



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

Processo nº 16561.720225/2016-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.381 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. JCP
Recorrentes TELEFÔNICA BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas consequências fiscais.

ÁGIO INTERNO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MAJORAÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com pagamentos de juros sobre o capital próprio que tenha como base o patrimônio líquido do contribuinte indevidamente majorado, por meio da contabilização de suposto ágio decorrente de operação intragrupo, deve ser excluída da apuração do Lucro Real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PARECER TÉCNICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL ESSENCIAL À COMPROVAÇÃO DO DIREITO

ALEGADO. INTERPRETAÇÃO DO § 4º, ART. 16 DO DEC. Nº 70.235/72.
JUNTADA APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE

A juntada de parecer técnico pelo contribuinte após a interposição de recurso voluntário pode se admitida, neste caso, pelo fato de não constituir prova essencial na qual se funda o direito da contribuinte. Sem inovar, visa corroborar com as razões já apresentadas pela recorrente, em defesas anteriores.

FRAUDE. NÃO CONFIGURAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.
IMPOSSIBILIDADE.

Não comprovada nos autos a conduta dolosa do sujeito passivo, configurando fraude, não é aplicável a multa de ofício no percentual qualificado

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF
Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer de laudo técnico juntado aos autos após a interposição de recurso voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Carmen Ferreira Saraiva e Maria Lúcia Miceli e, no mérito, por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de amortização de ágio e das despesas de JCP (exigências de IRPJ/CSLL), vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou com o relator pelas suas conclusões quanto à glosa do JCP. E, por unanimidade de votos, em negar provimento quanto ao pedido de compensação de IRRF e, ainda, por maioria de votos, em negar provimento quanto à incidência de juros Selic sobre a multa, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca, que solicitou a apresentação de declaração de voto. E, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rogério Aparecido Gil quanto ao conhecimento do documento juntado aos autos após o recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício em relação ao Acórdão nº 02-73.695, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), de 27 de junho de 2017 (fls. 3.197 a 3.228), que julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo, conforme ementa a seguir:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.

O registro de ágio somente é aceitável se realizado entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação.

ÁGIO. PARTES RELACIONADAS. MINORITÁRIOS.

Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A presença de sócios minoritários diversos não altera a natureza intragrupo do negócio entre controladora e controlada.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE.

A majoração indevida do Patrimônio Líquido do contribuinte deve ser expurgada do cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas.

O "evidente intuito de fraude" encontra-se presente nas definições de sonegação, fraude e conluio.

Não há evidente intuito de fraudar quando a controvérsia diz respeito fundamentalmente a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção."

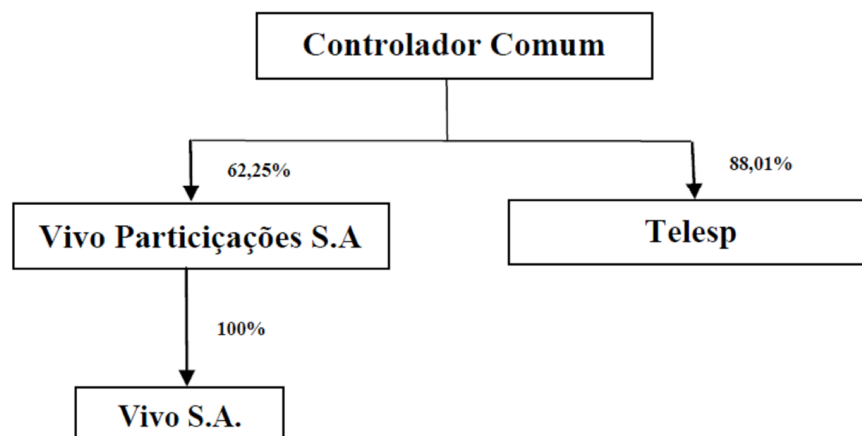
O presente processo é fruto de procedimento fiscal que resultou na lavratura de autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, ano-calendário de 2011, apontando as infrações de ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT), de que trata a Lei nº 11.941, de 2009, efetuado indevidamente, e "*excesso de juros sobre capital próprio*".

Com base na descrição constante do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.231 a 2.278, o procedimento fiscal pode ser assim sintetizado:

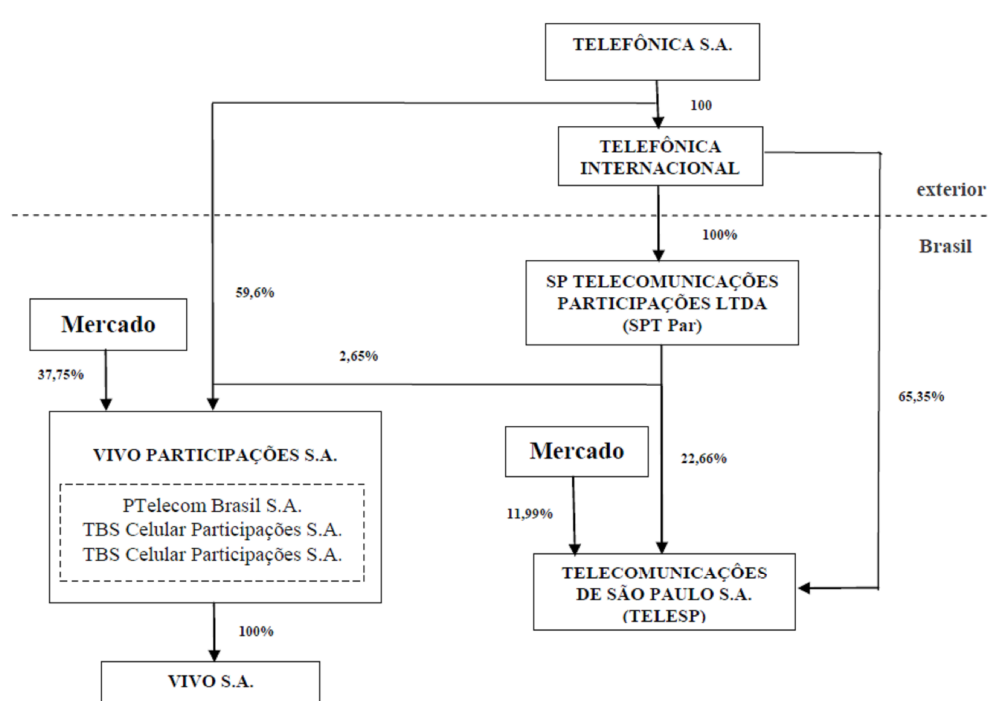
A ação fiscal foi realizada de 14/11/2014 a 14/12/2016 junto à TELEFÔNICA BRASIL S.A. (anteriormente denominada Telecomunicações de São Paulo S/A - Telesp), e teve por base as informações contidas na Escrituração Contábil Digital (ECD) armazenada no ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), bem como os esclarecimentos e documentos apresentados pelo sujeito passivo, no curso do procedimento, e outros documentos de conhecimento público.

As infrações apuradas se relacionam com ágio oriundo da operação de incorporação de ações da **Vivo Participações S/A** pela então **Telesp** (hoje **Telefônica Brasil S/A**), ocorrida em **27/04/2011**, cujos encargos de amortização foram reputados indedutíveis pela autoridade fiscal e que teriam reduzido ilegalmente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do sujeito passivo.

As operações que redundaram no surgimento do ágio tiveram início, segundo o TVF, quando as pessoas jurídicas envolvidas se encontravam debaixo de controle comum da empresa espanhola Telefônica S.A., conforme configuração a seguir:



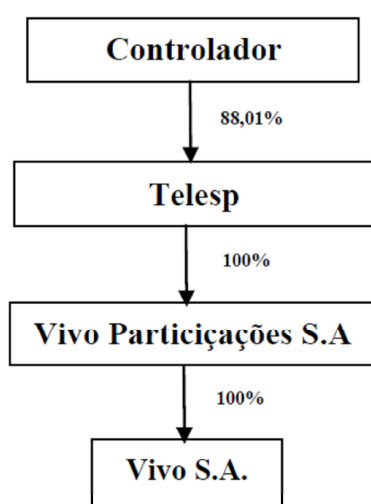
Ou, mais detalhadamente:



Conforme o TVF, em 25/03/2011, foi firmado o Protocolo de Incorporação de Ações da Vivo Participações S/A pela Telecomunicações de São Paulo S/A – TELESP e Instrumento de Justificação, e divulgado Fato Relevante ao mercado pelas aludidas empresas, que acordaram os termos e condições da operação de incorporação da totalidade das ações da Vivo Participações S/A ao patrimônio da Recorrente.

Assim, em 27/04/2011, a Ata da 32ª Assembleia Geral Extraordinária da TELESP, e a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Vivo Participações S/A, registram a decisão de se proceder à referida operação de incorporação de ações, e a aprovação do aludido Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação, bem como dos laudos de avaliação que fundamentaram os valores das empresas envolvidas na transação.

A estrutura societária passou, então, a ser a seguinte:



Os detalhes da incorporação de ações e registro do ágio são descritos no TVF, do seguinte modo:

"De acordo com o item 2.2 do Fato Relevante (Doc. 05), a incorporação de ações não provocou alteração na quantidade e na composição por espécie das ações da Vivo Participações S/A que passaram a ser detidas pelo sujeito passivo. Como contrapartida, os acionistas titulares de ações ordinárias e preferenciais da Vivo Participações S/A, incorporadas ao patrimônio do sujeito passivo, receberam novas ações da mesma espécie (ordinárias ou preferenciais) emitidas pela incorporadora (sujeito passivo) em favor dos respectivos titulares.

Com a incorporação das ações da Vivo Participações S/A, o capital social do sujeito passivo, à época Telecomunicações de São Paulo S/A – TELESP, passou de R\$ 6.575.479.854,14 para R\$ 37.798.109.745,03, mediante lançamentos contábeis a débito de uma conta de investimento (R\$ 9.011.273.028,79), referente ao patrimônio líquido de Vivo Participações S/A, a débito de uma conta de ágio (R\$ 22.211.356.862,10) e a crédito de capital social (R\$ 31.222.629.890,89).

O laudo de avaliação da Vivo Participações S/A (Doc. 08) que fundamentou o ágio reconhecido contabilmente no sujeito passivo, datado de 25/03/2011, foi elaborado pela Planconsult com base no método de fluxo de caixa descontado a valor presente, para a data base de 31/12/2010, o qual concluiu que o valor econômico das ações da empresa avaliada seria de R\$ 31.222.629.890,89.

O item 4 do aludido laudo de avaliação observa que:

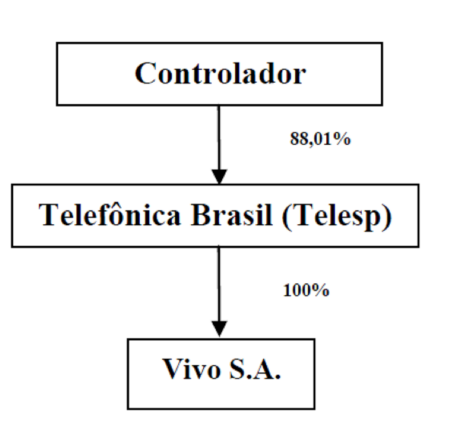
“4. PREMISSAS ADOTADAS PARA O FLUXO DE CAIXA

As informações utilizadas na presente avaliação da VIVO PART tiveram como principal origem os balanços analíticos dos exercícios de 2009 a 2010 e projeções estratégicas,

complementadas com outras, tais como, investimentos, endividamento, impostos, despesas administrativas, despesas comerciais e previsão de evolução, todas elas fornecidas pelos administradores da VIVO PART.” (grifo nosso)

Portanto, as ações da Vivo Participações S/A foram precificadas com base em premissas fornecidas pela sua própria administração, mas não foram validadas pelo mercado numa negociação de compra e venda entre partes independentes ou não relacionadas, considerando que a empresa avaliada era controlada direta e indiretamente pelo mesmo controlador do sujeito passivo, incorporador das ações da Vivo Participações S/A, como veremos mais adiante."

Em 03/10/2011, a Recorrente teria incorporado a sua então subsidiária integral Vivo Participações S.A., a partir de quando passou a amortizar o ágio interno surgido na operação anterior de incorporação de ações. Neste ponto, passou-se a ter a configuração abaixo:



O questionamento realizado pela autoridade fiscal é centrado, então, na apuração e formação do suposto ágio:

"Assim, segundo o Laudo de Avaliação da Vivo Participações S/A (Doc. 08), elaborado pela Planconsult, o valor econômico da empresa avaliada com base no método do fluxo de caixa descontado a valor presente, para a data base de 31/12/2010, era de R\$ 31.222.629.890,89.

Empresa: Vivo Participações S/A	
Valor total da empresa (R\$)	31.222.629.890,89
Quantidade de ações	399.590.102
Valor por ação (R\$)	78,14

Instada a demonstrar a apuração do ágio surgido na operação de incorporação de ações da Vivo Participações S/A, bem como a apresentar o balanço patrimonial que serviu de referência para o cálculo desse ágio, o sujeito passivo apresentou um arquivo em formato Excel contendo um conjunto de planilhas (Doc. 13), dentre as quais o balancete da Vivo Participações do

trimestre encerrado em 31/03/2011 na aba “Doc A”, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido da Vivo Participações (Doc. 14), referente ao mesmo período, os quais demonstram que o patrimônio líquido era de R\$ 9.011.273.028,79 na data adotada como referência. A partir desses dados, o ágio apurado na operação foi assim demonstrado:

Apuração do ágio	R\$
Valor Econômico da Vivo Part. S/A (A)	31.222.629.890,89
Valor patrimonial (B)	9.011.273.028,79
Ágio na incorporação de ações (A - B)	22.211.356.862,10

Conforme esclarece o sujeito passivo na planilha “Aba 4” do aludido arquivo em formato Excel, o reconhecimento contábil da operação de incorporação de ações ocorrida em 27/04/2011 foi feito mediante os seguintes lançamentos contábeis:

Conta	Lançamento	Valor
14111140	D - Investimento VPAR - Patrimônio Líquido Ajustado	9.011.273.000
14111214	D - Ágio	22.211.356.891
25111000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (ON)	(10.725.753.775)
25112000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (PN)	(20.496.876.116)

A partir desses lançamentos contábeis é possível concluir que não houve qualquer sacrifício financeiro (pagamento), e nem mesmo econômico - como veremos adiante -, no evento societário que originou o ágio acima destacado, e seu surgimento nos livros contábeis somente ocorreu em face do sujeito passivo ter incorporado as ações da Vivo Participações S/A pelo seu valor subjetivamente avaliado, a partir de premissas fornecidas pela administração da própria empresa avaliada, segundo algum critério que teria aferido seu potencial de lucratividade futura, numa operação “não caixa” que não envolveu qualquer desembolso entre as empresas transacionadas, submetidas a um mesmo controlador comum, que também será melhor detalhado adiante.

O sujeito passivo esclarece ainda que promoveu uma alocação desse ágio surgido na operação de incorporação de ações da Vivo Participações S.A. aos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, sendo que somente a parcela remanescente desse montante após as alocações permaneceu registrada como goodwill, buscando-se, com esse procedimento, conforme resposta do sujeito passivo (Doc. 02) ao Termo de Intimação nº 5, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS) preconizada pela Lei nº 11.638/07. A alocação do ágio entre mais valia e goodwill foi demonstrada na “Aba 01” do aludido arquivo em formato Excel, conforme reproduzimos abaixo:

Ágio	22.211.356.891
Alocação	
Licença	12.876.000.000
Marca	1.642.000.000
Carteira de clientes	2.042.000.000
Contingências	- 283.328.000
Goodwill	5.934.684.862
Total	22.211.356.891

*Curioso observar que o sujeito passivo promoveu essas alocações do ágio entre mais valia e goodwill em 30/06/2011, mediante lançamentos contábeis na **Conta 14111214 – Vivo Participações** (Doc. 15), revertidas com lançamentos de estorno no dia seguinte, em 01/07/2011, mesmo porque, pelo Princípio Contábil da Entidade, os ditos ativos identificáveis e passivos assumidos pertenciam à sua subsidiária integral Vivo Participações S.A., e não ao sujeito passivo, pelo menos até que o investimento fosse extinto por incorporação pela investidora.*

*Dessa forma, entendendo que não preenchia os requisitos legais para o aproveitamento tributário, as amortizações do ágio registradas contabilmente até 30/09/2011, na **Conta 14111214 – Vivo Participações**, foram lançadas em contrapartida da **Conta 31982420 – Equivalência Patrimonial**, de modo a não gerar efeitos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Somente com a incorporação da Vivo Participações S.A. em 03/10/2011, o sujeito passivo procedeu em definitivo a alocação do ágio aos ativos e passivos recebidos da então extinta subsidiária integral, conforme se verifica dos lançamentos contábeis registrados em 31/10/2011 na referida **Conta 14111214 – Vivo Participações** (Doc. 15), porém em valores já descontados das amortizações reconhecidas contabilmente até 30/09/2011, a partir de quando passou a aproveitar tributariamente as amortizações desse ágio.*

Alocação	
Licença	12.644.000.000,00
Marca	1.599.897.435,89
Carteira de clientes	1.917.716.871,35
Contingências	- 269.965.932,09
Goodwill	5.934.684.862,00

A partir de então, a autoridade fiscal refuta os argumentos da Recorrente para a manutenção do referido ágio (a existência de substância econômica), bem como aponta as razões pelas quais não se pode acatar o reconhecimento de ágio oriundo de transações entre partes relacionadas, com vínculos de controle (ágio interno ou intragrupo).

Aponta, inicialmente, a inaplicabilidade do Pronunciamento Técnico CPC 15, já que:

"Em outras palavras, para que não remanesçam dúvidas, a combinação de negócios envolvendo empresas sob controle comum, de caráter não transitório, ainda que haja a participação de acionistas não controladores (minoritários), qualquer que seja essa proporção, afasta a aplicabilidade do

Pronunciamento Técnico CPC 15, e consequentemente do método de aquisição na mensuração e contabilização das operações societárias, de modo que fica afastada a adoção do valor justo na mensuração e contabilização das entidades ou negócios envolvidos na combinação(...)"

Em seguida, a impossibilidade de reconhecimento como Ativo, do ágio gerado internamente, conforme item 48 do CPC 04:

“Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (Goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.”

E Resoluções CFC nº 1.110/2007 e 1.292/2010:

*“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado **internamente** (goodwill interno) é **vedado** pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.” (grifo nosso)*

*“125. A NBC TG 04 – Ativo Intangível **proíbe o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente**. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de perda por desvalorização para esse ativo é equivalente ao reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill gerado internamente) e não reversão de perda por desvalorização reconhecida para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) .” (grifo nosso)*

Assinala, por fim, o posicionamento de doutrinadores contábeis e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, para concluir, então, que *"não existiram as condições para que ocorresse uma mensuração confiável do valor transacionado e, por consequência, do ágio resultante da combinação de negócios envolvendo a Vivo Participações S.A. e o sujeito passivo, mormente por se tratar de uma operação de incorporação de ações, cujas particularidades dessa figura jurídica e o contexto em que se deram a negociação e decisão reforçam ainda mais a inadmissibilidade do ágio interno"*.

Assim, ataca, também, o fato de o surgimento do referido ágio interno surgir de uma operação de incorporação de ações, afastando o argumento da Recorrente de que houve a participação dos acionistas minoritários, já que:

"Ocorre que os acionistas minoritários somente deliberariam contrariamente à incorporação de ações na hipótese em que a relação de troca não se mostrasse satisfatória, e ainda assim não conseguiriam impedir a aprovação dos termos e condições propostas pelo controlador, posto que este deteria ações com direito a voto suficientes para impor sua vontade.

Assim, excetuando-se a situação em que se defina uma relação de troca lesiva aos seus interesses, os minoritários não teriam

motivos para votar contrariamente à operação, independentemente dos valores de avaliação dos patrimônios que se adote na contabilização, até porque quanto mais superestimados os patrimônios, maiores seriam os benefícios fiscais, os quais aproveitam a todos, inclusive aos minoritários.

(...)

Portanto, além de inócuo deliberar contrariamente à proposta do controlador na hipótese de imposição de uma relação de substituição lesiva aos interesses dos minoritários – o que aparentemente não foi –, o exercício do direito de recesso nos termos e condições divulgados no Aviso aos Acionistas seria altamente prejudicial aos eventuais minoritários dissidentes – os quais não tiveram direito nem mesmo ao valor de patrimônio líquido a preços de mercado, pela relação de troca mais desvantajosa pelo art. 264 –, de modo que os votos favoráveis de minoritários nas assembleias extraordinárias em nada contribuem para conferir o necessário caráter de independência à operação societária, em linha com o citado Apêndice B do CPC 15. "

E conclui que, havendo uma única vontade atuando na operação, a contabilização deveria ter sido realizada com base nos valores escriturados nos livros contábeis, pois:

"O reconhecimento na contabilidade de patrimônios superestimados, ainda que tenham sido considerados no cálculo da relação de troca prevalente, representa um mero registro contábil promovido de forma abusiva com o fim de gerar efeitos tributários ilegítimos.

Em transações "autocontratadas" que não envolvam fluxo financeiro, a "aquisição" do ativo intangível que representa a perspectiva de rentabilidade futura do investimento (ágio interno) se dá inclusive sem sacrifício econômico. Afinal, os patrimônios concomitantemente inflados ("gordura") simplesmente se compensam, numa operação em que a "gordura" de um investimento acaba por quitar a "gordura" de outro investimento. E, como demonstraremos no tópico que trata do enfoque tributário, quanto mais superestimados os patrimônios, maiores os benefícios tributários."

Por tudo isso, considerou indevidas as amortizações fiscais do referido ágio, registradas no Controle Fiscal Contábil de Transição - FCont, no montante de R\$ 508.204.357,28, que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2011, uma vez que:

"(...) o sujeito passivo não incorreu em nenhum sacrifício financeiro ou econômico que justificasse o reconhecimento de um ativo representando os lucros futuros do investimento adquirido - ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura –, de modo que caberia ao sujeito passivo tão somente reconhecer os lucros da investida pelo método da equivalência patrimonial, sem reconhecer o ágio em seu ativo intangível e

muito menos registrar despesas de amortização desse ativo, posto que inexistentes."

Aponta que as "*vantagens tributárias indevidas, advindas da geração artificial desse ágio interno, na forma de aproveitamento fiscal das despesas de sua amortização, fica ainda mais evidente quando se verifica que **não houve quaisquer recolhimentos de tributos** incidentes sobre o reverso do ágio, que é o **ganho de capital (...)***", conforme reconhecido pela Fiscalizada.

A autoridade fiscal constata, ainda, que o indevido reconhecimento do ágio interno teria também implicado a superestimação simultânea dos patrimônios das empresas envolvidas na transação, com a indevida majoração da base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP).

Assim, tendo em vista que considerou que o sujeito passivo não conseguiu demonstrar o cálculo das despesas com JCP constantes da apuração do Lucro Real, refez a apuração, a partir dos valores registrados no balanço patrimonial levantado em 31/12/2010 e da mutação patrimonial ocorrida em 27/04/2011, em decorrência da incorporação de ações, expurgando os reflexos do ágio interno.

O excesso entre o valor apropriado como despesa e aquele determinado pela autoridade fiscal foi considerado excesso de despesas, no lançamento de ofício.

Sobre todos os valores apurados, foi aplicada multa de ofício qualificada, por se entender que houve ação deliberada do sujeito passivo na obtenção de vantagens fiscais ilícitas, configurando fraude, conforme definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2.301 a 2.405), sintetizada no Acórdão recorrido nos seguintes termos:

"A impugnante defende que todo o raciocínio da Fiscalização está ancorado em uma análise equivocada e incompleta de dispositivos esparsos da regulamentação contábil, para tentar desconsiderar o resultado de uma operação de incorporação de ações realizada com efetiva substância econômica e o envolvimento de terceiros não relacionados.

No lugar de examinar a essência da operação, a Autoridade Fiscal apegou-se à interpretação equivocada de alguns dispositivos contábeis, com alegações genéricas de que os valores atribuídos às ações em transações entre entidades sob controle comum seriam "inflados" ou "superavaliados", com o objetivo de maximizar benefícios tributários.

Em nenhum momento a Autoridade Fiscal examinou se o valor justo atribuído às ações da Vivo Par no momento da incorporação de ações era razoável ou tinha vícios que pudessem ser questionados.

Pelo contrário, o que se viu no TVF foi um apego à interpretação incorreta de normas contábeis para tentar, de forma reiterada, insinuar que as operações teriam sido realizadas por valores que não condiziam com a realidade de mercado.

Defende também que a Fiscalização sequer leva em consideração que a operação de incorporação de ações envolvia duas companhias com as seguintes características:

□ Companhias Abertas: as empresas tinham ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (“BOVESPA”) e American Depositary Receipts (“ADRs”) negociados na Bolsa de Valores de Nova York (“Bolsa de NY”);

□ Reguladores de Mercado: as companhias eram reguladas e fiscalizadas pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e pela Securities Exchange Commissions (“SEC”), órgãos que possuem competência de rever e contestar as suas demonstrações financeiras;

□ Balanços Auditados: as empresas tinham balanços patrimoniais auditados por empresas independentes e renomadas de auditoria;

□ Regulação de Segmento: as empresas desempenhavam atividades reguladas e fiscalizadas pela Agência Nacional de Telecomunicações (“ANATEL”), que aprovou a operação de incorporação de ações e todos os demais passos relativos à integração das atividades de telefonia fixa e móvel;

□ Publicidade das Informações: as companhias publicaram todas as suas informações financeiras e fatos relevantes ao mercado, estando sujeitas ao escrutínio diário de analistas de mercado, instituições financeiras, credores e concorrentes.

Além disso, a operação de incorporação de ações envolveu a criação de comitês independentes por cada uma das companhias envolvidas, assessorados pelo Banco Santander (Brasil) S.A. (“Banco Santander”) e pela Signatura Lazard Assessoria Financeira Ltda. (“Signatura Lazard”). Todos os passos foram acompanhados por assessores legais e contábeis de ambas as empresas, que atestaram a legitimidade das operações.

A impugnante procurou demonstrar que: (a) a contabilização do ágio conforme as novas regras contábeis (normas utilizadas pela Autoridade Fiscal como fundamento para a glosa das despesas de amortização do ágio) não é relevante para fins tributários na vigência do Regime Tributário de Transição (“RTT”); e (b) a melhor prática contábil impunha a aplicação do Método de Aquisição para contabilizar as operações realizadas pela Requerente, mesmo que sob controle comum, uma vez que tinham substância econômica e era possível determinar o valor justo da entidade adquirida (arm’s lenght) e que a correta contabilização do ágio foi confirmada em parecer elaborado pelo Professor Alessandro Broedel (doc. nº 5).

Destaca que os seguintes pontos não foram questionados pelos Autos de Infração, constituindo-se, portanto, como fatos incontroversos neste processo administrativo:

□ A inexistência de vícios de vontade na estrutura de aquisição: (a) a estrutura não possui vícios de vontade, existindo razões econômicas e negociais efetivas para a aquisição da Vivo Par através da operação de incorporação de ações; e (b) nenhum ato ou fato jurídico deve ser questionado ou desconsiderado; e

□ O fundamento econômico do ágio e o laudo de avaliação: a Autoridade Fiscal não questionou o fundamento econômico do ágio, bem como as premissas e a metodologia adotadas no laudo de avaliação, tendo feito apenas uma menção a este ponto para tentar qualificar a multa de ofício, mas sem desqualificar a opção feita pelo contribuinte de justificar o ágio em discussão com base na expectativa de lucratividade futura da Vivo Par.

Defende que é com base nesse contexto que a transação deve ser examinada: trata-se de efetiva incorporação de ações de duas companhias abertas, realizada em condições comutativas, motivada por verdadeira e inquestionada razão empresarial, com ampla fiscalização dos órgãos reguladores e do mercado, sem nenhum questionamento sobre as formas jurídicas adotadas ou sobre a fundamentação econômica do ágio pago na aquisição.

A impugnante fez o seguinte resumo dos motivos do lançamento:

Em seu Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), a Autoridade Fiscal relaciona 3 motivos pelos quais a operação de incorporação de ações da Vivo Par deveria ter sido realizada pelo seu valor contábil, sem o reconhecimento do ágio como ativo da Requerente:

□ Motivo nº 1 | Normas contábeis: as regras contábeis supostamente obrigam que as operações entre entidades sob controle comum sejam realizadas pelo seu valor contábil e/ou vedam o reconhecimento do chamado “ágio interno”;

□ Motivo nº 2 | Ausência de independência das partes impede a fixação de um valor justo: (a) a vedação ao reconhecimento do ágio entre partes sob controle comum decorre da inexistência de parâmetros confiáveis sobre o “valor justo” que será tomado como referência para o reconhecimento do ágio; (b) a existência ou não de minoritários não muda a conclusão quanto à independência das partes na fixação do valor justo, uma vez que os minoritários estão preocupados apenas com a relação de troca ou relação de substituição das ações; e (c) as proteções legais aos minoritários trazidas pela Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A.”) e pelos normativos da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) não são suficientes para conferir um caráter arm’s length à transação; e

□ Motivo nº 3 | Inexistência de sacrifício financeiro ou econômico: (a) a Requerente não incorreu em nenhum

sacrifício financeiro ou econômico que justificasse o reconhecimento de um ativo representando os lucros futuros do investimento adquirido; e (b) sem sacrifício econômico ou financeiro, não existe “custo de aquisição” ou “aplicação de capital” e, conseqüentemente, não existe capital a ser recuperado através da amortização do ativo.

6. Em complementação a essa autuação, a Autoridade Fiscal entendeu que deveria ser aplicada a multa majorada de 150%, pelo fato de a Requerente ter supostamente agido de forma fraudulenta. A fraude seria decorrente dos seguintes fatos: (a) a Requerente ter deliberadamente reconhecido o ágio contabilmente, apesar da existência de regras claras que vedariam a sua contabilização; (b) todos os objetivos descritos no Protocolo de Incorporação de Ações poderiam ser alcançados se as ações tivessem sido incorporadas por seu valor patrimonial; (c) a companhia tinha conhecimento de que 70% do ágio da operação era composto por intangíveis e fundo de comércio, cuja amortização é supostamente vedada pela legislação fiscal.

A impugnante defendeu que a contabilização da operação de incorporação de ações pela Requerente foi efetuada em estrita observância à legislação e regulamentação vigentes, afirmando ser inquestionável que:

□ A operação ocorreu na vigência do RTT (Regime Tributário de Transição): Como a operação ocorreu na vigência do RTT: (a) não existe dúvida quanto à obrigatoriedade de a Requerente reconhecer e mensurar o ágio pago na aquisição de ações da Vivo Par; e (b) os métodos e critérios contábeis previstos na legislação superveniente (que integrou a contabilidade brasileira aos padrões internacionais) são irrelevantes para fins tributários.

□ A contabilização do ágio foi efetuada de forma correta: Mesmo sob o novo regime contábil (que é irrelevante para fins fiscais na vigência do RTT), a companhia estava obrigada a reconhecer o ágio em sua contabilidade na operação de incorporação de ações, uma vez que a transação tinha substância econômica e envolveu terceiros independentes.

A impugnante defendeu que a contabilização e registro do ágio estão corretos sob qualquer perspectiva que se examine, seja:

□ Sob uma perspectiva formal, porque não existe regra específica que regule a matéria e porque a Autoridade Fiscal não possui competência para questionar a contabilização de um ativo de companhia aberta.

□ Sob uma perspectiva material, porque os princípios contábeis e os precedentes do Colegiado da CVM determinam que operações com substância econômica e

envolvimento de terceiros devem ser contabilizadas conforme o Método de Aquisição previsto no CPC 15.

A Requerente alegou que existem cinco argumentos principais de Direito que demonstram a improcedência dos Autos de Infração:

□ Primeiro Argumento: para fins fiscais, na vigência do RTT, aplica-se o Regime Contábil Tradicional (métodos e critérios vigentes em 31.12.2007), que obriga o reconhecimento contábil do ágio em qualquer aquisição com o pagamento de preço superior ao de patrimônio líquido.

□ Segundo Argumento: as aquisições efetuadas até 31.12.2014 estão sujeitas ao Regime Tradicional do Ágio (Lei 9.532/97), que não possui nenhuma restrição à amortização fiscal do ágio em transações entre partes relacionadas.

□ Terceiro Argumento: a contabilização e amortização fiscal do ágio independem de o preço de aquisição ter sido liquidado em caixa, instrumentos patrimoniais ou outros ativos.

□ Quarto Argumento: todos os requisitos previstos na legislação fiscal do ágio foram integralmente atendidos.

□ Quinto Argumento: ainda que o Novo Regime Contábil fosse aplicado para fins fiscais, as normas contábeis obrigam o reconhecimento do ágio em transações com substância econômica e com o envolvimento de terceiros.

A impugnante alegou que todos os requisitos formais e substanciais exigidos pela legislação foram devidamente observados e que nos termos dos artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/97, a dedutibilidade das despesas de amortização fiscal do ágio está condicionada à observância exclusiva de quatro requisitos:

(i) Primeiro Requisito: Aquisição de participação societária com pagamento de ágio;

(ii) Segundo Requisito: Avaliação do investimento com base no Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), nos termos do Artigo 248 da Lei das S.A.;

(iii) Terceiro Requisito: Fundamentação do pagamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e

(iv) Quarto Requisito: Incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade que o ágio está contabilizado e a sociedade que o fundamenta.

A impugnante alega que a Autoridade Fiscal reduziu o capital social para fins de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio sob a alegação de que a parcela do capital social “artificialmente

majorada” pela operação de incorporação de ações deve ser expurgada do valor do patrimônio para fins de cálculo dos limites para pagamento de JCP.

Afirma que a incoerência do tratamento conferido pela Fiscalização fica mais evidente quando examinado os valores de lucro adotados para fins de cálculo dos limites para pagamento de JCP, que levaram em consideração o lucro líquido do exercício reduzido pela amortização contábil do ágio pago pela Requerente. Ou seja, o valor do ágio não é computado para fins de majoração do patrimônio líquido; mas é computado para fins de redução do lucro do exercício.

Conclui que não restam dúvidas de que o registro e mensuração contábil do ágio foram adequados tanto no Regime Contábil Tradicional, quanto no Novo Regime Contábil, sem que exista qualquer fundamento para ajuste no valor do patrimônio líquido da Requerente. Essa demonstração já é mais do que suficiente para integral cancelamento dos Autos de Infração.

Pede que o valor exigido em razão da glosa das despesas de JCP seja reduzido pelo IRF recolhido quando da distribuição dos JCP aos acionistas.

A impugnante recorre contra a multa qualificada alegando em síntese que os Autos de Infração são lavrados para questionar apenas um ponto específico: a contabilização do ágio pela Requerente foi efetuada de forma adequada e que, em última medida, os Autos de Infração tratam de mera discussão sobre a interpretação de determinados normativos contábeis— e jamais de atos fraudulentos praticados pela Requerente.

Em sua defesa alega a inocorrência de fraude, discorre sobre erro de proibição e dúvida relevante, sobre o princípio da proporcionalidade e o artigo 142 do CTN, alega que eventual erro contábil e alocação indevida não permitem o agravamento da multa.

A impugnante também sustenta a impossibilidade da aplicação dos juros sobre a multa de ofício e protesta pela juntada posterior de documentos que se fizer necessária."

A decisão recorrida considerou que a reorganização societária sob análise se deu no âmbito de um grupo econômico, com partes dependentes, e que não houve pagamento do ágio registrado na contabilidade.

Explicitou que a "existência de minoritários não afasta a condição de dependência entre as pessoas jurídicas envolvidas nos negócios aqui discutidos", e que "mera transferência escritural, para o patrimônio da investida, das ações registradas pela investidora em seu patrimônio não caracteriza qualquer desembolso".

Assim, se contabilmente o ágio interno não é aceito, não poderia também ser aceito tributariamente, pois o lucro líquido estaria deduzido de uma despesa inexistente.

O julgador *a quo* refuta, ainda, a aplicação do método de aquisição, uma vez que esta pressupõe alteração de controle, nos termos do CPC 15, que traria constatação atemporal; e a alegação de que a vedação ao ágio interno somente ocorreu com a publicação da Medida Provisória nº 627, de 2013. Tal norma apenas teria positivado, densificando, "*uma situação nunca aceita pela Contabilidade nem pela Administração Pública*".

Neste sentido, considerou procedente o lançamento fiscal, tanto com relação às despesas de amortização do ágio, quanto aos juros sobre o capital próprio.

Rechaçou a dedução do valor de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre os pagamentos aos acionistas, uma vez que a pessoa jurídica não suportou o ônus dessa tributação, não sendo possível a compensação.

No que se refere à multa de ofício, a decisão a reduziu ao valor de 75%, já que reputou não comprovado o evidente intuito de fraudar, já que "*o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos*".

Considerou correta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e a aplicação da taxa Selic como juros de mora, conforme previsão legal.

Por fim, considerou a decisão válida também em relação à CSLL e indeferiu o pedido para a produção posterior de provas, uma vez que estas devem ser apresentadas com a Impugnação.

Por conta da exoneração de parcela do crédito tributário, houve a interposição de Recurso de Ofício ao CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto 70.235, de 1972, combinado com a Portaria MF nº 63, de 2017.

Após a ciência da referida decisão, a autuada apresentou Recurso Voluntário (fls. 3.239 a 3.359), no qual repete, basicamente, o teor da Impugnação, com o acréscimo de breves comentários acerca dos fundamentos do Acórdão recorrido e com a supressão das alegações relacionadas à qualificação da multa de ofício.

Na mesma data, a Recorrente fez juntar a Petição de fls. 3.493 a 3.507, com considerações acerca do Recurso de Ofício, trazendo, aí sim, as alegações suprimidas no Recurso Voluntário.

O presente processo, originalmente distribuído ao Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi redistribuído, por sorteio, a este Relator, em face da dispensa do mandato daquele (fl. 3.578).

Finalmente, em 14 de novembro de 2018, a Recorrente apresentou a Petição de fls. 3.581 a 3.585, juntando Parecer que corroboraria as suas alegações.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

I.1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 30 de junho de 2017 (fl. 3.325), tendo apresentado Recurso Voluntário em 31 de julho de 2017, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, uma vez que a data de ciência foi uma sexta-feira, de modo que o prazo recursal somente começou a ser contado a partir do dia 03 de julho de 2017.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Deste modo, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Por outro lado, como relatado, após a apresentação do Recurso Voluntário (mais de 100 dias depois e mais de 660 dias após a Impugnação), a Recorrente apresentou Petição, juntando aos autos o Parecer de fls. 3.628 a 3.669.

É sabido que a juntada de prova documental após a Impugnação é vedada pelas normas que regem o processo administrativo fiscal, sendo admitidas tão-somente quanto presentes as situações excepcionais previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

" Art. 16.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"
(Destacou-se)

A Recorrente não justifica a juntada a destempo em qualquer dos dispositivos acima.

Acatar a juntada injustificada do documento, fora das hipóteses já excepcionadas na legislação, é considerar letra morta o dispositivo legal acima transcrito, o que, entendo, não pode ser feito, exclusivamente, sob a invocação da busca pela verdade material.

Não estou só neste posicionamento, cabendo citar a Professora Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011):

"Em tais situações, e apenas nelas, autoriza-se a juntada de novos documentos até mesmo em instante posterior ao ato decisório de primeira instância, sendo apreciados pelo órgão julgador de segundo grau, caso seja interposto recurso."

O direito de contrapor-se à exigência fiscal e de produzir provas dos seus argumentos é regrado pelo ordenamento, que, não admitindo a instabilidade das relações jurídicas, fixa termos dentro dos quais as atividades hão de ser realizadas. Assim ocorre com a instrução probatória. Pertinente é a crítica de James Marins à prática adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consistente em apreciar provas em grau de recurso, independentemente do preenchimento dos pressupostos legais. O direito à produção probatória implica observância aos limites temporais à sua realização, além, é claro, do atendimento ao requisito de sua obtenção por meio lícito."

Tratando acerca da possibilidade de flexibilização de tais regras, Maria Rita Ferragut (As provas e o Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 64-65) é categórica, mas prevê o que entende ser uma nova hipótese de exceção:

"Entendemos que o limite temporal é inflexível. Tal inflexibilidade contempla, entretanto, o recebimento de provas após a impugnação, nas duas e somente duas, situações a seguir:

(i) Se a prova não tiver sido juntada antes pelas razões previstas nas alíneas a, b e c do §4º acima.

(ii) Pela impossibilidade de o sujeito passivo defender-se de forma plena, considerando a complexidade da autuação versus o tempo que lhe foi legalmente conferido para apresentação da defesa. Trata-se, nessa medida, de comprovada impossibilidade material de se defender no prazo legal."

No meu julgar, a hipótese veiculada pela doutrinadora, na verdade, já é albergada pela alínea "a" do §4º, na medida em que poderia ser entendido como um acontecimento inevitável e para o qual o sujeito passivo não concorreu ainda que culposamente, para contemplar os requisitos previstos por Maria Helena Diniz para a força maior (Código Civil Comentado, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 747-748).

De outra parte, para afastar a alegação de que o não acolhimento de documentos extemporâneos, na ausência de configuração das hipóteses de exceção previstas no texto legal, configuraria ofensa à ampla defesa, valho-me da lição de Maria Teresa Martínez

Lopes e Marcela Cheffer Bianchini (Aspectos polêmicos sobre o momento de apresentação da prova no processo administrativo fiscal federal *in: A prova no processo tributário*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 48):

"Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

Isto posto, deixo de conhecer o documento em questão.

I.2. DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Tratamento na legislação tributária

Até 1997, a legislação tributária se limitava basicamente a conceituar o ágio surgido na aquisição de participações societárias e detalhar a sua forma de desdobramento na escrituração comercial, conforme arts. 20 e 21 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que, à época dos fatos geradores tratados nos presentes autos, possuía a seguinte redação:

"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.

§ 4º - *As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).*

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4º do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada."

Naquele período, a principal relevância do tema dizia respeito aos reflexos do ágio na apuração do ganho de capital, por ocasião da alienação dos investimentos, o que era regulado pelos arts. 25 e 33 do citado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Com a Medida Provisória nº 1.602, de 1997, surge dispositivo específico para o tratamento das hipóteses de incorporação de pessoa jurídica em que se detenha participação societária adquirida com ágio. Conforme o item 11 da Exposição de Motivos daquela Norma, o referido regramento foi assim justificado:

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

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

Há doutrinadores, porém, que apontam que a norma em questão visava impulsionar o Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal, estimulando, com benefícios tributários, as reorganizações societárias.

Tal divergência não é relevante ao caso, sendo certo que a Lei nº 9.532, de 1997 (conversão da citada Medida Provisória), possuía a seguinte redação, à época dos fatos geradores:

"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."

No bojo do alinhamento da legislação nacional às normas internacionais de contabilidade, o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, foi modificado pela Lei nº 12.973, de 2014, sendo que, uma vez que tais alterações se deram em data posterior aos fatos geradores de que tratam os presentes autos, nenhum reflexo possuem na análise em curso.

Do ágio na legislação contábil - repulsa ao "ágio interno"

O que é relevante ao caso, isso sim, é a observação da disciplina conferida pela contabilidade à apuração e contabilização do ágio nas operações de aquisição de participações societárias.

Até a Lei nº 11.638, de 2007, editada exatamente com o propósito de harmonização com as normas contábeis internacionais, o tratamento contábil do ágio era similar àquele conferido pela legislação tributária.

Ambas as regulamentações, contábil e tributária, possuíam como base a aplicação do método da equivalência patrimonial, de modo que se verificava o que Roberto Salles Lopes (Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 216-217) denomina de "*duplicidade normativa*".

Diferentemente do que defende a Recorrente, este autor aponta (op. cit., pp. 218-221) a identidade, desde o princípio, entre as normativas do âmbito contábil (Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC VI, de 1981, do Instituto de Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, e Instrução nº 247, de 1996, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por exemplo) e tributário.

Na Introdução da citada NPC VI se registra explicitamente tal alinhamento, apontando que a legislação tributária referente à avaliação de investimento trazida pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, na verdade, foi produzida no intuito de adotar os critérios contábeis, decorrentes do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e da normatização expedida pela CVM, para as companhias abertas, por delegação da referida Lei:

"2. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, definiu os novos critérios de avaliação dos investimentos e, em 27 de abril de 1978, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM emitiu a Instrução CVM nº 01, dispondo sobre as normas e procedimentos para contabilização e elaboração de demonstrações contábeis relativas a ajustes decorrentes de avaliação de investimentos relevantes de companhia aberta em sociedades coligadas e em sociedades controladas. Através do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações subsequentes, a legislação do imposto de renda foi também modificada para reconhecer os novos critérios contábeis de avaliação de investimentos."

Seguindo a mesma lógica, não havia diferenciação no tratamento conferido pelas legislações contábil e tributária em relação ao chamado "ágio interno".

Já àquela época, a Resolução CFC nº 1.110, de 2007, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.10, era explícita que:

"120 O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado."

Tal posicionamento, na verdade, apresentava-se em consonância com um dos Princípios da Contabilidade estabelecidos pela Resolução CFC nº 750, de 1993:

"SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos." (Grifos não-originais)

No mesmo sentido, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou o célebre Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que, em seu item 20.1.7, assim dispunha:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade."

O Pronunciamento Técnico CPC 04, aprovado em 03 de outubro de 2008, também repelia o reconhecimento do ágio gerado internamente, afastando, inclusive, a sua classificação como ativo:

"Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (Goodwill) gerado internamente

47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com segurança ao custo.

49. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No

entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade."

Assim, entendo ser inegável a conclusão de que, mesmo antes de a Lei nº 12.973, de 2014, alterar o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o tratamento conferido por este dispositivo não era aplicável ao ágio gerado entre partes relacionadas.

É que, como bem apontado pela Recorrente, em sua Impugnação, à luz dos artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/97, a dedutibilidade das despesas de amortização fiscal do ágio está condicionada à observância de quatro requisitos:

"(i) Primeiro Requisito: Aquisição de participação societária com pagamento de ágio;

(ii) Segundo Requisito: Avaliação do investimento com base no Método de Equivalência Patrimonial ("MEP"), nos termos do Artigo 248 da Lei das S.A.;

(iii) Terceiro Requisito: Fundamentação do pagamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e

(iv) Quarto Requisito: Incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade que o ágio está contabilizado e a sociedade que o fundamenta."

Obviamente, o cumprimento dos referidos requisitos, para permitir a dedutibilidade do ágio, não pode ser algo meramente formal, mas deve expressar a realidade dos fatos havidos.

No caso das reorganizações realizadas inteiramente intragrupo (em especial, como no caso sob apreço, por meio de incorporação de ações), pelo menos duas das exigências citadas deixam de existir ou, ao menos, perdem a capacidade de serem auferidas por terceiros desinteressados do negócio, de modo a ser afastada a sua artificialidade: o pagamento do ágio e a expectativa de rentabilidade futura.

O tema já é bastante conhecido no âmbito do CARF, e operações de tal tipo tem merecido a justa repulsa, conforme ementas a seguir:

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

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio."
(Acórdão nº 1201-002.479, de 19 de setembro de 2018, Redatora designada Conselheira Eva Maria Los)

"ÁGIO INTERNO. AÇÕES CONFERIDAS EM AUMENTO DE CAPITAL DE CONTROLADORA EM PESSOA JURÍDICA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo legal, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dentro do mesmo grupo empresarial, em operação de aumento de capital da controladora em empresa veículo com ações da pessoa jurídica. A inexistência de um legítimo propósito negocial que justifique a realização das complexas operações desenvolvidas, além do simples efeito de utilização de benefícios fiscais concorre para o impedimento da utilização do referido ágio." (Acórdão nº 1401-002.883, de 18 de setembro de 2018, Redator designado Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto)

"ÁGIO INTERNO. GOODWILL. AMORTIZAÇÃO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o reconhecimento e amortização de ágio resultado de operações entre empresas do mesmo grupo econômico, sem a intervenção de partes independentes.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado." (Acórdão nº 2402-006.571, de 12 de setembro de 2018, Relator Conselheiro Luís Henrique Dias Lima)

"AGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e submetidas a controle comum e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários. Assim, não se presta o "ágio interno" a aumentar o valor patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação." (Acórdão nº 9101-003.446, de 06 de março de 2018, Redatora designada Conselheira Cristiane Silva Costa)

Do caso concreto

No caso sob análise, na forma do Protocolo de Incorporação de Ações de fls. 124 a 132, a Recorrente (então denominada TELECOMUNICAÇÃO DE SÃO PAULO S.A. - TELESP) acordou a Incorporação de Ações da Vivo Participações S.A.

As duas empresas, como já relatado, estavam debaixo do controle da Telefônica S.A, integrando o mesmo Grupo, conforme reconhecido por elas, no Requerimento à Anatel de fls. 234 a 241:

"I.3 Como resultado de operação realizada no exterior, na sequência da retirada da Portugal Telecom do capital da Brasilcel, a Telefônica passou a ser a titular das ações das holdings brasileiras da cadeia de controle da Vivo Participações, até então detidas por ela, Telefônica, por meio da holding Brasilcel,

I.4 Desta forma, o controle societário da Vivo Participações e da Vivo é, em última instância, detido pela Telefônica.

(...)

II.2 A Telesp é controlada pela Telefônica Internacional, S.A., (...)

III.1 A reestruturação societária que se pretende implantar e para a qual se requer a autorização dessa D. Agência objetiva a simplificação da estrutura organizacional atual do Grupo Telefônica no país, que conta com duas companhias abertas - Vivo Participações e Telesp ..."

Pelo ajuste, as referidas Companhias acertaram que a TELESP promoveria aumento de capital equivalente ao valor de avaliação da Vivo, enquanto os acionistas desta última empresa receberiam, em substituição às ações da Vivo, novas ações de emissão da TELESP, conforme trechos a seguir:

3.4 Aumento de capital da Telesp em razão da Incorporação de Ações: Caso aprovada a incorporação das ações da Vivo Part. pela Telesp por seus acionistas conforme disposto no item 3.2. acima, o montante equivalente ao valor das ações da Vivo Part. avaliadas em R\$ 31.222.629.890,89 (trinta e um bilhões, duzentos e vinte e dois milhões, seiscentos e vinte e nove mil, oitocentos, noventa reais e oitenta e nove centavos), nos termos do Laudo de Aumento de Capital será incorporado ao patrimônio da Telesp. Desta forma, o capital social da Telesp passará a ser de R\$ 37.798.109.745,03 (trinta e sete bilhões, setecentos e noventa e oito milhões, cento e nove mil, setecentos e quarenta e cinco reais e três centavos).

4.2 Relação de Substituição: Os acionistas da Vivo Part. receberão, em substituição às ações por eles atualmente detidas na Vivo Part., novas ações de emissão da Telesp, da mesma espécie das que detêm no capital da Vivo Part. de acordo com o critério referido no item 4.1. acima. A relação de substituição das ações atualmente detidas pelos acionistas da Vivo Part. por novas ações a serem emitidas pela Telesp, consoante os critérios acima referidos, definidos pelas Partes e considerada a recomendação dos Comitês Especiais referidos no item 4.4 abaixo é a seguinte: para cada ação ordinária e preferencial da Vivo Part., serão emitidas 1,55 novas ações da mesma espécie da Telesp.

Fica patente, portanto, pelo referido Protocolo, que a operação se deu sem qualquer sacrifício financeiro por parte da TELESP, mediante mera troca de ações.

A TELESP não pagou qualquer valor pela Vivo. Simplesmente, emitiu novas ações (aumento do Capital) em valor equivalente ao valor de avaliação desta última Companhia (aumento do Ativo). Ou seja, mero lançamento contábil, conforme a seguir demonstrado:

Conta	Lançamento	Valor
14111140	D - Investimento VPAR - Patrimônio Líquido Ajustado	9.011.273.000
14111214	D - Ágio	22.211.356.891
25111000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (ON)	(10.725.753.775)
25112000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (PN)	(20.496.876.116)

A operação, contudo, faz surgir no patrimônio da TELESP o ágio objeto de discussão no presente processo, o qual derivou de avaliação realizada pela empresa Planconsult, **a partir de informações exclusivamente fornecidas pela Vivo**, conforme constante do Laudo de Avaliação e bem destacado pelo TVF de fls. 2.231 a 2.278:

"O laudo de avaliação da Vivo Participações S/A (Doc. 08) que fundamentou o ágio reconhecido contabilmente no sujeito passivo, datado de 25/03/2011, foi elaborado pela Planconsult com base no método de fluxo de caixa descontado a valor presente, para a data base de 31/12/2010, o qual concluiu que o valor econômico das ações da empresa avaliada seria de R\$ 31.222.629.890,89.

O item 4 do aludido laudo de avaliação observa que:

"4. PREMISSAS ADOTADAS PARA O FLUXO DE CAIXA
*As informações utilizadas na presente avaliação da VIVO PART tiveram como principal origem os balanços analíticos dos exercícios de 2009 a 2010 e **projeções estratégicas, complementadas com outras**, tais como, investimentos, endividamento, impostos, despesas administrativas, despesas comerciais e previsão de evolução, **todas elas fornecidas pelos administradores da VIVO PART.**" (grifo nosso)*

Portanto, as ações da Vivo Participações S/A foram precificadas com base em premissas fornecidas pela sua própria administração, mas não foram validadas pelo mercado numa negociação de compra e venda entre partes independentes ou não relacionadas, considerando que a empresa avaliada era controlada direta e indiretamente pelo mesmo controlador do sujeito passivo, incorporador das ações da Vivo Participações S/A, como veremos mais adiante."

Fica patente, portanto, a dissociação entre os fatos concretos e a hipótese normativa que permite a amortização de ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 12.973, de 2014.

É que, como afirmado, o primeiro pressuposto para a referida amortização é a existência de um ágio pago por ocasião da aquisição de investimento em participação societária.

Como visto, porém, a TELESP não pagou qualquer ágio pela Incorporação das Ações da Vivo. Tão somente aumentou o seu capital e emitiu novas ações que foram repassadas aos acionistas desta última Companhia.

Estando as duas Companhias, como já dito, debaixo do mesmo controle societário, a operação não proporcionou nenhum sacrifício, nenhum "pagamento" de ágio.

A par disso, o valor econômico atribuído às ações da Vivo é fruto de meras projeções internas desta pessoa jurídica, e foi acatado sem questionamento pela Incorporadora, parte da mesma organização societária, visto que isto lhe produziria evidentes benefícios tributários.

Ao contrário do alegado, a conclusão da Autoridade Fiscal e das instâncias julgadoras não *"foi fundamentada em meras presunções e ilações"*, mas na adequada técnica contábil, que enseja a perfeita base de cálculo sobre a qual incidirão os tributos.

O suposto "ágio", portanto, jamais poderia impactar a apuração do IRPJ e da CSLL, posto que, como já fartamente demonstrado, à luz da doutrina e legislação contábil, sequer poderia ser mantido na contabilidade, devendo ser baixado.

O procedimento correto, em operações como a realizada, seria o registro pelo valores constantes nas escriturações contábeis das pessoas jurídicas envolvidas.

Como bem apontado pela autoridade fiscal, a Recorrente, inclusive, foi alertada pela sua assessoria jurídica, no âmbito da operação societária, de que, em decorrência de a transação se dar sob controle único, a relação de substituição das ações das Companhias deveria ser *"calculada com base nos patrimônios líquidos das sociedades envolvidas, a preços de mercado"* (fl. 679).

Ou seja, era do conhecimento da Recorrente de que a metodologia adotada para a determinação do "ágio" não era a adequada ao tipo de operação desenvolvida.

Na verdade, em que pese a Recorrente apontar que a autoridade fiscal não desqualificou especificamente o laudo de avaliação (a razão é óbvia: todo o laudo não se presta a produzir efeitos tributários, em decorrência da operação realizada), a própria Recorrente reconheceu que do total de R\$ 169.401.453,00 amortizado mensalmente, apenas R\$ 54.950.786,00 corresponderia a expectativa de rentabilidade futura, sendo o restante (cerca de 70%) relativo a licenças (intangível), cuja amortização fiscal é vedada pelo art. 386, inciso II, do RIR/99.

A tese da Recorrente de inexistência de regramento específico para abordar situações como a tratada nos autos não é admissível, conforme referencial teórico trazido no item anterior.

Tampouco procede a alegação de incompetência da autoridade fiscal para contestar a forma de contabilização adotada pelo contribuinte, uma vez que, sabidamente, é a partir dos registros contábeis que são apuradas as bases de cálculo dos tributos devidos. Inadmissível que a autoridade fiscal esteja obrigada a acatar a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo sem verificação do seu alinhamento com a legislação contábil.

Igualmente, a alegação da Recorrente de que haveria o envolvimento de terceiros na transação (acionistas minoritários), o que a validaria, não merece ser acolhida.

Primeiro, como trecho já transcrito do Requerimento de anuência prévia apresentado pela Recorrente e pela Vivo à Anatel, é confessada a natureza intragrupo da operação.

A par disso, como bem apontado pela autoridade fiscal:

"Pelo exposto, conclui-se que os acionistas minoritários de empresas relacionadas envolvidas numa combinação de negócios, vinculadas por uma relação de controle, encontram-se numa posição de vulnerabilidade exatamente por estarem sujeitos à vontade preponderante do acionista controlador (no caso de incorporação de controlada ou de incorporação de ações de controlada) ou a do acionista controlador comum das empresas envolvidas na transação (no caso de incorporação entre empresas sob controle comum ou de incorporação de ações entre empresas sob controle comum), o qual, por não ter que confrontar uma outra maioria acionária antagônica, na prática "transaciona consigo mesmo".

(...)

Dessa forma, como os acionistas não são chamados a realizar desembolsos financeiros pelas ações recebidas, a preocupação com a preservação dos interesses dos minoritários recai primordialmente sobre a quantidade de ações a receber da empresa incorporadora, como contrapartida pela transferência de suas ações representativas do capital social da empresa tornada subsidiária integral na operação, proporção, esta, tecnicamente conhecida como relação de troca ou relação de substituição.

(...)

Fundamentalmente, interessariam aos acionistas minoritários, pois, saber a equitatividade da relação de troca definida em protocolo, por qualquer que seja o critério utilizado para a aferição dessa proporção, sendo irrelevante o valor eleito pela administração da companhia na contabilização da operação desde que recebam a quantidade justa de ações por aquelas entregues na transação, até porque não são chamados a efetuar desembolsos pelas ações recebidas e raramente se apresentam espontaneamente para pagar os tributos incidentes sobre o suposto ganho de capital decorrente da contabilização de patrimônios superestimados, no caso de ex-acionistas da empresa adquirida.

No entanto, cumpre observar que os benefícios fiscais pretendidos - dedutibilidade da amortização do ágio formado a partir da superestimação dos patrimônios das empresas transacionadas e possibilidade de gerar despesas maiores a título de juros sobre o capital próprio (JCP), em face do Patrimônio Líquido estar artificialmente inflado - aproveitam

também aos novos acionistas que tiveram suas antigas ações incorporadas, sejam eles controladores ou minoritários.

(...)

Ocorre que os acionistas minoritários somente deliberariam contrariamente à incorporação de ações na hipótese em que a relação de troca não se mostrasse satisfatória, e ainda assim não conseguiriam impedir a aprovação dos termos e condições propostas pelo controlador, posto que este deteria ações com direito a voto suficientes para impor sua vontade. "

Ou seja, não apenas os acionistas minoritários se encontravam em posição em que não podiam interferir substancialmente no negócio entabulado, como também foram beneficiados do valor atribuído à Vivo, na incorporação de ações, de modo que não possuíam interesse em contrapô-lo.

Em relação à utilização do Método de Aquisição e aplicação do Pronunciamento CPC nº 15, é impecável o posicionamento da decisão recorrida, no sentido de que:

"...o pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum, assim entendida a combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

Essa constatação também é atemporal. Não são os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações do CPC nem as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB que criaram essa condição."

O argumento da Recorrente é que *"a aplicação do Método de Aquisição e o reconhecimento do ágio na incorporação de ações são mandatórios em transações com substância econômica e envolvimento de partes não relacionadas"*.

O fundamento da Recorrente serve perfeitamente para afastar a metodologia defendida. É que, estando fartamente demonstrada a natureza intragrupo e meramente escritural das transações, não é possível, por tal razão, considerar que possuem substância econômica e envolvimento de partes não relacionadas. Inaplicável, portanto, o método invocado.

Diferentemente do alegado pela Recorrente, é indubitável que o CPC 15 não tem aplicação à hipótese dos autos, como leciona Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos e Sérgio de Iudicibus (Manual de Contabilidade Societária, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 478):

"...o CPC 15 (R1) não discute as situações em que não há, de fato, transferência de controle. Assim, estão excluídos dele os casos em que um grupo de empresas faz com que uma das empresas do grupo "compre" outra empresa que já pertença ao mesmo grupo. Transações entre entidades sob controle comum

não estão abrangidas pelo CPC 15 e não são discutidas neste capítulo;"

Finalmente, o próprio CPC 15, como bem destacado pela autoridade fiscal, afasta o argumento de que a presença dos acionistas minoritários desfaria a natureza interna na operação:

B4. A extensão da participação de não controladores em cada entidade da combinação, antes ou depois da combinação de negócios, não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. (...) "

A decisão recorrida, deste modo, revela-se irretocável, pelo que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal tópico.

I.3. DAS DESPESAS COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

A análise em relação a tal matéria está intrinsecamente vinculada àquela realizada no tópico anterior.

É que, tendo ficado assentada a total inadmissibilidade do suposto "ágio" pago pela Recorrente, a sua consideração para o acréscimo dos valores patrimoniais das Companhias envolvidas e como base de cálculo do pagamento de JCP aos seus acionistas, implica, necessariamente, na conclusão de que tais despesas são absolutamente desnecessárias e não podem reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A própria Recorrente, em sua peça de defesa, estabelece a relação de consequência entre os dois pontos da autuação.

Desta forma, tendo sido rejeitadas as alegações de defesa quanto à manutenção na escrituração contábil do suposto "ágio" relativo à operação entre a Recorrente e a Vivo, cabe negar provimento também ao Recurso Voluntário quanto a este tópico.

I.4. DA COMPENSAÇÃO DO IRRF

A Recorrente pleiteia, subsidiariamente, que os valores apurados, a título de IRPJ e CSLL, sobre a glosa das despesas de JCP, sejam deduzidos dos valores do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos de JCP aos seus acionistas.

A decisão recorrida indeferiu o pedido, nos seguintes termos:

"Entretanto, os pedidos de compensação limitam-se a débitos próprios. No presente caso, a recorrente não suportou o ônus dessa tributação. A recorrente substituiu o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário, logo, não tem legitimidade para pleitear a sua compensação."

O fundamento invocado pelo sujeito passivo é que, em decorrência da glosa da despesa, o lucro líquido da pessoa jurídica seria majorado e poderia ser distribuído, a título de dividendo, sem qualquer tributação.

A decisão não merece reparos.

Os valores de IRPJ devidos pela Recorrente com base no lucro líquido majorado pela glosa da despesa com JCP jamais podem ser compensados com os valores de IRRF retidos pela Recorrente, na condição de responsável tributária, sobre os valores pagos a título de JCP aos seus sócios e acionistas.

Os valores retidos na fonte serão considerados, nos termos do art. 9º, §3º, da Lei nº 9.249, de 1995:

"I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;"

É impossível, portanto, que a Recorrente se aproveite dos referidos valores, posto que estes não lhe pertencem. Ela não sofreu o ônus da retenção, não lhe cabendo qualquer aproveitamento.

I.5. DOS JUROS DE MORA

A Recorrente contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Trata-se de matéria já pacificada no âmbito do CARF, cabendo apenas a invocação da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória pelos julgadores:

"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

I.6 DA CSLL

Tratando-se o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de mero reflexo do lançamento referente ao IRPJ, aplicam-se a ele todas as conclusões adotadas em relação ao lançamento principal.

I.7 CONCLUSÃO PARCIAL

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo.

II - DO RECURSO DE OFÍCIO

II.1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Como relatado, por meio do Acórdão Recorrido, houve a redução da multa de ofício aplicada para o patamar de 75%.

Nos termos Súmula CARF nº 103, *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

Neste sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola em muito o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Assim passo a apreciar a matéria devolvida a este colegiado por meio do citado Recurso.

II.2. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No momento da autuação, a autoridade fiscal entendeu aplicável a multa de ofício de 150%, por julgar caracterizada fraude, conforme definição trazida pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

A fundamentação constante do TCVF foi a seguinte:

"O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio e nem durante o período em que ele foi amortizado; pelos motivos já expostos neste Termo e que serão a seguir repisados.

As sequências de atos praticados pelo grupo Telefônica, mesmo que revestidos das formalidades necessárias, foram realizados com deslocamento do foco visado pelos instrumentos legais, com objetivo exclusivo de redução de sua carga tributária.

(...)

O registro do ágio interno e sem sacrifício econômico/financeiro gerado entre partes dependentes, bem como as despesas de amortização dele derivadas, por serem inexistentes, nunca foram aceitos contabilmente, societariamente e pelas regras tributárias. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º).

A submissão das empresas protagonistas da operação de incorporação de ações ao controle comum da espanhola Telefônica S.A. era amplamente admitida pelo sujeito passivo - conforme noticiado nas considerações do Protocolo de Incorporação de Ações da Vivo Participações S.A. pela Telecomunicações de São Paulo S.A. – Telesp (Doc. 04) e no requerimento conjunto de Anuência Prévia à Anatel (Doc. 18), por meio do qual informou, também, que não haveria alterações na composição do controle final das companhias envolvidas na reestruturação.

Ademais, a assessora jurídica Dra. Adriana Pallis alertou o sujeito passivo de que deveria divulgar no Protocolo de Incorporação de Ações e Justificativa também uma relação de substituição de ações calculada com base nos patrimônios líquidos das empresas envolvidas, a preços de mercado, como

medida de proteção aos acionistas minoritários, uma vez que “nos casos de incorporações de sociedades sob controle comum, as condições da operação são determinadas por um controlador único”, conforme consignado na Ata da 1ª Reunião do Comitê Especial da Telecomunicações de São Paulo S.A. – Telesp (Doc. 27).

*Fica evidente que a conduta dos atores envolvidos configurou **ação deliberada - não casual nem necessária - visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais.** Portanto, ação dolosa, visto que não se pode alegar que não tivessem consciência de que concorriam para a prática de ilícito. Se “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”, conforme preceitua o artigo 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, não há qualquer razão para se conceder tal licença em se tratando de grupos econômicos do porte do envolvido na operação em tela, este, ademais, assessorado por Machado, Meyer, Sendaz e Opice Advogados, renomado escritório brasileiro de advocacia.”*

A referida autoridade destacou, ainda, conduta praticada pelo sujeito passivo que evidencia, no seu entender, o dolo presente na indevida amortização do ágio:

"Cabe ainda ressaltar outro ponto relevante que demonstra o intuito doloso do sujeito passivo. Em 30/06/2011, antes mesmo de efetivada a incorporação da empresa Vivo Participações – que veio a ocorrer em 03/10/2011, e ensejou o início dos efeitos tributários da operação –, a fiscalizada promoveu a alocação do ágio aos seguintes ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos:

Conforme já relatado anteriormente, os lançamentos acima mencionados foram estornados no dia seguinte, em 01/07/2011, uma vez que estes ativos pertenciam, naquele momento, à subsidiária integral Vivo Participações S.A., e não ao sujeito passivo. No entanto, amortizações mensais vinham sendo efetuadas pela empresa desde abril daquele ano, em contrapartida a lançamentos na conta de equivalência patrimonial – ou seja, sem efeitos fiscais – mas que respeitavam a mesma proporção de alocação da tabela acima.

Assim, apesar dos lançamentos mencionados não terem gerado efeito tributário, é possível observar que a empresa já tinha conhecimento, desde abril de 2011, quando da incorporação das ações da Vivo Participações S.A., de que cerca de 70% do ágio gerado naquela operação era composto por “licença”, “marca”, “carteira de clientes” e “contingências”, ou seja, tinha natureza de intangíveis e fundo de comércio, que têm sua amortização fiscal expressamente vedada pela norma de regência, como se vê abaixo:

" Art. 385. (...)§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

(...)

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, **não sujeita a amortização**;*

(...)

Observa-se que, dos R\$ 169.401.452,43 amortizados tributariamente em cada mês pela fiscalizada, R\$ 117.074.074,00 correspondem a "licença", ou seja, cerca de 70% do valor apropriado tem natureza de intangível, que tem, conforme já descrito, sua dedutibilidade expressamente vedada pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Sendo assim, verifica-se claramente que, mesmo consciente de que a maior parte deste ágio tem natureza indedutível segundo a norma de regência, ainda assim a empresa optou por amortizá-lo integralmente, o que demonstra o objetivo precípua da empresa em obter ganhos tributários ilegítimos com a operação."

A decisão recorrida, por outro lado, considerou que não foi caracterizada pela autoridade fiscal a "consciência quanto à subsunção ao tipo legal". Apontou, ainda, que "o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos".

Deste modo, entendeu inaplicável a multa de ofício qualificada e a reduziu ao patamar de 75%.

A alegação do sujeito passivo, desde a Impugnação, e repetida no documento de fls. 3.493 a 3.507 (que recebo como parte do Recurso Voluntário), é que não há, por parte da autoridade fiscal, qualquer imputação de reorganização societária indevida, restringindo-se a discussão à interpretação de determinados normativos contábeis, o que não poderia ensejar a qualificação da multa.

Suscita, adicionalmente, o argumento de que, quando muito, poder-se-ia admitir a ocorrência de "erro de proibição", posto que se "havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Recorrida acerca dessa suposta ilicitude do negócio".

É inegável que a questão da dedutibilidade do ágio construído em operações intragrupo contou, e ainda conta, com manifestações doutrinárias e alguma jurisprudência que lhe favorecem.

Inegável, porém, do mesmo modo, constatar que a posição majoritária do Fisco, das instâncias julgadoras e de órgãos normatizadores sempre foi no sentido da impossibilidade de o referido "ágio" sequer ser reconhecido contabilmente, conforme já exposto.

Não é, portanto, possível se admitir a alegação da autuada de desconhecimento da vedação legal à amortização tributária do "ágio" em questão.

A aplicação da multa qualificada, porém, à luz do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, exige não apenas que o sujeito passivo deixe de declarar e recolher os valores devidos, mas um "plus", consubstanciado nas condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

No caso sob apreciação, a autoridade fiscal reputou presente fraude, conforme descrição do art. 72 da referida Norma:

"Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento." (grifos não-originais)

Não consigo enquadrar as ações praticadas pela autuada na condutas descritas no referido dispositivo.

Não há nenhuma acusação de simulação ou de criação artificial de circunstâncias para ocultar o fato gerador da obrigação tributária.

Todos os fatos ocorridos estão registrados na escrituração contábil e fiscal da autuada e foram, sem maiores esforços, apurados pela autoridade fiscal, a partir de tais registros e dos documentos apresentados pela Recorrente.

Nesse sentido, entendo correta a decisão de primeira instância, no sentido de que a multa de ofício aplicável não deve sofrer a qualificação prevista na legislação, pelo que voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

III - CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO e AO RECURSO DE OFÍCIO**, mantendo o lançamento, porém com a incidência da multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Redator designado

Com relação ao ponto específico, relativo à possibilidade de juntada de parecer técnico (fls. 3628/3669), posteriormente à interposição de recurso voluntário, a Turma, por maioria de votos, concluiu por conhecer do documento. Assim, recebemos a incumbência de apresentar voto vencedor, a respeito.

Com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator, analisamos o pedido da recorrente, quanto ao pedido de juntada de parecer técnico (fl. 3581 e 3582), após o recurso voluntário e observamos tratar-se de trabalho realizado por professores de contabilidade, com o objetivo precípuo de corroborar, destacar e melhor esclarecer pontos sobre fatos e fundamentos considerados relevantes pela recorrente (possibilidade de o método de aquisição ser aplicado a combinações de negócios sob controle comum; e inexistência de vedação à aplicação do CPC 15 a combinações de entidades ou negócios sob controle comum).

O Conselheiro Relator havia concluído que a juntada de prova documental, após a impugnação, somente poderia ser admitida, caso houvesse justificativa fundamentada pela recorrente, com base nas disposições das alíneas do § 4º do art. 16 do Dec. nº 70.235/72, o que não houve.

Sobre a interpretação dos dispositivos legais que estabelecem o momento processual específico, em que deve haver a apresentação da “prova documental” — art. 16, § 4º e art. 17 do Dec. nº 70.235/72, como ocorre no presente processo administrativo fiscal; e arts. 435, 437, § 1º, e 370 do Código de Processo Civil 2015 (CPC), no caso de processos judiciais cíveis — verificamos que, tanto no âmbito do Carf, como no Superior Tribunal de Justiça (STJ), há acórdãos, à frente citados, nos quais admitiu-se a juntada de documentos, em situações não previstas em tais dispositivos legais.

Em tais julgamentos, nota-se que, em função da contextualização do caso concreto e da instrumentalidade do processo, houve a “relativização” da questão sobre a extemporaneidade da apresentação de prova documental.

Também houve a ponderação sobre a natureza, o teor e o conteúdo do documento juntado, após o recurso voluntário. Observou-se que, em realidade, não se tratava de “prova documental”, na qual se fundava o direito do recorrente. O documento juntado a destempo tinha por objetivo esclarecer fatos; clarificar procedimentos adotados e registros contábeis efetuados; apresentar entendimentos e interpretações de dispositivos legais defendidos por juristas, doutrinadores e tribunais, assim como ocorre no presente caso.

De forma alguma, os documentos juntados, constituíam provas que obrigatoriamente deveriam ter sido apresentadas no primeiro momento da formação do contencioso fiscal administrativo (impugnação ou manifestação de inconformidade, no processo administrativo fiscal; na inicial ou na contestação no processo judicial cível). Não se cogita de documentos, como por exemplo, aqueles em que o contribuintes deve mantê-los em arquivo, até que os fatos, direitos e deveres envolvidos sejam plenamente fiscalizados e concluídos. Isto é, escritas contábeis, comerciais, fiscais, suporte documental, DARFs, obrigações acessórias etc.

Nessa linha de entendimento, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 3402-005.033, de 22/03/2019) também admitiu a juntada de documento, após a interposição do recurso voluntário, registrando a seguinte ementa:

PARECER TÉCNICO. JUNTADA APOS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, § 4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental-probatória. Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do CPC/2015, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

O respectivo voto condutor fundamentou-se nas seguintes interpretações:

(...) o Decreto-lei nº 70.235/72, ao regular o processo administrativo, se vale, ainda que por outras palavras, de inúmeras disposições processuais consagradas no Código de Processo Civil brasileiro. O art. 16, § 4º do Decreto-lei, por exemplo, é fruto de uma leitura dos atuais artigos 434 e 435 do CPC/2015 *[a seguir transcritos]* os quais, por seu turno, estão historicamente presentes nos diferentes Códigos de Processo Civil que já vigoraram no país.

Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapor-los aos que foram produzidos nos autos. Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º.

(...) a utilização de disposições do processo civil brasileiro no âmbito do processo administrativo fiscal não pode se dar pela simples transposição de dispositivos de um ambiente para o outro. Em outros termos, é imprescindível que tais disposições sejam **contextualizadas**.

(...) referida contextualização decorre da função primordialmente exercida por todo e qualquer processo, qual seja, resolver, com justiça, problemas de convivência humana. O que se afirma aqui é que uma relação processual, independentemente da sua natureza, só existe em razão da prévia existência de uma relação jurídica de direito material conflituosa, tendo por objetivo resolvê-la de forma conteudística, i.e., com justiça. Daí advém a consagrada ideia de **instrumentalidade do processo**, que expressa, claramente, a aptidão que a relação jurídica de direito material tem para conformar e conduzir a relação processual daí decorrente.

(...) no âmbito do processo administrativo fiscal a relação jurídico-processual daí decorrente não provém de um convergente ato de vontade das partes que figuram na relação de direito material que lhe dá origem. Ao contrário, tal relação exsurge da imposição, *manu militare*, do dever da fiscalização em tutelar a coisa pública, aqui retratada pela exigência do crédito tributário. Percebe-se, portanto, que a similaridade do processo administrativo fiscal é, em maior grau, com o processo penal e não com o processo civil, embora, no âmbito normativo, este último nicho processual lhe seja importante fonte de inspiração e complementação, quando necessário.

Daí, inclusive, advém a ideia de que no processo administrativo fiscal vige o secular princípio da **verdade material**.

(...) quando se apregoa o sobredito princípio da verdade material não se faz no sentido de equiparar este importante valor normativo a uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecnis e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

(...) quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir a relação jurídica de direito material conflituosa por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá pelas características peculiares do direito material vindicado processualmente, i.e., pela sua **contextualização**. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em processos administrativos fiscais.

(...) o processo administrativo tributário retrata uma exigência da Administração Pública, a qual deve nortear suas ações pelos princípios da moralidade, da eficiência e pela defesa do interesse público, este último empregado como sinônimo de interesse público primário. Assim, não é crível admitir que, por uma questão exclusivamente formal (em um processo - repita-se - que tende a ser procedimentalmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (**laudo técnico**) para a solução mais justa e o consequente exaurimento da lide apenas sob o equivocado pretexto de estar defendendo um interesse público que, nestes termos, apresenta nítido caráter secundário.

(...) o art. 6º do CPC/2015 prevê o chamado **princípio da cooperação**. Referido princípio acaba de vez com o mito do juiz Hércules, na medida em que reconhece que o julgador não é um ser onisciente. Logo, toda e qualquer colaboração das partes no sentido de contribuir na formação do convencimento do juízo é sempre salutar, na medida que promove uma dialética não só formal, mas materialmente válida e, por conseguinte, perfaz a construção de uma decisão judicativa efetivamente democrática.

(...) **o parecer não faz outra coisa senão atestar, aos olhos da recorrente, aquilo que ela vem aduzindo desde sua impugnação (...).**

Sobre a referida ponderação, quanto à natureza jurídica do documento juntado extemporaneamente, o **STJ** (REsp 1.072.276/RN, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 21/2/2013, DJe 12/03/2013), ementa a seguir transcrita, destacou no respectivo caso que, o documento juntado, após a inicial ou a

contestação, **não era “documento indispensável” à demonstração do direito do requerente.** Também não havia má-fé ou ocultação do documento. Naquele caso judicial, houve, ainda, a oitiva da parte contrária (art. 398 do CPC). Veja-se a respectiva ementa do acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO POSSESSÓRIA. JUNTADA EXTEMPORÂNEA DE DOCUMENTOS. DETERMINAÇÃO DE DESENTRANHAMENTO. PODERES INSTRUTÓRIOS DO JUÍZO. RELATIVIZAÇÃO. NECESSIDADE DE CONTRADITÓRIO.

1. **É admitida a juntada** de documentos novos após a petição inicial e a contestação desde que: (i) não se trate de documento indispensável à propositura da ação; (ii) não haja má fé na ocultação do documento; (iii) seja ouvida a parte contrária (art. 398 do CPC). Precedentes.

2. Dessarte, a mera declaração de intempestividade não tem, por si só, o condão de provocar o desentranhamento do documento dos autos, impedindo o seu conhecimento pelo Tribunal a quo, mormente tendo em vista a maior amplitude, no processo civil moderno, dos poderes instrutórios do juiz, ao qual cabe determinar, até mesmo de ofício, a produção de provas necessárias à instrução do processo (art. 130 do CPC).

3. De fato, o processo civil contemporâneo encontra-se marcado inexoravelmente pela maior participação do órgão jurisdicional na construção do conjunto probatório, o que, no caso em apreço, autorizaria o Juízo a determinar a produção da prova consubstanciada em documento público, tornando irrelevante o fato de ela ter permanecido acostada aos autos a despeito da ordem para seu desentranhamento. 4. Nada obstante, essa certidão foi objeto de incidente de falsidade, o qual foi extinto pelo Juízo singular, em virtude da perda superveniente do interesse de agir decorrente da determinação de desentranhamento dos documentos impugnados dos autos. Assim, verifica-se que o contraditório não foi devidamente exercido, sendo tal cerceamento contrário à norma insculpida no art. 398 do CPC.

5. Recurso especial parcialmente provido."

(REsp 1.072.276/RN, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 21/2/2013, DJe 12/03/2013)

Assim, verifica-se que o parecer técnico em questão, assim como se concluiu nos dois casos acima colacionados, não constitui “prova documental”, na qual se funda o alegado direito da recorrente que, certamente, somente poderia ser apresentada em conjunto com a impugnação, ou nas hipóteses de exceção, previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Dec. nº 70.235/72.

Sobre esse ponto específico, portanto, é possível concluir que a expressão “prova documental” utilizada pelo legislador (§ 4º do art. 16 do Dec. nº 70.235/72) para estabelecer a caracterização de preclusão do direito de apresentá-la em outro momento, **não inclui** documentos, como o parecer técnico em questão, que não se destina a comprovar o direito alegado, mas corroborar com as razões de defesa do contribuinte (sem inovar), esclarecer, precisar, discernir, elucidar, eliminar dúvidas, contextualizar, contribuir com os julgadores na forma de apreciação dos fatos, fundamentos e na análise das provas propriamente ditas.

Assim, por todo o exposto, voto por conhecer do parecer técnico.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Valho-me desta declaração apenas e tão somente para esclarecer minha posição quanto ao afastamento da exigência de juros sobre multa e, assim, resguardar minha pretensão de permanecer no cargo de Conselheiro, cujo *munus assumi*, honrada e orgulhosamente.

Isto porque, destaque-se, não dei provimento ao Recurso Voluntário por entender correta a tese jurídica do contribuinte neste ponto, valendo frisar que não desconheço o teor da Súmula/CARF de nº 108 e nem tampouco as consequências regimentalmente previstas quanto ao seu afastamento.

Sempre me manifestei pelo cabimento do cômputo do juros sobre a multa de ofício, mesmo antes da edição da predita Súmula.

As razões de minha decisão, neste caso, cingem à coerência entre o que acordei quanto ao mérito e as decorrências de semelhante posicionamento... é que, se dei provimento ao Recurso Voluntário no mérito, lógico, e consentâneo, seria acordar-se pelo afastamento da própria multa de ofício! Se não há crédito (melhor dizendo, se entendo inexistir infração à legislação tributária mormente por entender não ter ocorrido na espécie simulação a justificar a desconsideração dos negócios pactuados), não há multa; se não há multa, não há juros sobre ela incidíveis.

Por esta razão, **e tão somente em razão dela**, votei por afastar a cominação dos encargos moratórios sobre a penalidade imposta.

O problema é que este Colegiado vem adotando entendimento majoritário, diga-se, a meu sentir, e com a devida e *maxima venia*, equivocado, de que, superado o mérito, mesmo os Conselheiros que proveram o apelo quanto ao seu objeto principal, estariam instados a se pronunciar sobre os pedidos sucessivos (cuja análise restaria prejudicada acaso providas as razões de insurgência do contribuinte).

Semelhante posição, contudo, e insisto aqui na vênia pedida, revelaria uma inegável incongruência, e até contradição, entre o que decidi e o que estou sendo compelido a analisar. Não me é dado afastar a existência do próprio crédito tributário e, *contrario sensu*, manter a exigência quanto a parte que lhe é acessória (multa e juros).

Vale a minha persistência: em tese, sempre achei cabível a exigência de juros sobre a multa de ofício, mesmo antes da edição da prefalada Súmula 108. Afasto, neste feito,

Processo nº 16561.720225/2016-36
Acórdão n.º **1302-003.381**

S1-C3T2
Fl. 3.715

tal cobrança apenas por coerência lógico-sistêmica com o que decidi em relação ao próprio crédito tributário.

Por tais razões que, quanto aos juros sobre multa, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca