pressuposto fixado pela Fiscalização, haveria que estar comprovado nos autos, portanto, o ajuste entre as partes almejando a sonegação. Ocorre que o próprio Termo de Verificação Fiscal assume que imputa a responsabilidade "independentemente das razões que levaram o Grupo Abril a participar do ilícito tributário" (fls. 39 do Termo de Verificação Fiscal). Ora, se a premissa é a de que o interesse comum é o ajuste das partes almejando a sonegação, deve estar comprovado que o Grupo Abril visava sonegar. Deve haver nexo causal entre os fatos praticados e o efeito. Entretanto, pelo que consta, essa questão não importou para a Fiscalização, vez que, segundo ela própria, restou expresso que não foram averiguadas as razões que levaram o Grupo Abril a fazer a reorganização, tampouco restou comprovada a sua intenção de "sonegar". Ao contrário, a própria Fiscalização assume que todo o ganho (receia de alienação) foi reconhecido pelo Grupo Abril, tanto que menciona os processos em que se discute tão somente a utilização do prejuízo fiscal, sendo evidente o reconhecimento de todo o ganho auferido na operação. Se assim é, de duas, uma: ou, de fato, é impossível comprovar interesse comum, o que é

notório para a Impugnante e demonstra o equívoco na fundamentação legal ou não há provas e sequer indícios de que houve interesse comum, já que nem a Fiscalização é capaz de afirmar que teria havido o suposto "ajuste para sonegação".

Veja-se que no presente caso o próprio Termo de Verificação Fiscal admite que não há prova de qualquer razão específica que levou o Grupo Abril a contribuir com o que a Fiscalização chamou de "sonegação fiscal" da Telefônica. Não há relação de causalidade entre os fatos supostamente praticados pela Impugnante e o resultado questionado pela Fiscalização.

Não apenas não se comprovou o ajuste almejando a sonegação, como também a própria Fiscalização supõe motivos que contrariam sua premissa. Motivos estes que demonstram a inexistência de qualquer possibilidade de que tenha havido ajuste para sonegação. Afirma a Autoridade Autuante: "independentemente das razões que levaram o Grupo Abril a participar do ilícito tributário que poderiam ter sido desde **obter um preço mais elevado de venda (...), a até simplesmente viabilizar o negócio** fato é que as sociedades do Grupo Abril, já apontadas, **contribuíram para o emprego de empresa-veículo**".

Primeiramente, a utilização de empresa-veículo, por si só, não configura um ilícito tributário. Com isso, já resta afastada qualquer hipótese de conluio que implique na responsabilidade solidária, já que ela só poderia existir se, cumulativamente, se verificar: (i) o benefício da Impugnante; (ii) a participação da Impugnante no ato ilícito; e (iii) a necessidade da intervenção da Impugnante para a realização da suposta infração tributária.

Muito bem, quanto ao requisito do (i) benefício da impugnante, bom lembrar que obter preço mais elevado de venda não tem relação com qualquer benefício correspondente à eventual minimização de tributo obtido por outrem, parte não relacionada.

Isto porque o preço mais elevado de venda é justamente pela segregação da operação vendida dos passivos existentes na empresa, como tratado, e que justifica, dentre outras razões, a criação da Navytree. Também o preço mais elevado de venda se deu em razão da possibilidade da empresa de telefonia oferecer o que se denominou "Oferta Triple Play".

Como amplamente demonstrado anteriormente, é usual no mercado que, em uma negociação com parte não relacionada, o alienante possa segregar determinados passivos que se mantenham sob sua responsabilidade, a fim de que tais passivos, especialmente quando materializados, não impactem negativamente no preço da alienação.

Essa foi, justamente, a orientação da União Federal nos processos de desestatização, especialmente das empresas de telecomunicações, como já mencionado. Também como já comprovado, somente com a possibilidade da "Oferta Triple Play", o que, por razões societárias e regulatórias, demandava a

reorganização que foi feita, é que ficou possível realizar-se o negócio e no preço ajustado.

*Ora, obter um preço mais alto de venda é justamente o que qualquer vendedor busca fazer em uma negociação. Se assim não fosse, os administradores e sócios estariam lesando o próprio Grupo, incorrendo em excesso de poderes e/ou infração à lei societária, esses sim motivos que poderiam levar a uma possível responsabilização de terceiros. Mas o que mais chama a atenção na afirmação fiscal é que o preço mais elevado gera, inclusive, **maior tributação para a Impugnante**. Isto porque, ela deve pagar tributo sobre o ganho de capital. Ou seja, dentre as razões supostas está não um indício de sonegação, mas o indício de maior tributação para o Grupo Abril na forma que estruturada a operação.*

E nem se aponte, como pretendeu a Fiscalização, que a Impugnante obteve benefícios na apuração do ganho de capital em outros processos administrativos (fls. 05). Ora, naqueles processos não se discute omissão de receitas de alienação, ao contrário, eles demonstram que toda a receita foi declarada, discutindo-se tão somente, naqueles autos, o momento da apropriação dos custos / prejuízos para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos.

No tocante ao requisito (ii) da participação da Impugnante no ato ilícito, reitera-se que a utilização de empresa-veículo, por si só, não configura um ilícito tributário. E seguramente não configura ilícito tributário, in casu, pois houve razões negociais para tal.

Por fim, quanto ao requisito da (iii) necessidade da intervenção da Impugnante para a realização da suposta infração tributária, de se esclarecer que a amortização do ágio não depende e não dependeu da intercalação da Navytree. Dependeu, outrossim, exclusivamente de ato da Telefônica.

Reitera-se, por fim, para que não se perca de vista que se está a tratar do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, que tal norma se refere ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador. A infração descrita no presente Auto diz respeito à "glosa de deduções da amortização do ágio" pela Telefônica. Tal observação serve para demonstrar a falta de vínculo entre as impertinentes acusações feitas pela Fiscalização em relação à Impugnante e a amortização de ágio. Isso porque a Impugnante não decidiu e nem poderia decidir na forma de tributação de outra empresa, "adquirente", decorrente de um negócio jurídico em que era "alienante". A Impugnante não decidiu, também, pela incorporação e pelo registro da amortização do ágio.

Por todo o exposto, ainda que se considere possível a aplicação, em tese, do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, não restou comprovado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, tampouco a necessidade de

intervenção dos atos do Grupo Abril para a amortização do ágio pela Telefônica.

DA AUSÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO ENTRE A AUTUADA E A IMPUGNANTE - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 132 DO CTN

Por fim, embora a aplicação do artigo 132 do Código Tributário Nacional seja objeto de questionamento fiscal no tópico relativo à multa, para que não reste prejudicada, a Impugnante passa a demonstrar a equivocada menção ao artigo 132 do Código Tributário Nacional para imputação de responsabilidade.

É certo que uma pessoa jurídica, quando incorpora outra, passa a responder pelos tributos devidos até a data do ato. Ocorre que a acusação se volta primordialmente para a Abril e a AbrilCom, cuja responsabilidade, segundo a Fiscalização, "advém sobretudo por terem contribuído para a execução do plano de intercalação da empresa-veículo (fl. 35). Se assim é, não há que se falar em aplicação do artigo 132 do Código Tributário Nacional. Se a acusação é diretamente à AbrilCom e Abril, não haveria que se falar em sucessão. Sobre este aspecto, remete à Impugnante às razões que discorreu nos tópicos anteriores, em que demonstrou a impossibilidade de aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional e à ausência de interesse comum relativo à suposta infração.

A confusão presente no Termo de Verificação Fiscal se dá porque, no intuito de acusar indiscriminadamente, a Fiscalização indica que o responsável "solidário" havia sido não as empresas Abril Com. e Abril S.A., mas as empresas incorporadas, que supostamente "diretamente intercalaram a Navytree (...)" (fl. 31). Mudou-se a acusação e se assim for, então a responsabilidade é somente das incorporadas, não mais diretamente da AbrilCom e da Abril. Ora, seguindo o raciocínio utilizado pela descrição fiscal, tratam-se de hipóteses mutuamente excludentes, que não apenas demonstram a fragilidade e contradição nas acusações, como também prejudicam o direito de defesa da Impugnante, que não sabe ao certo se a acusação é por sucessão ou por solidariedade.

Ora se acusa que a Abril e a AbrilCom executaram o plano de intercalação de empresa-veículo, ora se acusa que foram as empresas incorporadas que diretamente intercalaram a empresa. Qual, enfim, a acusação em relação às supostas responsáveis? Solidária ou por sucessão?

Embora a suposta infração não tenha sido cometida nem pela Abril, nem pela AbrilCom, nem pelas empresas que esta última incorporou, mas por empresa que estava em posição contraposta (Telefônica), de qualquer modo, reiteram-se aqui todos os motivos que justificam a operação tal como procedida. Ou seja, restou plenamente justificado, como se isto fosse necessário, o propósito comercial da estruturação, mormente em razão das exigências regulatórias e negociais.

Por fim, e ainda mais absurda, é a tentativa de atribuir sucessão também às multas, sob o fundamento de que todas as sociedades estavam sob controle comum, aplicando-se, inclusive, a Súmula CARF nº 47:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Desta forma, incabível a responsabilização da ora Impugnante, seja como solidária seja como sucessora, tanto em relação ao crédito tributário quanto em relação à multa, inclusive por não pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa autuada e que praticou o fato gerador (Telefônica).

DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DA ABRIL S.A.

De se esclarecer que à ora Impugnante Abril S.A. não foi imputada a responsabilidade por sucessão, inclusive porque esta não é sucessora das empresas Tevecap, TV A e Rede Ajato, mesmo porque esta não estava envolvida na operação e realmente não sucedeu referidas empresas, sendo apenas empresa do Grupo.

Neste passo, a acusação que se volta à Impugnante, segundo a Fiscalização, "advém sobretudo por terem contribuído para a execução do plano de intercalação da empresa-veículo" (fl. 35). Entretanto, tal acusação contraria outra acusação feita pela mesma Fiscalização e que é relatada anteriormente. No intuito de acusar indiscriminadamente, indica a Fiscalização que o responsável "solidário" havia sido não as empresas AbrilCom e Abril S.A., mas as empresas incorporadas, que supostamente "diretamente intercalaram a Navytree (...)" (fl. 31).

Mudou-se a acusação e se assim for, então a responsabilidade é somente das incorporadas, não mais diretamente da Abril Com. e da Abril S.A.. Ora, seguindo o raciocínio utilizado pela descrição fiscal, então não deveria responder a Impugnante no presente caso, pois não sucedeu às referidas empresas que "diretamente intercalaram a Navytree", segundo o fiscal.

De se esclarecer ainda que, uma vez cancelado o lançamento principal ou excluída a responsabilidade, não subsiste a multa, tendo em vista seu caráter acessório.

Ad argumentandum, caso assim não se entenda, não merece prosperar, em primeiro lugar e sequer, a multa de ofício em 75%, uma vez que, conforme acusação fiscal, a responsabilidade é também por sucessão de empresa que não pertence ao mesmo grupo econômico (Telefônica x Grupo Abril).

Neste passo, de se afastar a aplicação da Súmula CARF nº 47, porque Impugnante (supostamente sucedida) não é a empresa autuada, e sim a responsável, não sendo a pessoa que praticou o

fato gerador e supostamente cometeu a infração (glosa na amortização do ágio). Por essa razão, não há motivo para que se fale em grupo econômico. A ora Impugnante não pertence e nunca pertenceu ao mesmo grupo econômico da autuada Telefônica.

Portanto, se por absurdo, mantida a infração e a responsabilidade, de se cancelar a multa, inclusive em seu percentual de 75%.

Acusa a Fiscalização que "diante das informações reunidas no curso deste procedimento fiscal, resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada à norma que veicula a exasperação da multa de ofício (...)". Aduz, ainda, que a "sanção deve ser aplicada em razão do elemento subjetivo da prática volitiva do querer praticá-la, aspecto volitivo do ilícito (...)". Finalizada a Fiscalização no sentido que "a fiscalizada não só usou uma empresa-veículo para ilicitamente reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL, mas também se valeu do ardis de ocultar a operação ilegal ao acordar com terceiros a realização de uma das etapas da intercalação" (fls. 30/31).

Em primeiro lugar, de se apontar que as acusações não se remetem à ora Impugnante, uma vez que não foi ela quem praticou o fato gerador e muito menos teve qualquer controle sobre a suposta infração objeto de lançamento. A acusação feita no Termo de Verificação Fiscal é genérica, no sentido de que a "sanção deve ser aplicada em razão do aspecto volitivo do ilícito" ou, ainda, do "elemento subjetivo da prática delitiva". Porém, qual o elemento subjetivo da prática da ora Impugnante? Qual a relação desse elemento com o ilícito fiscal? A alienação de uma determinada sociedade/operação é suficiente para caracterizar o ilícito fiscal e, ainda, o aspecto volitivo do ilícito?

Não aponta a Fiscalização qual o elemento subjetivo em relação à ora Impugnante, que, reitera-se, não cometeu qualquer ilícito fiscal. Ao contrário, em outro momento do Termo de Verificação Fiscal, quando trata da responsabilidade, afirma a Fiscalização que independe as razões do Grupo Abril em relação ao ilícito tributário. Ora, como então identificar o elemento subjetivo da suposta prática do ilícito? A Fiscalização até cogita algumas hipóteses acerca do elemento subjetivo/aspecto volitivo na operação, as quais, entretanto, infirmam a conclusão de que houve dolo ou conluio em relação ao ilícito fiscal. A própria Fiscalização menciona que a participação do Grupo na operação, tal como foi feita, seria para obter um preço mais elevado (nada mais natural em uma negociação e que, inclusive, aumenta a tributação da Impugnante sobre o ganho de capital) ou para viabilizar o negócio. Esta última hipótese, que efetivamente ocorreu, e que é cogitada pela própria Fiscalização, retira qualquer possibilidade de acusação de que houve dolo da Impugnante em relação ao ilícito tributário.

A viabilização do negócio, que feito da forma como descrito em razão de exigências administrativas/regulatórias, apontadas pela própria Fiscalização, contraria qualquer acusação de acordo para ocultar uma "operação ilegal", como se alienar uma empresa/operação equivallesse à prática de um ilícito!

Ainda que fosse procedente o lançamento e a imputação de responsabilidade à Impugnante, não deveria ser qualificada a multa, já que a suposta infração remete à uma divergência de interpretação sobre a lei tributária. Ou seja, discute-se se, na situação em comento, era possível ou não a amortização do ágio. A divergência na interpretação da lei tributária é suficiente à qualificação da multa!?

Pelo exposto, caso por absurdo seja mantido o lançamento e a responsabilidade, requer-se o cancelamento da multa de ofício e da multa qualificada em face do responsável solidário.

DOS JUROS E SUA INAPLICABILIDADE SOBRE A MULTA DE OFÍCIO, CASO VENHA A SER MANTIDO O LANÇAMENTO

Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

Com efeito, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. No caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora.

Todavia, ao referir-se ao "crédito tributário" o diploma legal não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

Ressalta-se o pedido para produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos, caso seja necessário, as quais devem ser cuidadosa e detalhadamente analisadas e consideradas para o julgamento do presente caso.

Em sessão de 14 de abril de 2014 a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Brasília, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, para excluir a Abril S/A do polo passivo da obrigação.

Da decisão foi apresentado Recurso de Ofício, por força do limite de alçada na exclusão do responsável solidário.

Com a ciência da decisão, a autuada (Telefônica) apresentou Recurso Voluntário e a responsável solidária (Abril Comunicações S/A), junto com o Voluntário interpôs petição ao Delegado Titular da DERAT, na qual informou que havia apresentado impugnação tempestiva, apesar de a decisão da DRJ de Brasília não ter tido acesso ao documento e, por força disso, declarado a definitividade de sua responsabilidade solidária.

Assim, despacho da DERAT, de fls. 16.223, reconheceu o erro na formalização do processo e opôs embargos, nos seguintes termos:

Dá análise dos autos, contata-se que a Abril Comunicações S/A apresentou tempestivamente impugnação em 03/01/2014 sendo a mesma encaminhada para juntada ao processo pela funcionalidade “Solicitação de Juntada” do sistema e-Processo (tendo em vista que na época, os autos já haviam sido encaminhados para julgamento e encontravam-se aguardando distribuição pela DRJ/Ribeirão Preto).

Contudo, a solicitação de juntada foi rejeitada uma vez que equivocadamente a DRJ/Ribeirão Preto entendeu que os documentos já se encontravam anexados às 13.378/14.086, conforme “Termo de Análise de Solicitação de Juntada” de fls. 14.091. Na realidade, os documentos que foram mencionados são referentes a impugnação da Abril S/A e não da Abril Comunicações S/A (a confirmação do equívoco pode ser verificada pela visualização dos arquivos rejeitados pela funcionalidade “Consultar Solicitação de Juntada de Documentos” do sistema e-Processo).”

Com o saneamento do feito, a DRJ de Brasília reconheceu a identidade dos argumentos de defesa apresentados com a situação já decidida em favor da Abril S/A, o que ensejou a rerratificação do acórdão, que passou a ter o seguinte desfecho:

De todo o exposto, voto por rerratificar o acórdão 03-60.401, de 14 de abril de 2014, cuja parte conclusiva passa a ter a seguinte redação:

*a) quanto a impugnação da **Telefônica Brasil S.A.** negar-lhe provimento;*

*b) em relação a impugnação da **Abril S.A** acatar a preliminar **ilegitimidade passiva, para afastá-la do pólo passivo;***

*c) quanto a impugnação da **Abril Comunicações S/A**, acatar a preliminar **ilegitimidade passiva, para afastá-la do pólo passivo.***

A alteração da decisão ensejou, novamente, a apresentação de Recurso de Ofício, pela exclusão dos dois responsáveis solidários: Abril S/A e Abril Comunicações S/A.

Com a ciência da nova decisão, a Telefônica interpôs Recurso Voluntário, para ratificar os argumentos da peça anterior que, em síntese, repetem as teses defendidas na impugnação.

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, de fls. 16.323 e seguintes.

No mesmo sentido, as empresas Abril Comunicações S/A e Abril S/A (que foi incorporada pela primeira), apresentaram contrarrazões aos Recursos de Ofício (fls. 16.393 e seguintes), com o objetivo de manter a decisão de piso, que as afastou do polo passivo da obrigação tributária.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Como a matéria foi objeto de diversas alegações pela defesa, faremos, a seguir, a análise tópica dos principais pontos controvertidos:

1. Da preliminar de decadência para rever fatos relativos ao ano de 2007

Aduz a Recorrente que não seria mais possível revisitar fatos relativos ao ano-calendário de 2007 e que a pretensão da fiscalização estaria fulminada pela decadência:

Conforme descrito nos fatos, em 03/12/2007 houve a aquisição direta da Navytree pela Recorrente, mediante pagamento em dinheiro, com o consequente reconhecimento do ágio no valor de total de R\$ 848.307.925,49, registrado pela Recorrente.

*Muito embora o ágio a que o Auto de Infração originário do presente processo administrativo se refere tenha sido amortizado nos anos-base de 2008 a 2012, o fato contábil-societário que lhe deu origem ocorreu no **ano-base de 2007**.*

*Assim, não poderia a autoridade lançadora questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2007, **já que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos** entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência, pela Recorrente, do Auto de Infração em questão (9/12/2013).*

Penso que não assiste razão à Recorrente.

A matéria é bastante conhecida e tem posição firme neste Conselho, no sentido de que não se submete ao prazo decadencial ou a limitação objetiva a análise, pela

fiscalização, de fatos ocorridos há mais de cinco anos quando deles se extrai a repercussão tributária de períodos ainda não fulminados pela caducidade.

Como se sabe, a decadência impede apenas o lançamento do crédito tributário relativo a períodos fora do alcance legal, mas isso em nada se confunde com a possibilidade (em verdade, com o dever) de a fiscalização analisar fatos, livros e documentos cuja repercussão ainda possa ser objeto de autuação.

Se não fosse assim, de nada serviria o comando previsto, por exemplo, no artigo 195 do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.
(grifamos)

O dever da fiscalização é o de apurar **matéria tributável** (dentro dos limites legais) e não o de **verificar continuamente** os registros do contribuinte. É evidente que o prazo previsto pelo CTN cuida de prescrição, sendo certo que, na hipótese dos autos, este prazo sequer se iniciou. Isso porque é forte o entendimento de que o prazo prescricional só pode ter início quando possível a cobrança do crédito, inclusive na esfera judicial.

Com a interposição de recurso no âmbito administrativo, o prazo prescricional de cinco anos, nos termos do artigo 174 do CTN, só pode ter início com a constituição definitiva do crédito, que ocorre quando prolatada decisão administrativa irrecorrível e contrária ao sujeito passivo.

Já o prazo decadencial tem como marco inicial a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado (nas hipóteses do art. 173, I, do mesmo diploma legal).

No caso em análise o lançamento se deu em dezembro de 2013 e não se encontra prejudicado por qualquer fenômeno relativo à decadência.

Também não se vislumbra, na hipótese, a existência de qualquer preclusão ou limitação do direito de a fiscalização analisar operações e negócios jurídicos relativos a 2007, posto que a autuação recaiu sobre os efeitos da amortização indevida dos ágios, em períodos posteriores e não atingidos pela decadência.

Ressalte-se que o simples registro do ágio na contabilidade (ou da operação que o ensejou) não implica redução do crédito tributário ou qualquer outra circunstância passível de autuação pela autoridade competente.

Não se trata de **fato gerador** da obrigação tributária nem produz qualquer efeito sobre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apenas as hipóteses que alteram a base de cálculo dos referidos tributos encontram-se sujeitas a controle e auditoria pelas autoridades fiscais e o Estado tem a prerrogativa de analisar todo e qualquer documento ou registro contábil relacionado à redução dos montantes devidos em cada ano-calendário. Como as glosas dizem respeito a deduções efetuadas a partir de 2008 e os lançamentos efetuados tiveram ciência do contribuinte em dezembro de 2013, inexistiu qualquer vício ou mácula na atividade fiscal, assim como não havia, na espécie, transcorrido o prazo decadencial.

É o que se depreende da determinação contida no artigo 37 da Lei n. 9.430/96:

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

A lei ordinária não trata do prazo decadencial - e nem poderia fazê-lo -, mas expressamente autoriza a possibilidade de auditoria de lançamentos que repercutirão em outros exercícios.

Esse entendimento é pacífico no caso de operações ou fatos com **repercussão em exercícios futuros**, até porque não seria lógico ou razoável opor ao Fisco a ocorrência de qualquer preclusão cronológica que impossibilitasse a análise dos documentos e operações, posto que o único limite temporal para a verificação da escrituração comercial e fiscal encontra-se previsto no artigo 195, parágrafo único, ao norte reproduzido.

Diversas decisões deste Conselho consagram a tese aqui defendida. Citamos, a título de exemplo, recente Acórdão da 2ª Turma da 4ª Câmara:

Acórdão nº 1402002.152 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 06 de abril de 2016

Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Recorrente BANCO CITICARD S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de

lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

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

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Afasto, portanto, a preliminar suscitada pela Recorrente.

2. Quanto ao mérito: análise sobre a possibilidade de amortização do ágio

Defende a Recorrente que a utilização da Navytree atendeu a propósitos negociais e regulatórios e que em nenhum momento a interposição teve como objetivo precípuo a obtenção de vantagens tributárias.

Em sentido oposto, a autoridade fiscal glosou as deduções do ágio por entender que houve planejamento tributário ilícito nas condutas da Recorrente e dos responsáveis solidários:

Em resumo, num instrumento celebrado, em 2006, entre a fiscalizada e diversas sociedades do Grupo Abril, as partes acordaram um modelo negocial no qual a Telefônica adquiria do referido grupo participações em sociedades que receberiam os negócios, sob controle do Grupo Abril, correspondentes a determinadas operações de telecomunicação.

No entanto, as participações nessas sociedades que receberiam os negócios não foram adquiridas diretamente pela Telefônica. Antes do fechamento do "Contrato", que formalizou o modelo negocial, o Grupo Abril transferiu as referidas participações para a Navytree, a qual foi integralmente adquirida pela fiscalizada (momento em que surgiu o ágio para a Telefônica). Pouco tempo depois, a fiscalizada incorporou a Navytree (momento a partir do qual a Telefônica passou a amortizar tributariamente o ágio).

Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa-veículo, isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a transferência das participações nas sociedades centralizadoras dos negócios de telecomunicação, a Navytree estava inativa; segundo, a intercalação da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre a transferência das participações para a Navytree realizada pelo Grupo Abril (26/10/2007), a aquisição da Navytree pelo fiscalizado (03/12/2007) e a sua incorporação (17/10/2008) foi sobremaneira diminuto.

Em contraponto, a defesa traça um longo panorama, com a sequência dos fatos e operações, no intuito de comprovar a transparência, licitude, motivação e propósito negocial dos atos praticados.

Conquanto a Recorrente alegue que a utilização da Navytree se deu por necessidades regulatórias, não me convenço do argumento, até porque a referida empresa não tinha qualquer atividade econômica e só foi ativada quando da realização da operação entre o Grupo Abril e a Telefônica.

Vejamos.

A acusação fiscal fundou seu entendimento na sequência fática a seguir reproduzida, conforme descrito nos itens 17 e seguintes do Termo de Verificação:

O "Contrato" (Doc. 21) foi celebrado, em 29 de outubro de 2006, de um lado, pela fiscalizada e, de outro, pelas seguintes sociedades do Grupo Abril: TVA-SIS, AbrilCom, Tevccap e Ajato. Participaram, ainda, como "intervenientes anuentes", as sociedades Navytree, GTR, GTR-T, Lighttree, Lemontree, TV-SP, TVA-PR, TVA-BR e Abril.

Dentre as "diversas relações contratuais de caráter comercial e operacional" (expressão empregada pela fiscalizada por ocasião da divulgação do fato relevante de 29/10/06, Doc. 366) englobadas no referido contrato, foi ajustada "a aquisição, pela Telesp, de determinadas participações societárias minoritárias nos Negócios de Cabo SP e Cabo ROB, bem como a aquisição dos Negócios MMDS e Banda Carga", conforme item XII do "Contrato" (fl. 7 do Doc. 21). A estrutura societária para aquisição desses "negócios" foi estabelecida no item 2.2 do citado instrumento (Doc. 21, fl. 9).

(...)

Note-se que os "negócios", conforme a sua natureza e distribuição geográfica, deveriam pertencer a três sociedades operacionais (Operadora MMDS, Operadora Cabo SP e Operadora Cabo HOB). Além dessas sociedades, duas Holdings - a Holding Cabo SP e a Holding Cabo HOB - deteriam participações, respectivamente, em duas operacionais - a Operadora Cabo SP e a Operadora Cabo HOB.

Essa organização societária estampada nos itens claramente se justifica pelas finalidades negociais do "Contrato", inclusive as duas sociedades holdings (a Holding Cabo SP e a Holding Cabo HOB). De um lado, só havia uma sociedade operacional relativa às operações MMDS (um tipo de tecnologia de telecomunicações sem fio), porque a Telefônica ia adquirir o conjunto completo destes específicos "negócios"; de outro, a titularidade sobre as operações a cabo ia ser dividida entre as duas partes, mas com o Grupo Abril ainda no controle. Desse modo, as duas holdings possibilitavam a manutenção desse controle pelo Grupo Abril sem a necessidade de deter a maior parte do capital total das sociedades envolvidas.

Pois bem, na configuração societária engendrada, a única sociedade que não se ancora no modelo negocial ajustado entre a fiscalizada e o Grupo Abril é a "Holding Geral", que corresponde à Navytree, (conforme item "h" do "Acordo", fl. 3 do Doc. 21).

Apesar de as partes terem ajustado intercalar, já por ocasião do "Contrato", a Navytree (ou "Holding Geral", nos termos do "Contrato") entre a adquirente (Telefônica) e as sociedades centralizadoras dos "negócios", esta intercalação não visa cumprir qualquer dos objetivos do modelo negocial.

Em suma, o modelo negocial poderia ter sido alcançado exatamente da mesma forma sem a interveniência da Navytree, o que obrigatoriamente nos leva à conclusão de que a razão para as partes do "Contrato" terem ajustado a referida intercalação societária foi ocultada do instrumento celebrado entre elas. Essa razão, pelo celeridade desenrolar dos fatos supervenientes, foi tributária. (grifamos)

A análise do instrumento que deu início às operações societárias, celebrado em 29 de outubro de 2006, nos leva a concluir que o objeto do acordo celebrado não incluía a Navytree, mas as ações de diversas empresas do grupo vendedor (Abril): Lightree, Lemontree, GTR-T, Comercial Cabo SP e TVA Sul.

O que realmente interessava ao grupo adquirente (Telefônica) era o patrimônio, os negócios e as licenças de funcionamento e atuação na área de telecomunicações que essas empresas detinham.

A leitura do instrumento, que consta dos autos, demonstra claramente que não havia qualquer interesse regulatório envolvendo a Navytree, até porque essa empresa não tinha atividade econômica. Descabe, portanto, o argumento de sua relevância para as operações praticadas.

Nota-se, aqui, evidente descompasso entre os argumentos de defesa e os fundamentos da negociação, conforme estampados no documento que lhes deu origem.

Parece-me claro que a interposição da Navytree não teve o condão de viabilizar a operação perante as autoridades administrativas, até porque a defesa, em outro momento, sustenta que o mesmo resultado poderia ser obtido de outras formas.

Essa circunstância foi bem ressaltada pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário (grifaremos):

Portanto, da leitura do contrato, é possível aferir com clareza hialina que, em que pese o instrumento prever a concretização do acordo por meio da transferência das quotas da NAVYTREE, na realidade, o verdadeiro objeto da negociação eram as ações das empresas LIGHTREE, LEMONTREE, GTR-T, COMERCIAL CABO SP e TVA SUL, mormente os "Negócios MMDS, Banda Larga, Cabo SP e Cabo ROB". Tal como previsto, por meio dessas cinco empresas, o Grupo Abril organizou os "Negócios" a serem transferidos de acordo com as exigências legais à época. O "considerando (xii)" menciona

expressamente que a forma mais eficiente de estruturar a parceria entre os grupos seria a aquisição pela TELESP das participações societárias nos "Negócios". Assim, como a TELESP, por ter seu controle acionário detido por residente no exterior, não podia deter o controle das empresas que seriam titulares dos serviços de televisão a cabo no Estado de São Paulo ("Negócio Cabo SP") e na região sul do país ("Negócio Cabo ROB"), o Grupo Abril acordou com o Grupo Telefônica a transferência de quase todo o patrimônio dessas empresas operacionais, contudo, sem ceder o controle. E, para tanto, foram interpostas como controladoras dessas empresas operacionais duas holdings, as quais, tendo 100% de suas ações ordinárias detidas pelo Grupo Abril, afastava a possibilidade de controle pelo Grupo Telefônica.

Dessa forma, não interessava ao Grupo Telefônica a NAVYTREE, mas sim os negócios MMDS (e Banda Larga), Cabo SP e Cabo ROB (ou Cabo Sul), os quais só poderiam ser por ele detidos por meio das cinco empresas multicitadas.

A leitura dos documentos acostados aos autos me convence acerca dos argumentos trazidos pela fiscalização e corroborados pela decisão de primeira instância, assim como destacados pela Fazenda Nacional.

Conquanto o tema da interposição de empresas-veículo seja controvertido e produza debates acalorados neste Conselho, parece-me que, no caso dos autos, não há outro fundamento para a sua utilização que não a obtenção do benefício de dedutibilidade do ágio.

Não se cuida aqui de "demonizar" o conceito de empresa-veículo nem de desqualificar as operações realizadas, como um todo, mas apenas de não aceitar a dedutibilidade do ágio decorrente das reorganizações societárias promovidas pelas partes.

Trata-se, sim, da inoponibilidade do resultado das operações contra o interesse do Estado, caracterizado pelo aproveitamento de um ágio sob condições artificialmente conduzidas.

Reconheço a particularidade do setor de telecomunicações e a existência de regramentos e preceitos específicos, mas discordo do argumento formulado pela Recorrente, no sentido de que a interposição da Navytree possibilitou a realização do negócio, pois me parece que a sua utilização teve como objetivo exclusivo a redução dos efeitos tributários.

De fato, penso que a Navytree nunca esteve no âmago da negociação (nem poderia, em razão de sua inatividade), mas foi eleita pelas partes como instrumento para viabilizar a suposta dedutibilidade do ágio.

3. Dos preceitos legais e a questão do abuso de direito

Neste passo, convém ressaltar o contexto do ágio e de sua amortização no país. A matéria encontra-se disciplinada nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, que dispõem sobre o registro e a amortização do ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Já a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

À luz da legislação de regência, percebe-se que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio

líquido. A expressão “pagar” pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

Assim, deve o intérprete atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o *propósito negocial*, o efetivo *pagamento ou desembolso* pela aquisição, a *sequência cronológica* das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise *entre as posições inicial e final* de cada interveniente.

Ricardo Mariz de Oliveira apresenta a racionalidade e os requisitos das normas relativas ao ágio nas passagens seguintes, extraídas das páginas 763 e seguintes da obra “Fundamentos do Imposto de Renda”:

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência.

(...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei n. 1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

(...)

*Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível -, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão -, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, **trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente**, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.*

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que “a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra”, segundo o “caput” do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo

dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer “em virtude de incorporação, fusão ou cisão”.

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra “b”, dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada “incorporação para baixo” ou “down stream merger”) do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a “incorporação para cima” ou “up stream merger”), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a “mens legis” ou “ratio legis”) da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa da rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto na leis, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de

rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo – a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio – um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderem eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extra-tributárias de (1)conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro. (grifamos)

Destarte, o escopo implícito na lei, ao estabelecer a condição de realização de incorporação, fusão ou cisão, é unir o ágio e os lucros a que ele se refira, numa mesma pessoa

jurídica e, portanto, num mesmo lucro tributável. Representando isso o cerne racional da exigência condicional da dedução do ágio, manifesta-se através do requisito da absorção de um patrimônio pelo outro.

No que tange ao emprego da chamada empresa-veículo, já nos manifestamos, em outras ocasiões, pela possibilidade de utilização lícita (e, portanto, não abusiva), sempre que reste claramente demonstrada a sua razão de ser e finalidade ou, ainda, quando se comprove que os mesmos objetivos poderiam ser alcançados sem a sua interposição.

Não é o que observa no caso dos autos, como já exposto ao longo deste voto, pois se constata que a utilização da Navytree era irrelevante para fins regulatórios, pois o que realmente interessava eram os ativos e licenças das diversas empresas do Grupo Abril, essenciais para o desempenho do "negócio" adquirido pela Telefônica.

O cotejo entre o instrumento celebrado pelas partes a as operações societárias praticadas nos permite concluir pela **indedutibilidade do ágio**, nos termos legais, pois a "mais valia" percebida certamente decorreu dos ativos das empresas Lighttree, Lemontree, GTR-T, Comercial Cabo SP e TVA Sul, posto que a Navytree não foi o real investimento realizado pela Recorrente, mas serviu apenas de ponte para o aproveitamento do ágio.

Penso que, a partir da decisão sobre a aquisição dos ativos, procedeu-se de forma a evitar ou mitigar os efeitos tributários decorrentes da operação. Vislumbro, na espécie, a figura do abuso de direito veiculada pelo artigo 187 do Código Civil:

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

Conquanto o fundamento acima não foi expressamente citado pela fiscalização (e nem poderia sê-lo, pois a acusação não apurou mero ilícito, mas dolo específico das partes, tanto assim que houve a qualificação da multa), a tese foi utilizada pela decisão de piso e refutada no Recurso Voluntário.

Entendo que a figura realmente se enquadra na hipótese dos autos, de sorte que a reorganização societária, mediante o emprego de empresa-veículo, teve como propósito a obtenção de vantagem fiscal.

Ressalte-se que Marco Aurélio Greco, na já clássica obra *Planejamento Tributário*, 3ª edição, fls. 210 e 211, cuida especificamente da figura do **abuso de direito** em relação às possibilidades de auto-organização:

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Aqui reside um ponto importante.

Independente da validade jurídica do ato e do direito de organização das sociedades, a questão diz respeito, essencialmente, à **oponibilidade** das condutas em relação ao Fisco, notadamente quando o seu objetivo único é o de obter vantagens tributárias.

Recordamos que em relação ao ágio a regra geral é de indedutibilidade e que as situações em que a sua amortização como despesa é possível exigem perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias.

Aliás, o próprio prof. Marco Aurélio reconhece, na sequência do parágrafo ao norte reproduzido, que depois do Código Civil de 2002 o abuso de direito **não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, mas hipótese de ato ilícito** que destrói um dos requisitos indispensáveis para que se tenha um efetivo planejamento tributário.

4. A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL

Em relação à CSLL entende a Recorrente que inexistente dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio, nos seguintes termos:

Diferentemente do que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, § I, e 391 do RIR) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Assim, não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a essa contribuição as disposições relativas ao IRPJ, resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela.

Já me manifestei em diversas outras oportunidades no sentido de reconhecer a evidente aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL, notadamente quanto à apuração das respectivas bases de cálculo.

Dentro dos limites do que se discute neste processo, cumpre ressaltar as regras fixadas pelos seguintes dispositivos:

Art. 28 da Lei nº 9.430 de 1996

*Art. 28. Aplicam-se à **apuração da base de cálculo** e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

Art. 57 da Lei nº 8.981/95

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com*

as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifamos)

A leitura dos dispositivos nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda **são aplicáveis ao cálculo da CSLL** (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do artigo 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

*§ 3º A pessoa jurídica que determinar o **Imposto de Renda** a ser pago em cada mês **com base no lucro real** (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no **lucro líquido ajustado apurado em cada mês**.*

*§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de **tributação com base no lucro real**, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.*

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o artigo 58 do mesmo diploma legal:

*Art. 58. Para efeito de **determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado** poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.*

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o *lucro líquido ajustado*, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto n. 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo artigo 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a **identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração** da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

Ademais, no caso em tela, a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento do ágio não nos permite aceitar, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL.

Trata-se de questão ontológica e, na esteira do raciocínio desenvolvido neste voto, torna-se de rigor declarar que não assiste, neste ponto, razão à Recorrente.

E mais, apenas a título de argumentação: ao contrário do que alega a Recorrente, que pugna pela ausência de norma específica relativa à CSLL, ainda que tal

circunstância fosse observada, isso não autorizaria a sua dedutibilidade; ao revés, justamente impediria tal procedimento, pois, ao se defender a autonomia normativa da contribuição o argumento automaticamente exigiria a previsão legal da dedutibilidade, posto que a regra geral, como se sabe, é em sentido contrário.

Nessa linha de raciocínio, para além do artigo 386 do RIR/99, simplesmente inexistente norma que autorize a dedutibilidade, circunstância essencial para a sua realização, visto que o silêncio normativo não confere ao contribuinte qualquer direito quando se trata de benefício legal, que deve ser interpretado literalmente.

5. Da qualificação da multa

A qualificação da multa e a existência de dolo, fraude ou simulação nas operações são temas de grande relevância no processo administrativo tributário. Cada caso concreto precisa ser analisado à luz dos fatos, da acusação fiscal e das provas trazidas aos autos.

Nesse contexto, entendo pertinente reproduzir, **na íntegra**, o trecho que fundamenta a qualificação da multa, conforme veiculado pelo Termo de Verificação Fiscal:

Em face dos lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL decorrentes das glosas já devidamente caracterizadas em itens precedentes, cumpre o exame da multa de ofício incidente sobre os créditos tributários ora constituídos.

A Lei n. 9.430/96 (com redação atualmente dada pela Lei nº 11.488/2007) constitui o diploma legal que dispõe acerca das multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício. Na situação em comento, há que se destacar a previsão contida no seu artigo 44, inciso I, combinado com o § 1º:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Diante das informações reunidas no curso deste procedimento fiscal - como já detalhadamente antes exposto - resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada à norma que veicula a exasperação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício.

O patamar de 150% é destinado a apenar as condutas ilícitas intencionalmente praticadas pelos sujeitos passivos tributários. Essa sanção deve ser aplicada em razão do elemento subjetivo da prática delitiva - do querer praticá-la -, aspecto volitivo do ilícito exaustiva e inequivocamente caracterizado pelos fatos descritos ao longo do presente termo. Aliás, aqui, vale repisar que a fiscalizada não só usou uma empresa-veículo para ilicitamente reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL, mas também se valeu do ardis de ocultar a operação ilegal ao acordar com terceiros (sociedades do Grupo Abril) a realização de uma das etapas da intercalação.

A DRJ entendeu que a conduta da Recorrente justificou a exasperação da infração, ante a **constatação de fraude**, nos seguintes termos:

Tudo foi devidamente acordado entre a Telefônica e a Abril, já na confecção do contrato, pois, já se acertara a interposição da Navytree, para a confecção do contrato.

Dessa forma, considerando que o ágio foi gerado em operações de combinação de negócios, mediante utilização de sociedade veículo e em transações que não se revestem de substância econômica, verifica-se que tiveram por objetivo criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio, em consequência impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Entendo que o argumento da decisão de piso, da forma como exposto, enseja uma contradição com a decisão lá adotada, que afastou a responsabilidade solidária das empresas Abril S/A e Abril Comunicações S/A.

Explico: se o fundamento para a multa qualificada foi o "acordo entre Telefônica e Abril, na confecção do contrato" e que o ágio foi gerado em "operações de combinação de negócios, mediante utilização de sociedade veículo", parece-me que a decorrência lógica de tais premissas seria a manutenção da responsabilidade solidária, o que efetivamente não ocorreu.

Conquanto não haja dúvida, em meu sentir, sobre a ocorrência do ilícito tributário, não consigo vislumbrar nas operações o **dolo específico, mediante conduta fraudulenta**, exigido para a qualificação da exação.

A descrição dos fatos não me permite afirmar, para além de qualquer dúvida, que o negócio celebrado pelas partes tenha sido fraudulento, fruto de simulação ou falsidade, com o evidente objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, como exige o artigo 72 da Lei n. 4.502/64.

As operações praticadas efetivamente ocorreram, embora o efeito tributário pretendido com a interposição da empresa-veículo tenha sido afastado pela fiscalização e corroborado neste voto.

Contudo, não se percebe na acusação fiscal, ao norte reproduzida, a comprovação do dolo específico ou a demonstração inequívoca de fraude. Parece-me que a Recorrente, a partir de sua interpretação das normas legais, não conseguiu preencher os requisitos para a dedutibilidade do ágio, mas isso não justifica, por si só, a qualificação do gravame.

As operações são de conhecimento público, envolveram ativos existentes e foram praticadas, formalmente, à luz dos preceitos legais, com a anuência de órgãos governamentais.

No mesmo sentido, constata-se, dos autos, que a Recorrente atendeu, de modo adequado, aos mais de **trinta termos de intimação** lavrados pela autoridade fiscal, sem apresentar, em momento algum, informações inidôneas ou dissociadas da realidade. Parece-me evidente que toda a operação foi revelada para a autoridade fiscal, com a entrega de documentos sem qualquer adulteração ou falsidade.

Assim, embora o entendimento específico da Recorrente, em relação à dedutibilidade do ágio, seja passível de sanção, não consigo identificar, pela simples interposição de empresa-veículo, a conduta típica exigida para as hipóteses de fraude.

Nesse sentido, voto por afastar a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%.

6. Da responsabilidade solidária das empresas Abril S/A e Abril Comunicações S/A

A autoridade fiscal lavrou termos de responsabilidade solidária contra as empresas Abril S/A e Abril Comunicações S/A com base no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Foi também imputada responsabilidade por sucessão, decorrente das operações de reorganização envolvendo as empresas do Grupo Abril, nos seguintes termos:

Ademais, é relevante aduzir que, em razão da posterior incorporação das três sociedades vendedoras (Tevecap, TVA-SIS e Ajato) pela AbrilCom, esta, além da responsabilidade imputada em razão da sua própria ação, responderá também por sucessão das três sociedades incorporadas, nos termos do artigo 132 do CTN, e do art. 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos:

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas

peças jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

"Art. 5º - Respondem pelos tributos das peças jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

(...)

III - a pessoa jurídica que incorporar outra (...);"

A decisão de piso **afastou a responsabilidade solidária** das empresas (o que ensejou a apresentação do Recurso de Ofício), sob os argumentos de que a Telefônica e a Abril não formavam um grupo econômico e que a fiscalização não conseguiu provar categoricamente que o preço fora ajustado devido a amortizações futuras.

Ressalte-se que foram formuladas, no Acórdão, declarações de voto que corroboraram, com fundamentos adicionais, a tese de que não deveria prosperar a imputação de responsabilidade solidária às duas empresas.

Por seu turno, os interessados apresentaram contrarrazões ao Recurso de Ofício, com diversas alegações.

A primeira delas, de que a decisão de primeira instância teria excluído de modo definitivo a responsabilidade solidária, que não poderia mais ser objeto de apreciação, claramente não pode prosperar, posto que é posição assente neste Conselho a necessidade de Recurso de Ofício quando da exoneração de sujeito passivo, sempre que o crédito em debate for superior ao limite de alçada.

Como o tema é pacífico neste Conselho, entendo desnecessárias maiores digressões e afasto o argumento das interessadas.

No que tange ao **mérito** da responsabilidade, por outro lado, considero pertinentes os argumentos formulados pelas duas empresas.

Na exata medida em que a responsabilidade prevista no artigo 124, I, do CTN exige **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador, parece-me imperioso que todos os solidários se encontrem em posição equivalente, aptos a usufruir dos resultados obtidos.

É evidente, nesse contexto, que deve existir alguma vinculação dos solidários ao fato gerador, de sorte que todos se encontrem no mesmo polo jurídico da obrigação e, por consequência, tenham que responder conjuntamente pelos tributos.

No caso dos autos isso não ocorre, pois os solidários atuaram como vendedores das empresas, enquanto que a Telefônica foi a adquirente do negócio.

E mais: se a autuação deriva da glosa no aproveitamento indevido do ágio pela Recorrente, não se pode conceber que empresas dissociadas desse suposto benefício possam ser trazidas para o polo passivo da obrigação. Temos, aqui, a aplicação do princípio da identidade: apenas quem se beneficia ou detém obrigação legal sobre determinado fato pode ser qualificado como solidário.

O interesse comum descrito no CTN não é em **relação ao negócio** efetuado pelas partes (contratos de aquisição e cessão de direitos), mas sim ao **resultado** considerado ilícito, que foi o aproveitamento indevido das despesas com o ágio.

Por força dessa constatação afasto, ainda, a hipótese de responsabilidade por sucessão, posto que as empresas do Grupo Abril não possuíam qualquer relação com a obrigação tributária apurada nos autos.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por DAR-LHE parcial provimento, reduzindo a multa de 150% para 75%, assim como CONHEÇO do Recurso de Ofício, para NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator