



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720015/2022-26
ACÓRDÃO	1102-001.525 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SBA TORRES BRASIL, LIMITADA. FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA E ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O Princípio da Motivação impõe à Administração Pública o dever de justificar seus atos, apontar os fundamentos de fato e de direito, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes, bem como a providência tomada. A motivação é essencial à validade do ato administrativo, pois é indispensável para possibilitar o exercício das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, LV, da Constituição Federal). Presente a motivação suficiente para a confirmação da autuação, não há nulidade no acórdão recorrido.

REVISÃO DE OFÍCIO.

À autoridade tributária compete verificar o lucro real (art. 276 do RIR/1999), e não (re) fazer a escrituração, função do contribuinte. Na esteira do previsto no art. 147, § 2º do CTN, cabe revisão de ofício por parte das autoridades fiscais, nos casos de erros visíveis que não impliquem na modificação das opções manifestadas pelo sujeito passivo

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor

do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no anocalendarário correspondente. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida suscitada pelo contribuinte e em negar a realização de diligência subsidiariamente proposta de ofício pelo Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, vencidos o proponente e as Conselheiras Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que acolhiam a nulidade e, subsidiariamente, a proposta de conversão do julgamento em diligência. E no mérito, acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento aos recursos voluntários, nos seguintes termos: (I) quanto às exigências principais de IRPJ e de CSLL, mantida a glosa da amortização dos ágios VIVO 800, EVEREST, CARY, e TUPÃ por maioria de votos, vencidas as Conselheiras Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que cancelavam as exigências principais com lastro no art. 147, § 2º, do CTN; (II) por voto de qualidade, mantida a glosa da amortização do ágio REDE SUL, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que entendiam que a aplicação retroativa das regras contidas na Lei nº 12.973/2014 implicaria o afastamento da glosa; (III) por unanimidade de votos, (III.1) afastadas as glosas das amortizações dos ágios GUARANI e HIGHLINE, (III.2) afastada a qualificação da multa de ofício e (III.3) afastadas as responsabilidades imputadas; e, (IV) por voto de qualidade, mantida a exigência das multas isoladas em razão de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL inadimplidas, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que cancelavam as multas isoladas. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Felon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários em que SBA TORRES BRASIL LIMITADA e os responsáveis solidários FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA – CPF 280.100.728-50 e ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO – CPF 913.193.407-25 insurgem-se contra decisão no Acórdão da DRJ (n. 107-023.708 – 5ª TURMA/DRJ07, e-fls. 6783 e ss) que considerou procedente o lançamento de ofício e manteve as responsabilidades solidárias. Assim dispôs em relatório a decisão recorrida:

Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, além de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas relativos aos fatos geradores ocorridos no anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, nos montantes abaixo descritos, acrescidos de multas de 75% e 150% e juros de mora, conforme explicitado no quadro a seguir:

TRIBUTO/MULTA	VALOR (R\$)
IRPJ	254.826.543,84
MULTA ISOLADA-IRPJ	118.288.442,41
CSLL	94.391.707,29
MULTA ISOLADA-CSLL	47.027.132,41

FAZENDA NACIONAL	JURO E MULTA	VALOR
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Resol. Duf 2917	254.826.543,84
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2022)		56.650.857,24
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		371.655.422,56
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Resol. Duf 1632	118.288.442,41
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		801.321.266,05
Valor por extenso: OITOCENTOS E UM MILHÕES, TREZENTOS E VINTE E UM MIL, DUZENTOS E SESENTA E SEIS REAIS E CINCO CENTAVOS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Resol. Duf 2973	94.391.707,29
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2022)		20.922.904,60
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		137.777.179,38
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Resol. Duf 1649	47.027.132,41
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		300.118.923,68
Valor por extenso: TREZENTOS MILHÕES, CENTO E DEZOITO MIL, NOVECIENTOS E VINTE E TRÊS REAIS E SESENTA E OITO CENTAVOS		

Houve a responsabilização solidária dos sócios ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO e FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA, com base no art. 135 da Lei nº 5.172/1966 (CTN) conforme demonstrativo inserto no Auto de Infração. Segue a figura

Denunciante Responsáveis Tributários

CPF
913.193.407-25

Nome
ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO

Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Seguindo as cláusulas do contrato social verificamos os poderes para gerar as infrações cometidas:

Cláusula 6ª A Sociedade será administrada por até 2 (duas) pessoas naturais, podendo ser sócios ou não. Os administradores estão dispensados de prestar caução em garantia de sua gestão e, por prazo indeterminado e sob a denominação que lhes vier e ser estabelecida pelos sócios quando de sua designação, terão poderes para praticar os atos necessários ou convenientes à administração da Sociedade, inclusive

(i) a representação ativa e passiva da Sociedade, em juízo ou fora dele, inclusive a representação perante qualquer repartição federal, estadual ou municipal e autarquias, e
(ii) a gerência, orientação e direção dos negócios sociais(g.n.)

Cláusula 7ª A administração da Sociedade e de responsabilidade do:

(i) Sr Roberto Della Piazza Filho, brasileiro, casado, engenheiro, portador da Cédula de Identidade RG no 406 273 SSP/SP, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas ("CPF") sob o nº 913 193 407 25, residente e domiciliado na cidade e Estado de São Paulo, com escritório na Avenida das Nações Unidas, nº 12 399, Condomínio Flórida Penthouses Landmark Nações Unidas, Torre C, 50 andar, conjunto 51 A, Cidade Monções, CEP 04 578 000, e do

(ii) Sr Fernando Cinci Avelino da Silva, brasileiro, casado, advogado, portador da Cédula de Identidade RG nº 28 165 326 4 SSP/SP, inscrito no CPF sob o nº 280 100 728 50, inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Estado de São Paulo ("OABZSP") sob o nº 191 355 residente e domiciliado na cidade e Estado de São Paulo, com escritório na Avenida das Nações Unidas, nº 12 399, Condomínio Flórida Penthouses Landmark Nações Unidas, Torre C, 5º andar, conjunto 51 A, Cidade Monções, CEP 04 578 000, que atuarão sem designação específica

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

CPF
280.100.728-50

Nome
FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA

Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Seguindo as cláusulas do contrato social verificamos os poderes para gerar as infrações cometidas:

Cláusula 6ª A Sociedade será administrada por até 2 (duas) pessoas naturais, podendo ser sócios ou não. Os administradores estão dispensados de prestar caução em garantia de sua gestão e, por prazo indeterminado e sob a denominação que lhes vier e ser estabelecida pelos sócios quando de sua designação, terão poderes para praticar os atos necessários ou convenientes à administração da Sociedade, inclusive

(i) a representação ativa e passiva da Sociedade, em juízo ou fora dele, inclusive a representação perante

88928 Auditor-Fiscal da RFB: CAROL CURVELLO PORTO

11

Nas fls. 5574 a 5574 e 5577 a 5579, estão insertos os Termos de Ciência do Auto de Infração e Responsabilidade tributária dos sócios ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO e FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA.

DA AUTUAÇÃO FISCAL

qualquer repartição federal, estadual ou municipal e autarquias, e
(ii) a gerência, orientação e direção dos negócios sociais(g.n.)

Cláusula 7ª A administração da Sociedade e de responsabilidade do:

(i) Sr Roberto Della Piazza Filho, brasileiro, casado, engenheiro, portador da Cédula de Identidade RG no 406 273 SSP/SP, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas ("CPF") sob o nº 913 193 407 25, residente e domiciliado na cidade e Estado de São Paulo, com escritório na Avenida das Nações Unidas, nº 12 399, Condomínio Flórida Penthouses Landmark Nações Unidas, Torre C, 50 andar, conjunto 51 A, Cidade Monções, CEP 04 578 000, e do

(ii) Sr Fernando Cinci Avelino da Silva, brasileiro, casado, advogado, portador da Cédula de Identidade RG nº 28 165 326 4 SSP/SP, inscrito no CPF sob o nº 280 100 728 50, inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Estado de São Paulo ("OABZSP") sob o nº 191 355 residente e domiciliado na cidade e Estado de São Paulo, com escritório na Avenida das Nações Unidas, nº 12 399, Condomínio Flórida Penthouses Landmark Nações Unidas, Torre C, 5º andar, conjunto 51 A, Cidade Monções, CEP 04 578 000, que atuarão sem designação específica

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 5525 a 5569) e Termo de Verificação e Encerramento (fl. 5701 a 5820), foram feitos lançamentos fiscais, sendo apurados os fatos descritos a seguir.

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

O presente Auto, completa o procedimento fiscal TDPF: 8.1.85.00-2019-00108-7, no qual, para o período de 01/2016 a 12/2016, lavrou-se anteriormente um Auto de Infração inserto no processo nº 17459.720.049/2021-30. A atual lavratura se faz necessária, pois, o

contribuinte prosseguiu amortizando o saldo de ágio decorrente das operações irregulares atuadas para o ano de 2016: EVEREST, CARY, VIVO 800, REDE SUL e TUPÁ, bem como, apresentou novas infrações com as operações HIGHLINE e GUARANI.

Constatou-se que, o contribuinte artificialmente reduziu de maneira planejada, e informou incorretamente em ECF, seu lucro real; quando amortizou indevidamente valores derivados de reorganizações societárias irregulares, de simples compra de Ativo e de Contratos de concessão de uso.

Os presentes planejamentos abusivos, são casos típicos de simulação; pois, a forma intencionalmente não evidencia o ato realmente praticado.

BREVE HISTÓRICO DO GRUPO SBA E DE SUA SUBSIDIÁRIA NO BRASIL

A SBA COMMUNICATIONS CORPORATION é proprietária e atua na operação de torres de telecomunicação sem fio nos Estados Unidos, Canadá, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicarágua, Panamá, e no Brasil. A atividade principal é o arrendamento de espaço nas torres e outras estruturas para os provedores de serviços de telecomunicações sem fio.

No Brasil, a subsidiária da SBA COMMUNICATIONS CORPORATION é o contribuinte fiscalizado, SBA TORRES BRASIL LIMITADA.

A subsidiária no Brasil foi constituída em 2 de julho de 2012, tendo como sócios OLAVO LIRA BARBOSA, CPF 082.873.908-00, e ALEXANDRA FURLANETI DE MEDEIROS, CPF 288.245.078-83, denominação social de ALLMENDINGER PARTICIPAÇÕES LTDA. e capital social de R\$ 100,00 (Anexo 03).

De acordo com a 1ª Alteração Contratual (Anexo 04), de 22 de outubro de 2012, retiraram-se da sociedade OLAVO LIRA BARBOSA e ALEXANDRA FURLANETI, e ingressaram BRAZIL SHAREHOLDER I, LLC e BRAZIL SHAREHOLDER II, LLC, ambas as sociedades domiciliadas em Boca Raton, Flórida. Ainda naquele mesmo ato, manteve-se o capital social em R\$ 100,00 e alterou-se a denominação social da sociedade para SBA TORRES BRASIL, LIMITADA e o objeto social para: (i) a aquisição, desenvolvimento, administração, arrendamento e/ou operação de propriedades imobiliárias e torres de comunicação, antenas localizadas em telhados, sistemas de antenas distribuídas e outros tipos de infraestrutura de transmissões sem fio no Brasil, (ii) o arrendamento de espaços relacionados a essas atividades para potenciais arrendatários por conta própria ou através de subsidiárias ou outras entidades nas quais possua participação no capital social, e (iii) a participação no capital de outras sociedades, como sócia quotista ou acionista, no país ou no exterior.

A figura a seguir apresenta a composição societária da empresa após a 1ª alteração contratual:



Figura 1: Composição societária da SBA Torres Brasil Limitada após a 1ª alteração contratual da sociedade.

Por meio da 2ª alteração do contrato social (Anexo 05), datada de 3 de janeiro de 2013, os sócios da SBA TORRES aumentaram o capital social, passando de R\$ 100,00 para R\$ 373.548.575,00. Através da 5ª alteração do contrato social (Anexo 06), de 17 de julho de 2013, os sócios da SBA TORRES deliberaram pelo aumento do capital social, passando de R\$ 373.548.575,00 para R\$ 429.173.475,00. Por meio da 6ª alteração do contrato social (Anexo 07), de 26 de setembro de 2013, os sócios da SBA TORRES deliberaram pelo aumento do capital social, passando de R\$ 429.173.475,00 para R\$ 487.893.475,00. Na 7ª alteração do contrato social (Anexo 08), de 2 de dezembro de 2013, os sócios da SBA TORRES deliberaram pelo aumento do capital social, passando de R\$ 487.893.475,00 para R\$ 1.180.893.474,00. De acordo com a 8ª alteração contratual (Anexo 09), de 27 de março de 2014, BRAZIL SHAREHOLDER I LLC retirou-se da sociedade e SBA HOLDING E PARTICIPAÇÕES LIMITADA ingressou na sociedade. Nesta alteração contratual, o capital social da sociedade sofreu um aumento de R\$ 1.525.000.000,00, passando de R\$

1.180.893.474,00 para R\$ 2.705.893.474,00. A figura a seguir representa a nova composição societária:



Figura 2: Composição societária da SBA TORRES BRASIL, LIMITADA após a 8ª alteração do contrato social.

A figura a seguir representa a cadeia de controle da SBA TORRES até alcançar a sua controladora final. O organograma foi estruturado por meio de consultas ao "United States Securities and Exchange Commission", referentes à SBA COMMUNICATIONS CORPORATION, Formulário 10-K, relativo ao ano de 2014 (Exhibit 21); ao sítio na internet do "Florida Department of State - Division of Corporations" (<https://dos.myflorida.com/sunbiz/>) e à 8ª alteração do contrato social da SBA TORRES (vide Anexos 09 e 10). Quanto ao percentual de participação da SBA HOLDINGS na SBA TORRES, para efeito de simplificação, ele foi arredondado para 100%, visto que a empresa BRAZIL SHAREHOLDER II LLC detinha apenas uma das 2.705.893.474 quotas da SBA TORRES:



Figura 3: Organograma discriminando a cadeia de controle do contribuinte fiscalizado até o seu controlador final.

DOS ÁGIOS INDEVIDAMENTE AMORTIZADOS

As infrações, a seguir detalhadas com devido suporte documental, constituem exclusões indevidas, pois vários passos das reorganizações foram utilizados sem propósito comercial, constituindo somente meio para transportar, para os livros da fiscalizada, a projeção dos ágios.

O contribuinte apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF). As declarações retificadoras não apresentaram alterações quanto às despesas de amortização de ágio excluídas na apuração do lucro real e os quadros abaixo discrimina aqueles valores:

Lalur/Lacs	2017	2018	2019
Ágio Cary	134.492.206,50	134.492.206,50	134.492.206,50
Ágio Tupã	111.901.403,40	111.901.403,40	111.901.403,40
Ágio Guarani	-	51.933.578,16	57.227.083,32
Ágio Highline	-	41.056.970,59	49.694.911,43
Ágio Vivo 800	31.359.030,26	31.359.030,26	31.359.030,26
Ágio RedeSul	18.816.697,33	18.816.697,33	18.816.697,33
Ágio Everest	91.447,32	91.447,32	91.447,30
TOTAL	296.660.784,81	389.651.333,56	403.582.779,54

Figura 5: Despesas com amortização de ágio, relativas aos anos de 2017 a 2019, excluídas na apuração do lucro real.

Valores Glosados	2017	2018	2019	Total
Ágio Cary	134.492.206,50	134.492.206,50	134.492.206,50	403.476.619,50
Ágio Everest	91.447,32	91.447,32	91.447,30	274.341,94
Ágio Guarani	-	57.227.083,32	57.227.083,32	114.454.166,64
Ágio Highline	-	41.056.970,59	54.746.407,92	95.803.378,51
Ágio RedeSul	18.816.697,33	18.816.697,33	18.816.697,33	56.450.091,99
Ágio Tupã	111.901.403,40	111.901.403,40	111.901.403,40	335.704.210,20
Ágio Vivo 800	31.359.030,26	31.359.030,26	31.359.030,26	94.077.090,78
TOTAL	296.660.784,81	394.944.838,72	408.634.276,03	1.100.239.899,56

Figura 6: Despesas totais com amortização de ágio, relativas aos anos de 2017 a 2019, aproveitadas fiscalmente pela SBA

DO CARÁTER RESIDUAL DO ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

O Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu art. 20, com a redação vigente até a entrada em vigor da Lei nº 12.973 de 2014, tratava da aquisição de participações societárias com ágio.

A contabilização do investimento, avaliado pelo valor de patrimônio líquido, estabelecia que o investidor deveria discriminar o valor do patrimônio líquido da investida e o montante do ágio ou deságio em subcontas distintas e delimitava o campo de fundamentação econômica.

A Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, que dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas, já conferia um caráter residual ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (Goodwill), conforme dispõe o art. 14, §§ 1º e 2º, com a redação dada pela Instrução CVM nº 285, de 31 de julho de 1998.

Ocorrendo a aquisição de participação societária com ágio e existindo bens do ativo, da controlada ou coligada, que sejam avaliados em valores superiores àqueles da escrita contábil da controlada ou coligada, a norma determina o dever de registrar o valor do ágio (alínea "a", § 2º, art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Da mesma forma, ocorrendo a aquisição de participação societária com ágio e existindo, no patrimônio da controlada ou coligada, fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas não sujeitos a amortização, que sejam avaliados em valores superiores àqueles registrados na escrita contábil da controlada ou coligada, a norma determina o dever de registrar o valor do ágio com fundamento na alínea "c", § 2º, art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

O registro do ágio com fundamento na alínea "b", § 2º, art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, isto é, aquele decorrente de expectativa de rentabilidade futura (Goodwill), por exclusão, deverá ser o último a ser registrado na contabilidade da investidora, sendo esse o motivo pelo qual se diz que a norma tributária confere caráter residual ao Goodwill. O legislador não deixou a critério do contribuinte a escolha do fundamento econômico do ágio na aquisição de investimento. Para cada um dos fundamentos econômicos, foi estabelecido um tratamento tributário diferenciado para o ágio.

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO VIVO 800. DOS EVENTOS RELACIONADOS À FORMAÇÃO DO ÁGIO

A Vivo S.A., CNPJ 02.449.992/0001-64, e a SBA TORRES BRASIL LIMITADA celebraram, em 20 de dezembro de 2012, no âmbito de uma combinação de negócios, "Contrato de Venda e Compra de Bens Móveis e Outras Avenças" (Anexo 11).

O negócio envolvia a venda de torres da Vivo, a cessão de direitos e obrigações sobre os contratos de locação dos imóveis de terceiros em que as torres estivessem instaladas, a cessão de espaço nas torres para a Vivo ("Contrato de Cessão de Uso de Infraestrutura") e a cessão de direitos sobre contratos de compartilhamento de infraestrutura celebrados entre a Vivo e seus clientes ("Contratos de Compartilhamento").

O objeto do contrato do Anexo 11 está delimitado na cláusula 2, a seguir transcrita:

2. DO OBJETO	
2.1.	O presente Contrato tem por objeto a venda pela VIVO e a compra pelo COMPRADOR de 800 torres de telecomunicações de propriedade da VIVO descritas no Anexo I deste instrumento as quais estão localizadas em imóveis (i) de propriedade da VIVO; ou (ii) de propriedade de terceiros, com os quais a VIVO tenha celebrado Contratos de Locação.
2.2.	As partes celebram, nesta mesma data, os contratos de locação ("Contrato de Locação VIVO"), em forma substancialmente igual ao modelo de contrato de locação contido no Anexo VIII ao presente, relacionado à locação de espaço físico nos 30 (trinta) imóveis da VIVO onde estão instaladas as Torres indicadas no Anexo I.

O pagamento consta da cláusula 3.1 e perfaz o montante de R\$ 362.773.673,96:

Conforme a 2ª alteração contratual (Anexo 05), datada de 03/01/2013, o capital social da SBA TORRES foi aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 373.548.575,00.

O contribuinte apresentou o comprovante do pagamento das torres da Vivo (Anexo 12), efetuado em 04/01/2013. Portanto, os recursos para o pagamento da aquisição das 800 torres da Vivo foram integralizados, no capital social da SBA TORRES, na véspera daquele pagamento.

Não houve a aquisição de qualquer participação societária.

O contribuinte apresentou a seguinte tabela:

DO VALOR DO ÁGIO.

VIVO 800 - Memória de Cálculo do Ágio	
Preço de Compra	362.773.674
Ativo - Torres	49.183.371
Mais Valia	110.318.242
Intangível	203.272.060
Base para Amortização do Ágio	313.590.303
Vida útil: 10 anos	
Amortização Anual	10
	31.359.030
Amortização Mensal	12
	2.613.253

Conclui-se que o montante de R\$ 49.183.371,00 corresponde ao valor contábil do ativo torres, a mais valia de R\$ 110.318.242,00 somada ao valor contábil das torres corresponde ao valor justo do ativo torres de R\$ 159.501.614,00

O preço de compra menos o valor contábil do ativo torres corresponde ao valor do ágio VIVO 800 de acordo com o contribuinte fiscalizado:

Preço de Compra	362.773.674
Ativo - Torres	49.183.371
Ágio	R\$ 313.590.303

Figura 12: Cálculo do ágio Vivo 800.

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO

O laudo de avaliação (Anexo 13) foi elaborado pela *AMERICAN APPRAISAL SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO LTDA*, em 11 de julho de 2014, tendo sido elaborado cerca de um ano e meio após a aquisição das torres.

No tópico "Descritivo da Transação", pág. 5 do Laudo, é mencionado o objetivo de avaliação a valor justo dos ativos intangíveis identificados, na data base de 20 de dezembro de 2012, para fins contábeis e planejamento fiscal interno de acordo com o IFRS e o CPC 15:

Os ativos intangíveis identificados foram os seguintes:

- Contratos de Clientes

• “*Network Location Intangible Asset*” ou Espaço Livre das Torres (As torres adquiridas pela SBA possuem espaço livre e o arrendamento deste espaço gera receita).

A conclusão da avaliação apresentou o valor de R\$ 362.774 mil:

A avaliação dos ativos fixos e intangíveis identificados corresponde, exatamente, ao valor pago na operação.

DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO.

O contribuinte fiscalizado foi intimado a indicar o fundamento econômico do ágio VIVO 800 e respondeu assim: “O fundamento econômico foi pautado no valor do intangível” (Anexo 14).

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO.

Na Nota Explicativa nº 12 – Intangíveis, das Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES, foram apresentadas as informações da alocação contábil do Ágio VIVO 800. A tabela abaixo discrimina a alocação contábil realizada:

Ativo	Ágio
Imobilizado	159.502
Subtotal do ativo fixo (A)	159.502
Carteira de Clientes	140.507
Espaço para locação das torres	62.765
Subtotal do ativo intangível (B)	203.272
Total (A) + (B)	362.774

Figura 15: Alocação contábil do Ágio Vivo 800. Valores expressos em milhares de Real.

Os extratos da Nota Explicativa nº 12 supramencionada integram o Anexo 16 (páginas 33 e 34).

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO.

Como o ágio alocado contabilmente aos ativos fixos e intangíveis identificados corresponde, exatamente, ao montante pago na negociação, não há ágio residual que possa ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura do negócio de torres.

No presente caso, houve a aquisição do negócio de torres, mas não houve incorporação de patrimônio cindido da VIVO, pois o negócio não envolveu cisão daquela empresa, tampouco havia investimento em participação societária da SBA TORRES BRASIL LIMITADA na VIVO e nem ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura de participação societária adquirida, portanto não houve subsunção do fato concreto à norma extraída do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

O contribuinte excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL do ano de 2016, o montante de R\$ 31.359.030,26, incluído na linha outras exclusões da Parte A do LALUR e discriminado na Parte B do LALUR (Anexo 17), assim como incluído na linha outras exclusões da Parte A do LACS e discriminado na Parte B do LACS (Anexo 18).

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 19), o contribuinte fiscalizado confirmou os montantes amortizados.

Em razão dos fatos apontados neste capítulo, o montante de R\$ 31.359.030,26, referente à exclusão do ágio VIVO 800, foi inteiramente glosado.

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO REDE SUL. DOS EVENTOS RELACIONADOS À FORMAÇÃO DO ÁGIO.

Em 24 de setembro de 2013 foi celebrado o Contrato de Compra de Participação Acionária (Anexo 20, pág. 1), tendo, na condição de vendedor, o FIP - FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS, na condição de comprador, a empresa SBA TORRES BRASIL LIMITADA, e como objeto, a totalidade das ações da holding BRASIL SUL PARTICIPAÇÕES S.A.

O FIP - FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS, CNPJ Nº 14.977.614/0001-32, era titular de 100% das ações da holding BRASIL SUL

PARTICIPAÇÕES S.A. e esta era titular de 100% das quotas da empresa operacional BRASIL SUL TELECOMUNICAÇÕES LTDA., o único ativo da holding.

O contrato previa um pagamento fixo, a ser realizado na data de fechamento, e o pagamento de uma parcela variável, condicionada a execução de determinados objetivos. A seção 2.4 do Contrato (Anexo 20) previa que, na data de fechamento, o comprador deveria: (i) Pagar em nome do Vendedor e das Sociedades do Grupo, uma quantia igual ao Endividamento Amortizado para as pessoas estabelecidas nas cartas de pagamento entregues nos termos deste Contrato e uma quantia igual às Despesas não pagas do Vendedor às Pessoas a quem as Despesas não pagas do Vendedor eram devidas; (ii) Pagar o “Preço de Compra Estimado” menos uma parcela denominada “Valor de Retenção de Indenização”.

O Anexo ao Apêndice 2.4(a) do referido Contrato, o qual é parte integrante do Anexo 21 deste Termo de Verificação Fiscal (págs. 66 a 69 do Anexo 21), discrimina o “Preço de Compra Estimado”, o “Valor de Retenção de Indenização” e o valor líquido a ser pago referente à parcela mencionada no subitem anterior:

Preço de Compra Estimado	107.174.623	(A)
Valor de Retenção de Indenização	8.793.200	(B)
Valor Líquido da Parcela (ii)	R\$ 98.381.423	(A) - (B)

Figura 18: Cálculo da parcela (ii) do pagamento.

O valor retido de R\$ 8.793.200,00 (USD 4.000.000,00 - cotação da moeda americana na data da transação) seria mantido como garantia e sua liberação dependeria do desfecho de cláusulas de cobertura de riscos existentes no contrato.

Quanto à parcela (i) do pagamento, conforme comprovante apresentado e informação prestada em resposta ao TIF nº 09, o montante de R\$ 7.666.610,42 foi disponibilizado diretamente à adquirida, em 24 de setembro de 2013, como parte do pagamento do preço de aquisição, para quitação de empréstimos de responsabilidade da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

A mesma seção 2.4 do contrato estabelecia que, assim que possível, mas não mais tarde do que 180 dias após a data de fechamento, o comprador deveria preparar e entregar ao vendedor um apêndice (“Relatório de Ajuste do Comprador”) que discriminaria o cálculo de boa fé dos componentes do preço de compra, o qual definiria o preço final de compra. O contribuinte foi intimado a apresentar cópia daquele documento (Anexo 22). Naquele documento está discriminado o cálculo da parcela variável do preço de compra, a qual perfazia o montante de R\$ 27.758.505,82.

Conforme comprovantes de pagamento (Anexo 23) apresentados, corroborados pelos esclarecimentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 09, o montante efetivamente pago na negociação foi de R\$ 143.186.939,65:

DATA	BENEFICIÁRIO	CNPJ DO BENEFICIÁRIO	VALOR(R\$)	OBSERVAÇÃO
24/09/2013	FIP SITUS	não informado	98.381.423,26	
24/09/2013	REDE SUL DE TELECOM LTDA	00.179.268/0001-32	7.666.610,42	Conforme resposta ao TIF nº 09, este montante foi disponibilizado diretamente à adquirida, como parte do pagamento do preço de aquisição, para quitação de empréstimos de responsabilidade da Rede Sul.
23/12/2013	FIP SITUS	não informado	12.543.762,33	
26/02/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	5.869.440,00	FIP ALOTHON é a denominação anterior do FIP SITUS.
16/04/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	4.432.348,00	
13/06/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	4.881.018,00	
28/08/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	31.937,49	
08/10/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	1.567.245,00	
07/11/2014	FIP ALOTHON	14.977.614/0001-32	3.570.369,48	
26/10/2016	GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO	não informado	219.427,87	Conforme resposta ao TIF nº 09, trata-se de quitação de ato de infração, de responsabilidade dos vendedores, cujo valor foi diretamente transferido pela Fiscalidade ao Governo do Estado de São Paulo, como parte de pagamento do preço de aquisição.
28/03/2019	CALMON CRUVINEL SOCIEDADE DE ADVOGADOS	04.517.927/0001-54	4.000.000,00	Conforme resposta ao TIF nº 09, trata-se de pagamento realizado em razão de acordo judicial com o antigo CEO da companhia, assumido pelo Comprador como parte do preço de aquisição.
05/04/2019	SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL	não informado	23.357,80	GRU relativa a custas decorrentes de acordo judicial com o antigo CEO da companhia, considerada como parte do preço de aquisição.
Total			143.186.939,65	

Figura 19: Demonstrativo dos pagamentos efetuados para a aquisição da Rede Sul Participações S.A. e da Rede Sul de Telecomunicações Ltda.

O “Relatório de Ajuste do Comprador” (Anexo 22) informa o valor R\$ 27.758.505,82 como pagamento da parcela de “*Earnout*”. O pagamento de R\$ 1.567.245,00, realizado em 08/10/2014, contabilizado na conta 2.1.1.7.01 - PROVISÃO P/ CONTRAPRESTAÇÃO REDE SUL S/A, faz parte daquela parcela.

O pagamento realizado em 07/11/2014, no valor de R\$ 3.570.369,48, inicialmente contabilizado como “*Earnout*” e posteriormente estornado, faz parte, na realidade, da parcela de R\$ 8.793.200,00 inicialmente retida para cobertura de eventuais indenizações:

Após o pagamento de parte da parcela retida, o saldo daquela parcela passou a ser de R\$ 5.222.830,52:

R\$ 8.793.200,00	Valor retido (A)
R\$ 3.570.369,48	Valor pago (B)
R\$ 5.222.830,52	Saldo do valor retido (A) - (B)

Figura 22: Cálculo do saldo do valor retido.

Tal conclusão pode ser confirmada por meio da nota explicativa nº 13 das Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES.

Em consulta às Demonstrações Financeiras do FIP - FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS (Anexo 15), relativas ao período de fevereiro a agosto de 2014.

O Fundo era administrado pela PLANNER CORRETORA DE VALORES S.A., sendo constituído em 03 de janeiro de 2012 e iniciou suas atividades em 16 de abril de 2013.

O Fundo passou a participar da REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. em 16 de abril de 2013, mediante a conferência de 31.405.647 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, adquiridas ao preço médio de R\$ 0,864517, totalizando um investimento de R\$ 27.150.715,73.

O Fundo foi originalmente constituído com a denominação de FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES ALOTHON BRASIL III, a qual foi alterada para FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS em 21 de maio de 2013.

Nas Demonstrações Financeiras do FUNDO SITUS, relativas ao período de fevereiro a agosto de 2014, páginas 10 e 11 do Anexo 15, é descrita a operação de venda das ações da REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. para a SBA TORRES BRASIL, LIMITADA:

Em 24 de setembro de 2013, foi celebrado um acordo de venda da participação do fundo na Companhia ao valor fixo e determinado de R\$ 107.175, dos quais R\$ 8.793 (representados por USD 4.000 de acordo com a cotação da moeda americana na data da transação) estão mantidos como garantia e sua liberação dependerá do desfecho de cláusulas de cobertura de riscos existentes no contrato. O Valor atualizado mantido em garantia é de R\$ 9.331 (representados por USD 4.000 de acordo com a cotação da moeda americana na data das demonstrações financeiras).

Adicionalmente ao valor de venda supracitado, o Fundo receberá pela venda uma parcela de remuneração variável (“*Earn out*”) determinada de acordo com a implementação e conclusão de determinados projetos (construção e entrega de torres de comunicação). Estas parcelas serão apuradas periodicamente e sua contabilização será realizada de acordo com o regime de competência, quando satisfeitas as condições estabelecidas no contrato de venda das ações da Companhia. Durante o período foram reconhecidos R\$ 22.845 referentes a esta parcela de remuneração variável, dos quais R\$ 4.432 possuem vencimento em até 60 dias.

Figura 24: Demonstrações Financeiras do FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS, relativas ao período de fevereiro a agosto de 2014 (páginas 10 e 11 do Anexo 15). Valores monetários expressos em milhares de dólares ou de Real.

Temos aqui a confirmação do motivo pelo qual o preço final de compra incluía uma parcela variável (“*earnout*”), diferida para momento posterior ao da aquisição e condicionada à implementação e a conclusão de determinados projetos.

Em 2019 ocorreu o encerramento do Fundo SITUS. Consta do Relatório dos Auditores Independentes, sobre as demonstrações financeiras do período de setembro de 2018 a fevereiro de 2019, a seguinte base para opinião adversa.

A 9ª Alteração Contratual e anexos 2 (Anexo 25) da SBA TORRES, em 31 de março de 2014 aprovou a incorporação, pela sociedade, das empresas REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. e da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA. Portanto, cerca de seis meses após a aquisição da REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. e, conseqüentemente, de sua subsidiária integral (REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.), a SBA TORRES incorporou ambas as empresas.

DO VALOR DO ÁGIO.

Considerando que o pagamento da participação societária possuía uma parcela variável, sujeita a eventos futuros e incertos, conclui-se que o preço final de compra, para efeito de determinação do valor do ágio, também tenha sido estimado.

Conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 26), o contribuinte apurou um ágio de R\$ 112.900.185,00. De acordo com o Anexo 3.4 do Contrato (Anexo 21, págs. 76 a 78), o patrimônio líquido da investida era de R\$ 36.381.924,00. Portanto, o ágio foi apurado considerando-se um pagamento de R\$ 149.282.109,00:

Preço estimado de aquisição do investimento	149.282.109,00	(A)
Patrimônio líquido da investida	36.381.924,00	(B)
Ágio apurado	112.900.185,00	(A) - (B)

Figura 26: Estimativa do preço de aquisição considerado para efeito de determinação do ágio fiscal.

No entanto, mesmo considerando os pagamentos do Auto de Infração, realizado em 2016, e do acordo judicial realizado em 2019, três últimos pagamentos da tabela da figura 19, efetuados com parte da parcela retida do preço de compra, ainda assim não se chegaria ao valor do preço estimado de aquisição do investimento. Portanto, não houve o pagamento integral do preço de aquisição, considerando o ágio apurado.

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO.

O contribuinte apresentou a tradução juramentada do “Laudo de Avaliação da Rede Sul de Telecomunicações Ltda.” (Anexo 27), elaborado pela KPMG, onde a REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA. também é tratada como “TelcomTOWER”.

O laudo concluiu que, com base na aplicação da metodologia do fluxo de caixa descontado, o valor patrimonial da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., em 30 de setembro de 2013, era de aproximadamente R\$ 167 milhões:

8.0 Conclusão -----
Conclusão -----

- O trabalho apresentado neste relatório baseia-se: (i) no objetivo dessa avaliação, (ii) na metodologia adotada e (iii) nas premissas fornecidas pela SBA e pela Administração da TelcomTOWER. -----
- Com base na aplicação da metodologia do fluxo de caixa descontado, o valor patrimonial da TelcomTOWER em 30 de setembro de 2013 foi avaliado em aproximadamente R\$167 milhões. -----
- Se a CLIENTE selecionar um período de 6 anos para amortizar o ágio fiscal de R\$113 milhões, as projeções mostram que ele seria totalmente amortizado nesse período.

Figura 27: Conclusão do Laudo de Avaliação da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (Anexo 27, p. 42).

A fundamentação econômica do ágio REDE SUL é a expectativa de rentabilidade futura da empresa REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., nos termos do que dispõe o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, § 2º, alínea “b”.

As demonstrações contábeis de 2016 da SBA TORRES (Anexo 16, páginas 33 e 34) apresentam a alocação contábil do valor justo dos ativos fixos e intangíveis identificados da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.:

12. Intangível								
	Vivo 800 (i)	Redesul 267 (ii)	Oi 2.007 (iii)	Oi 1.641 (iv)	Everest (Nota 3.1)	Oi 2.113 (Nota 3.2)	Outros intangíveis (Nota 3.3) (v)	Total
Custo								
Saldos em 31 de dezembro de 2015	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	451	3.289.355
Adições	-	-	-	-	-	-	36.390	36.390
Saldos em 31 de dezembro de 2016	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	36.841	3.325.745
Amortização								
Saldos em 31 de dezembro de 2015	(60.982)	(19.812)	(188.218)	(99.654)	(38)	(114.455)	(364)	(483.523)
Adições	(20.327)	(11.321)	(132.861)	(91.988)	(91)	(57.227)	(27)	(313.842)
Saldos em 31 de dezembro de 2016	(81.309)	(31.133)	(321.079)	(191.642)	(129)	(171.682)	(391)	(797.365)
Total	121.963	82.076	1.007.527	728.236	802	551.326	36.450	2.528.380

(i) Vivo 800 - adquirida em dezembro de 2012, quantidade de 800 sites no valor de R\$203.272 de intangível e R\$159.502 de imobilizado.

(ii) Redesul 267 - adquirida em setembro de 2013, quantidades de 267 sites no valor de R\$113.209 de intangível e R\$51.107 de imobilizado.

(iii) Oi 2.007 - adquirida em março de 2014, quantidades de 2.007 sites no valor de R\$1.328.606 de intangível e R\$196.394 de imobilizado.

(iv) Oi 1.641 - adquirida em dezembro de 2014, quantidades de 1.641 sites no valor de R\$919.878 de intangível e R\$252.615 de imobilizado.

(v) O valor de adição em outros intangíveis totalizando R\$36.390 referem-se às alocações preliminares das aquisições feitas em 2016 no valor de R\$36.309 vide nota 3.3 e softwares no valor de R\$81.

Figura 28: Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES BRASIL LIMITADA, Nota Explicativa nº 12 (Anexo 16, p. 33).

Ativo	Ágio
Imobilizado	51.107
Subtotal do ativo fixo (A)	51.107
Carteira de Clientes	80.241
Espaço para locação das torres	32.968
Subtotal do ativo intangível (B)	113.209
Total (A) + (B)	164.316

Figura 30: Alocação contábil dos ativos da REDE SUL (Valores expressos em milhares de Real).

Portanto, a alocação contábil a valor justo dos ativos da REDE SUL alcança valor superior ao montante efetivamente pago na aquisição da participação societária.

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO

Conforme comprovantes de pagamento (Anexo 23), o valor total pago na aquisição da participação societária da REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. e de sua subsidiária integral REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA. foi de R\$ 143.186.939,65, valor inferior ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis das incorporadas conforme tratamento contábil conferido ao ágio.

Como o valor efetivamente pago é inferior ao valor dos ativos fixos e intangíveis identificados, não houve pagamento de ágio.

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

O contribuinte excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL do ano de 2016, o montante de R\$ 17.474.083,43, incluído na linha outras exclusões da Parte A do LALUR e discriminado na Parte B do LALUR (Anexo 28), assim como incluído na linha outras exclusões da Parte A do LACS e discriminado na Parte B do LACS (Anexo 29).

O contribuinte (Anexo 26) confirmou o montante amortizado, contudo, informou de forma equivocada os valores mensais amortizados. O valor mensal informado foi de R\$ 1.455.994,03, mas o valor correto é de R\$ 1.456.173,62, perfazendo o montante total anual de R\$ 17.474.083,43.

O valor de R\$ 17.474.083,43, relativo à exclusão do Ágio REDE SUL, foi glosado.

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO CARY.EVENTOS

O contribuinte apresentou CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES, INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS (Anexo 30), celebrado entre TELEMAR NORTE LESTE S/A, CNPJ 33.000.118/0001-79, e BRT SERVIÇOS DE INTERNET S.A., CNPJ 04.714.634/0001-67, na qualidade de vendedoras, e, SBA TORRES BRASIL, LIMITADA, na qualidade de compradora.

O objeto, aparente, do referido contrato era a aquisição da totalidade das ações representativas do capital social total da CARYOPOCEAE SP PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ 09.719.920/0001-39, mas o preâmbulo do contrato já sinalizava um outro negócio jurídico:

A) CONSIDERANDO a incorporação no patrimônio da Companhia que a torna proprietária de acervo composto por 1.356 (mil trezentas e cinquenta e seis) Torres, conforme definição constante da cláusula 1.1, indicadas no **Anexo 1**, e de 651 (seiscentos e cinquenta e um) *Roof Tops*, conforme definição constante da cláusula 1.1, indicados no **Anexo 1**, provenientes das cisões parciais de TNL PCS e OI Móvel Celular ("**Cisão Parcial**"), devidamente aprovadas e registradas perante os órgãos competentes até a data do fechamento;

B) CONSIDERANDO que, com a incorporação pela Companhia do acervo cindido, a Companhia reúne os requisitos para ser operadora do negócio dos Itens de Infraestrutura, a Compradora passou a ter o interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia ("**Ações**");

Figura 31: Preâmbulo do contrato em que era revelado o objeto dissimulado do negócio jurídico: a aquisição de itens de infraestrutura de telecomunicações (Anexo 30, p. 02).

A forma de realização do negócio jurídico teve como objetivo a obtenção de vantagem fiscal indevida.

A cláusula 3.1 do contrato estipulava o preço de compra em R\$ 1.525.000.000,00 e a cláusula 3.1.1 dispunha que o preço de compra havia sido estabelecido de modo a considerar todos os ativos tangíveis e intangíveis que compunham os itens de infraestrutura alienados.

Conforme comprovantes de pagamento (Anexo 31), o contribuinte pagou, em 31 de março de 2014, pela aquisição de 100% das ações da CARYOPOCEAE, R\$ 1.524.995.121,89 a TELEMAR NORTE LESTE S.A. e R\$ 4.878,11 a BRT SERVICOS DE INTERNET S.A., perfazendo o total de R\$ 1.525.000.000,00. A OI MÓVEL S.A. era uma subsidiária integral

da TELEMAR NORTE LESTE S.A. enquanto TELEMAR NORTE LESTE S.A. e BRT SERVICOS DE INTERNET S.A. eram os únicos acionistas da CARYOPOCEAE SP PARTICIPAÇÕES S.A. De acordo com a 8ª alteração do contrato social da SBA TORRES, de 27 de março de 2014, o capital social foi aumentado, naquela data, em R\$ 1.525.000.000,00, exatamente o mesmo valor pago, quatro dias depois, pela aquisição de 100% das ações da CARYOPOCEAE.

O montante integralizado pelos sócios da SBA TORRES, em 27 de março de 2014, teve sua origem no exterior conforme contratos de câmbio apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 08. Os referidos contratos eram datados de 25/03/2014 e tinham previsão de liquidação até 26/03/2014.

Em consulta ao sítio na internet da UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, identificou-se informações prestadas pela empresa SBA COMMUNICATIONS CORPORATION, controladora do grupo ao qual pertence a SBA TORRES. Dentre aquelas informações, destaca-se o formulário 10-K (Anexo 34), onde são descritas as aquisições de torres no Brasil.

A negociação de 31 de março de 2014 é tratada como uma aquisição de 2007 torres da Oi S.A. e não como uma aquisição de participação societária da CARYOPOCEAE. A discriminação do preço de aquisição, em dólares americanos, que confere com o valor dos ativos fixos e intangíveis adquiridos. O Formulário 10-K traz informações relevantes sobre o financiamento daquela operação:

Versão Original	Tradução Livre
<p>During the first quarter of 2014, our subsidiary, SBA Senior Finance II, obtained a new senior secured term loan with an initial aggregate principal amount of \$1.5 billion (the "2014 Term Loan"). Net proceeds from the 2014 Term Loan were used to (1) repay in full the remaining \$180.5 million balance of the 2011 Term Loan, (2) repay in full the remaining \$110.0 million balance of the 2012-2 Term Loan, (3) repay the \$390.0 million outstanding balance under our Revolving Credit Facility, and (4) pay the cash consideration in connection with the Oi S.A. acquisition which closed on March 31, 2014. The remaining net proceeds were used for general corporate purposes.</p>	<p>Durante o primeiro trimestre de 2014, nossa subsidiária, SBA Senior Finance II, obteve um novo empréstimo, garantido pelos ativos da companhia, com um valor principal agregado inicial de US\$ 1,5 bilhão (o "Empréstimo de 2014"). Os recursos líquidos do Empréstimo de 2014 foram usados para (1) reembolsar integralmente o saldo remanescente de US\$ 180,5 milhões do Empréstimo de 2011, (2) reembolsar integralmente o saldo remanescente de US\$ 110,0 milhões do Empréstimo de 2012-2, (3) reembolsar o saldo em aberto de US\$ 390,0 milhões em nossa Linha de Crédito Rotativo, e (4) pagar o valor em dinheiro com relação à aquisição da Oi SA que foi encerrada em 31 de março de 2014. Os recursos líquidos restantes foram utilizados para propósitos corporativos gerais.</p>

Figure 35: Texto original extraído do Formulário 10-K, relativo ao ano findo em 31 de dezembro de 2014, da SBA COMMUNICATIONS CORPORATION (Anexo 34, p. 40).

A SBA TORRES parece ter sido utilizada como simples canal de passagem dos recursos financeiros vindos do real investidor no exterior, não se podendo falar que tenha havido confusão patrimonial entre o real investidor e a investida, requisito essencial para a amortização fiscal antecipada de ágio.

Em diligência à OI MÓVEL S.A., CNPJ 05.423.963/0001-11, foi requisitada ata da assembleia da cisão parcial da companhia. A empresa apresentou ata da A.G.E. de 1º de março de 2014 (Anexo 35), o "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Caryopoceae SP Participações S.A." (Anexo 36) e o "Laudo de Avaliação" da parcela cindida da Oi Móvel (Anexo 37).

Conforme ata da A.G.E. da Oi Móvel, item 6.4, foi aprovada, sem ressalvas, a operação de cisão parcial da Companhia com incorporação da parcela cindida pela CARYOPOCEAE:

De acordo com a ata da Assembleia Geral Extraordinária da CARYOPOCEAE SP PARTICIPAÇÕES S.A., de 1º de março de 2014, foram aprovados o Laudo de Avaliação patrimonial da parcela cindida da OI MÓVEL, a ser incorporada e o "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Caryopoceae SP Participações S.A."

Os elementos que compõem a Parcela Cindida da OI MÓVEL S.A. foram avaliados pelo seu valor contábil, pela empresa APSIS CONSULTORIA E AVALIAÇÕES LTDA., CNPJ 08.681.365/0001-30, com base no balanço patrimonial da OI MÓVEL, levantado em 28 de fevereiro de 2014 ("Data Base") e estão identificados no Anexo 3.1. do Protocolo e Justificação.

Consta no laudo que o acervo líquido contábil da OI MÓVEL, objeto da avaliação, estava representado pelos ativos operacionais de Infraestrutura das Torres de Transmissão e pela parcela do ICMS relativo às aquisições desses ativos. Apuraram os peritos que o valor do acervo líquido contábil da OI MÓVEL era de R\$ 180.077.935,50, em 28 de fevereiro de 2014.

Conforme a Cláusula Primeira, item 1.1. do “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Caryopoceae SP Participações S.A.”, o ativo intangível representado pelos “contratos de compartilhamento de infraestrutura” também foi transferido para a CARYOPOCEAE.

Consta do referido Protocolo, em sua cláusula 5.3, que a incorporação da Parcela Cindida da OI MÓVEL pela CARYOPOCEAE resultará em um aumento do capital social da CARYOPOCEAE no valor de R\$ 180.077.935,50 correspondente ao valor do acervo líquido da Parcela Cindida; e consta da cláusula 5.4 que, em decorrência da incorporação da parcela cindida, o capital social da CARYOPOCEAE passará a ter o valor de R\$ 180.078.435,50. Portanto, até esse aumento de capital, o capital social da companhia era de apenas R\$ 500,00. Tal conclusão pode ser confirmada pela leitura da cláusula 6.5 da ata da A.G.E. da CARYOPOCEAE, realizada em 1º de março de 2014 (Anexo 41).

Os ativos de interesse da SBA TORRES foram transferidos, a valor contábil, para uma sociedade sem substância econômica (CARYOPOCEAE), em 1º de março de 2014.

Nas págs. 41 e 42 do Anexo 30, consta o contrato de aquisição das ações da CARYOPOCEAE, pela SBA TORRES, de 3 de dezembro de 2013, e no preâmbulo há menção explícita a um evento que só ocorreria em 1º de março de 2014 (cisão parcial da OI MÓVEL e transferência dos ativos da OI MÓVEL para a CARYOPOCEAE), que deveria estar aprovada e registrada perante os órgãos competentes até a data do fechamento (31 de março de 2014). Portanto, verifica-se a existência de uma condição suspensiva no contrato. O inadimplemento de qualquer condição suspensiva daria direito a rescisão contratual.

Conforme a 10ª alteração contratual da SBA TORRES, em 31 de julho de 2014 foi aprovada a incorporação da CARYOPOCEAE pela sociedade. Portanto, quatro meses após a transferência dos ativos de interesse da SBA TORRES para a CARYOPOCEAE, esta empresa foi incorporada pela SBA TORRES.

DO VALOR DO ÁGIO

O preço de aquisição das ações da CARYOPOCEAE pela SBA TORRES foi de R\$ 1.525.000.000,00. O patrimônio líquido da investida era constituído pela parcela cindida da OI MÓVEL, perfazendo o montante de R\$ 180.077.935,50, apurando-se um ágio de R\$ 1.344.922.064,50 como informado na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 40).

Preço de Compra	1.525.000.000,00	(A)
Patrimônio Líquido da investida	180.077.935,50	(B)
Ágio Cary	R\$ 1.344.922.064,50	(A) - (B)

Figura 41: Discriminativo do cálculo do Ágio Cary.

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO

O contribuinte foi intimado a apresentar laudo de fundamentação econômica do ágio CARY. Apresentou o “Laudo de Avaliação Econômico – Financeira de certos ativos relacionados a aquisição de 2007 Torres da Oi S.A”, elaborado pela KPMG.

O Laudo traz a observação de que se tratava de “minuta para discussão”. O contribuinte foi intimado a esclarecer se a minuta tinha teor idêntico ao documento final ou, em caso negativo, ele deveria apresentar o documento final. O contribuinte apresentou a versão final do Laudo (Anexo 42).

No objetivo da avaliação consta que os resultados deveriam ser utilizados, pela Administração da SBA, apenas para ajudar na alocação do preço de compra dos ativos adquiridos, em conformidade com o CPC 15 (R1).

O Laudo teve como objeto de avaliação as 2007 torres da Oi e não faz referência a qualquer outro ativo que seria de propriedade da CARYOPOCEAE, pelo contrário, no capítulo

“Visão Geral da Transação”, pág. 09, há referência de que os ativos seriam inicialmente transferidos para uma empresa recém-criada. Segue o quadro com a conclusão:

SBA Communications Corporation		
Avaliação Econômico – Financeiro de certos Ativos relacionados a Aquisição de 2,007 Torres pela Oi S.A.		
Resumo da avaliação		
Data da Avaliação: 31 de Março de 2014		
Ativos/Passivos Adquiridos	Valor Justo Estimado (US\$ mil) [1]	Valor Justo Estimado (R\$ mil)
[2] Capital de Giro	\$ -	R\$ -
Ativo Imobilizado	84,289	196,394
Ativos Intangíveis Adquiridos:		
[2] Juro sob arrendamento favoráveis/desfavoráveis	-	-
Contrato de Clientes da Oi	334,136	778,538
Contrato com Terceiros	149,097	347,395
Intangível da Localização da Rede	86,984	202,673
Total dos Ativos Intangíveis Identificáveis	570,217	1,328,606
[3] Ágio Residual	(0)	(0)
Preço Pago Considerado	\$ 654,506	R\$ 1,525,000
[4] Cálculo do Preço Pago:		
Preço Pago por Torre	\$ 326	R\$ 760
Multiplicado por: Número de Torres	2,007	2,007
Equivalente a: Preço Pago Considerado	\$ 654,506	R\$ 1,525,000

Na conclusão da avaliação realizada destacam-se os seguintes fatos:

- O valor pago coincide com a avaliação dos ativos fixos e intangíveis, não havendo, portanto, ágio residual.
- A avaliação considera um preço médio pago por torre, o que reforça o entendimento de que a compra e venda das torres era o verdadeiro objeto da negociação.

DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO.

Como comprovado pela conclusão do “Laudo de Avaliação Econômico – Financeira de certos Ativos relacionados a Aquisição de 2007 Torres da Oi S.A” (Anexo 42, pág. 35), o fundamento econômico do Ágio CARY é o **valor de mercado dos ativos fixos e intangíveis identificados, nos termos do que dispõe o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, § 2º, alínea “a”**.

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO

Na Nota Explicativa nº 12 – Intangíveis, das Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES, a alocação contábil do Ágio CARY é tratada como a aquisição de 2007 sites da OI (Anexo 16, págs.33 e 34):

12. Intangível								
	Vivo 800 (i)	Redesul 267 (ii)	Oi 2.007 (iii)	Oi 1.641 (iv)	Everest (Nota 3.1)	Oi 2.113 (Nota 3.2)	Outros intangíveis (Nota 3.3) (v)	Total
Custo								
Saldos em 31 de dezembro de 2015	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	451	3.289.356
Adições	-	-	-	-	-	-	36.390	36.390
Saldos em 31 de dezembro de 2016	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	36.841	3.325.745
Amortização								
Saldos em 31 de dezembro de 2015	(60.982)	(19.812)	(188.218)	(99.854)	(38)	(114.455)	(364)	(483.523)
Adições	(20.327)	(11.321)	(132.861)	(91.988)	(91)	(57.227)	(27)	(313.842)
Saldos em 31 de dezembro de 2016	(81.309)	(31.133)	(321.079)	(191.642)	(129)	(171.682)	(391)	(797.365)
Total	121.963	82.076	1.007.527	728.236	802	551.326	36.450	2.528.380

(i) Vivo 800 - adquirida em dezembro de 2012, quantidade de 800 sites no valor de R\$203.272 de intangível e R\$159.502 de imobilizado.

(ii) Redesul 267 - adquirida em setembro de 2013, quantidades de 267 sites no valor de R\$113.209 de intangível e R\$51.107 de imobilizado.

(iii) Oi 2.007 - adquirida em março de 2014, quantidades de 2.007 sites no valor de R\$1.328.606 de intangível e R\$196.394 de imobilizado.

(iv) Oi 1.641 - adquirida em dezembro de 2014, quantidades de 1.641 sites no valor de R\$919.878 de intangível e R\$252.615 de imobilizado.

(v) O valor de adição em outros intangíveis totalizando R\$36.390 referem-se às alocações preliminares das aquisições feitas em 2016 no valor de R\$36.399 vide nota 3.3 e softwares no valor de R\$51.

Figura 45: Discriminação da alocação contábil do Ágio CARY (Anexo 16, p. 33).

A tabela abaixo discrimina a alocação contábil realizada:

Ativo	Ágio
Imobilizado	196.394
Subtotal do ativo fixo (A)	196.394
Carteira de Clientes	1.125.933
Espaço para locação das torres	202.673
Subtotal do ativo intangível (B)	1.328.606
Total (A) + (B)	1.525.000

Figura 47: Demonstrativo da alocação contábil do Ágio CARY (valores expressos em milhares de Real).

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO

Considerando que os itens de infraestrutura (imobilizado), a carteira de clientes e o espaço para locação das torres são os ativos que realmente justificaram o pagamento do ágio na aquisição do investimento (verdadeira fundamentação econômica do ágio) e que após a incorporação da investida, o ágio alocado aos ativos fixos e intangíveis corresponde ao montante pago na negociação, não há ágio residual a ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da empresa CARYOPOCEAE, portanto, não houve a subsunção do fato à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

Os recursos para a aquisição da participação societária têm origem no exterior, conforme os contratos de câmbio, sendo aumentado o capital social poucos dias antes do pagamento da aquisição e pelas informações prestadas pela controladora final do contribuinte à "U.S. Securities and Exchange Commission". O real investidor, aquele que executou o planejamento e assumiu os riscos do investimento, não foi a empresa brasileira, desse modo, a incorporação da CARYOPOCEAE pela SBA TORRES não promoveu a necessária confusão patrimonial entre as sociedades real investidora e investida, assim, não houve a subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

O contribuinte excluiu na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, no ano de 2016, o valor de R\$ 134.492.156,45, incluído em outras exclusões da Parte A e discriminado na Parte B do LALUR (Anexo 43), incluído na linha outras exclusões da Parte A e discriminado na Parte B do LACS (Anexo 44) e confirmado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 40).

Então, o montante de R\$ 134.492.156,45, referente à exclusão do Ágio CARY, foi inteiramente glosado.

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO TUPÃ.

DOS EVENTOS RELACIONADOS À FORMAÇÃO DO ÁGIO

O contribuinte apresentou CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES, INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS (Anexo 45), celebrado entre TELEMAR

NORTE LESTE S/A, CNPJ 33.000.118/0001-79, e BRT SERVIÇOS DE INTERNET S.A., CNPJ 04.714.634/0001-67, na qualidade de vendedoras, e, SBA TORRES BRASIL, LIMITADA, na qualidade de compradora.

O objeto, aparente, do referido contrato era a aquisição da totalidade das ações representativas do capital social total da TUPÃ TORRES S.A., CNPJ 13.266.314/0001-82, mas o preâmbulo do contrato já sinalizava um outro negócio jurídico:

A) CONSIDERANDO a incorporação ao patrimônio da Companhia que a torna proprietária de acervo composto por 1.184 (mil cento e oitenta e quatro) Torres, conforme definição constante da cláusula 1.1, indicadas no **Anexo 1**, e de 457 (quatrocentos e cinquenta e sete) *Roof Tops*, conforme definição constante da cláusula 1.1, indicados no **Anexo 1**, provenientes da cisão parcial de OI Móvel S.A. ("**Cisão Parcial**"), devidamente aprovada e registrada perante os órgãos competentes até a data do fechamento;

B) CONSIDERANDO que, com a incorporação pela Companhia do acervo cindido, a Companhia reúne os requisitos para ser operadora do negócio dos Itens de Infraestrutura, a Compradora passou a ter o interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia ("**Ações**");

Figura 48: Preâmbulo do contrato em que era revelado o objeto dissimulado do negócio jurídico: a aquisição de itens de infraestrutura de telecomunicações (Anexo 45, p. 02).

A forma de realização do negócio jurídico teve como objetivo a obtenção de vantagem fiscal indevida. A cláusula 3.1 do Contrato estipulava o preço de compra em R\$ 1.172.493.238,00.

Já a cláusula 3.1.1 dispunha que o preço de compra havia sido estabelecido de modo a considerar todos os ativos tangíveis e intangíveis que compunham os itens de infraestrutura alienados.

Conforme comprovantes (Anexo 46), o contribuinte pagou, em 1º de dezembro de 2014, pela aquisição de 100% das ações da TUPÃ TORRES, R\$ 1.172.480.340,57 à TELEMAR NORTE LESTE S.A. e R\$ 12.897,43 à BRT SERVICOS DE INTERNET S.A., perfazendo o valor de R\$ 1.172.493.238,00. À época dos fatos, OI MÓVEL S.A. era uma subsidiária integral da TELEMAR NORTE LESTE S.A. enquanto TELEMAR NORTE LESTE S.A. e BRT SERVICOS DE INTERNET S.A. eram os únicos acionistas da TUPÃ TORRES S.A.

Conforme contrato de câmbio, menos de uma semana antes do pagamento de R\$ 1.172.493.238,00, acima mencionado, o contribuinte recebeu de sua controladora indireta, BRAZIL SHAREHODER I LLC, a título de empréstimo, o montante de R\$ 1.150.000.000,00, correspondente a 98,08% do valor pago na aquisição da TUPÃ TORRES.

Os recursos financeiros, para a aquisição do investimento, vieram do exterior poucos dias antes da realização dos pagamentos.

Em consulta ao sítio da UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, identificou-se informações prestadas pela empresa SBA COMMUNICATIONS CORPORATION, controladora do grupo ao qual pertence a SBA TORRES. Dentre as informações, destaca-se o formulário 10-K (Anexo 34), relativo ao ano de 2014, onde são descritas as aquisições de torres no Brasil, onde consta a compra de 1641 torres da OI S.A.

Conforme informação do Formulário 10-K, em 25 de novembro de 2014, a SBA TORRES e sua controladora indireta, BRAZIL SHAREHOLDER I LLC, celebraram contrato garantindo a primeira uma linha de crédito de até US\$ 750 milhões, sendo que, na mesma data, a SBA TORRES tomou emprestado US\$ 455,8 milhões nos termos daquele contrato.

O empréstimo do é tratado na nota explicativa nº 16 das demonstrações financeiras da SBA Torres de 2017 (Anexo 16, pág. 37):

Considerando a Nota Explicativa nº 16 e a resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Anexo 65), verifica-se que o contrato de empréstimo acima referido apresenta algumas características que fogem aos padrões costumeiros, senão vejamos:

a) Trata-se de um empréstimo sem juros; b) A cláusula 2.2 do contrato (Anexo 62) prevê o pagamento do empréstimo na data de encerramento e a cláusula 1.10 fixa aquela data em 1º de dezembro de 2016; contudo, a 1ª Alteração do contrato de empréstimo (Anexo 63) altera a data de encerramento de 1º de dezembro de 2016 para 1º de dezembro de 2021 sem qualquer contrapartida por parte da mutuária; c) Conforme a 1ª Alteração do contrato de empréstimo, a mutuária solicitou a prorrogação da data de encerramento do contrato de empréstimo e a mutuante aceitou a prorrogação; d) Em julho de 2016, o contribuinte realizou um adiantamento da amortização do empréstimo, correspondente a 4,93% do valor principal, e conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Anexo

65), o adiantamento parcial do pagamento do empréstimo foi realizado para verificar a existência de possíveis entraves legais que pudessem impedir a remessa. Não tendo sido verificado qualquer obstáculo, o contrato foi prorrogado até 2021 e novos mútuos e pagamentos foram realizados em períodos subsequentes. e) Em 8 de dezembro de 2017, portanto antes da data de encerramento do 1º Contrato de Empréstimo, foi celebrado o 2º Contrato de Empréstimo (Anexo 64), entre a SBA TORRES e sua controladora indireta BRAZIL SHAREHOLDER I, LLC, por meio do qual a mutuante assume o compromisso de emprestar ao contribuinte fiscalizado o montante máximo de US\$ 500 milhões, sem o pagamento de juros e com a amortização do valor principal apenas em 1º de dezembro de 2025. f) A cláusula 1.4 combinada com a cláusula 2.1 do 2º Contrato de Empréstimo confere ao contribuinte uma linha de crédito equivalente a uma espécie de “cheque especial”. g) O contribuinte foi intimado a esclarecer se realizou operações de “hedge” para se contrapor às variações cambiais relativas ao contrato de mútuo celebrado com sua controladora indireta e, em caso negativo, indicar a razão de ter assumido tal risco; tendo apresentado a seguinte resposta:

SBA: Não foram realizadas operações de hedge.

Sobre o motivo pelo qual assumiu o risco da variação do câmbio, à época, a Fiscalizada avaliou que não havia justificativa suficiente à celebração de contrato de hedge, por se tratar de operação: (i) entre empresas do Grupo; (ii) de valor elevado; (iii) com previsão de pagamento de médio para longo prazo; (iv) com prazo prorrogável; e, acima de tudo (v) com custo elevado para contratação da “proteção” contra variação cambial.

Figura 56: Resposta ao TIF nº 03, item 3 (Anexo 65).

Os contratos de empréstimo entre o contribuinte fiscalizado e sua controladora indireta possuem características muito peculiares, as quais conferem à empresa nacional a característica de ser um canal de passagem para os recursos financeiros vindos do real investidor no exterior.

Em relação às variações cambiais, o fato de o contribuinte deixar de efetuar operações de “hedge” sugere que o prazo de vencimento da obrigação é puramente fictício, podendo ser prorrogado indefinidamente ou, ainda, que novos empréstimos contratados, junto ao mesmo mutuante ou à outras empresas vinculadas, possam ser utilizados para honrar o pagamento dos anteriores. Enfim, em qualquer dessas hipóteses, verifica-se que o contribuinte fiscalizado, na realidade, não assumiu risco algum na contratação dos empréstimos.

Efetuu-se diligência à OI MÓVEL S.A. para requisição dos seguintes documentos:

- Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Oi, realizada em 1º de outubro de 2014, que deliberou pela cisão parcial da companhia;
- Laudo de Avaliação da parcela cindida.

A empresa apresentou a ata da A.G.E. datada de 1º de outubro de 2014 (Anexo 48), o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Tupã Torres S.A.” (Anexo 49) e o “Laudo de Avaliação” da parcela cindida da Oi Móvel (Anexo 50). Conforme tal ata, em 1º de outubro de 2014, item 6.4, foi aprovada a operação de cisão parcial da Companhia com incorporação da parcela cindida pela TUPÁ TORRES.

De acordo com a ata da Assembleia Geral Extraordinária da TUPÁ TORRES S.A. (Anexo 51), também realizada no dia 1º de outubro de 2014, foram aprovados o Laudo de Avaliação da parcela cindida da OI MÓVEL, a ser incorporada ao patrimônio da Companhia; e o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Tupã Torres S.A.”. Nesta ata consta que o capital social da TUPÁ TORRES, até a incorporação da parcela cindida da OI MÓVEL, era de apenas R\$ 800,00.

Os elementos que compõem a Parcela Cindida da OI MÓVEL S.A. foram avaliados pelo seu valor contábil, pela empresa APSIS CONSULTORIA E AVALIAÇÕES LTDA., CNPJ 08.681.365/0001-30, com base no balanço patrimonial da OI MÓVEL, levantado em 31 de

agosto de 2014 ("Data Base") e estão identificados no Anexo 1.1. do Protocolo e Justificação.

Consta do Laudo que o acervo líquido contábil da OI MÓVEL, objeto da avaliação, estava representado pelos ativos operacionais de Infraestrutura das Torres de Transmissão.

Apuraram os peritos que o valor do acervo líquido contábil, cindido da OI MÓVEL, era de R\$ 50.204.233,40, em 31 de agosto de 2014.

Conforme a Cláusula Primeira, item 1.1. do "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da parcela cindida pela Tupã Torres S.A.", o ativo intangível representado pelos "contratos de compartilhamento de infraestrutura" também foi transferido para a TUPÃ TORRES.

Consta ainda, do Protocolo, em sua cláusula 5.3, que a incorporação da Parcela Cindida da OI MÓVEL pela TUPÃ TORRES resultará em um aumento do capital social da TUPÃ TORRES no valor de R\$ 50.204.233,40, correspondente ao valor do acervo líquido da Parcela Cindida; e consta da cláusula 5.4 que, em decorrência da incorporação da Parcela Cindida, o capital social da TUPÃ TORRES passará a ter o valor de R\$ 50.205.033,40.

O Laudo de avaliação do patrimônio contábil da TUPÃ TORRES (Anexo 32, págs. 28 a 53), elaborada para fins de incorporação da sociedade pela SBA, consta como anexo à 12ª alteração contratual da SBA TORRES. Aquele documento apresenta análise comparativa do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício da TUPÃ TORRES, de outubro de 2014 em relação ao período entre janeiro e setembro de 2014, em que é possível verificar que a TUPÃ TORRES não teve qualquer atividade entre janeiro e setembro de 2014.

Os ativos de interesse da SBA TORRES foram transferidos, a valor contábil, para uma sociedade sem substância (TUPÃ TORRES), em 1º de outubro de 2014.

Como pode ser visto nas págs. 43 e 44 do Anexo 45, o contrato de aquisição das ações da TUPÃ TORRES, pela SBA TORRES, é datado de 24 de junho de 2014, e no preâmbulo daquele documento há menção explícita a um evento que só ocorreria em 1º de outubro de 2014 (cisão parcial da OI MÓVEL e transferência dos ativos da OI MÓVEL para a TUPÃ), que deveria estar aprovada e registrada perante os órgãos competentes até a data do fechamento (1º de dezembro de 2014).

Portanto, verifica-se a existência de uma condição suspensiva no contrato. O inadimplemento de qualquer condição suspensiva daria direito a rescisão contratual.

Conforme a 12ª alteração contratual da SBA TORRES (Anexo 32), em 1º de dezembro de 2014 foi aprovada a incorporação da TUPÃ TORRES pela sociedade. Portanto, dois meses após a transferência dos ativos de interesse da SBA para a TUPÃ e na mesma data do fechamento do contrato de aquisição da TUPÃ pela SBA, a TUPÃ foi incorporada pela SBA.

DO VALOR DO ÁGIO

O preço de aquisição das ações da TUPÃ TORRES pela SBA TORRES foi de R\$ 1.172.493.238,00. Para efeito de avaliação do patrimônio líquido da investida, adotou-se, como referência, a data de 28/11/2014, posição mais próxima à data do fechamento da negociação (01/12/2014). O balanço consta do Laudo de Avaliação do Ágio TUPÃ (Anexo 52, pág. 16):

Balanco Consolidado Tupã	
R\$ 000	28.11.2014
Ativo	
Circulante	
Contas a receber	4.382
Despesas antecipadas	133
Total Ativo*	4.525
Não circulante	
Imobilizado	49.670
Contratos com Oi	-
Contratos com Terceiros	-
Localização de Rede	-
Total não circulante	49.670
Ativo Total	54.194
Passivo	
Circulante	
Imposto & Contribuição	715
Total Ativo	715
Patrimônio Líquido	
Patrimônio Líquido	53.479
Passivo Total	54.194

Figura 63: Balanço consolidado Tupã.

O contribuinte apurou ágio de R\$ 1.119.014.238,00 como informado na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 53):

Preço de Compra	1.172.493.238,00	(A)
Patrimônio Líquido da investida	53.479.000,00	(B)
Ágio Tupã	R\$ 1.119.014.238,00	(A) - (B)

Figura 64: Demonstrativo do cálculo do Ágio Tupã.

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, o contribuinte fiscalizado foi intimado a apresentar laudo de fundamentação econômica do ágio TUPÁ.

Na introdução do Laudo de Avaliação consta que em 1º de dezembro de 2014, a SBA COMMUNICATIONS CORPORATION *adquiriu 1.641 sites de telecomunicações sem fio da Oi S.A.* Não há menção à aquisição de participação societária da TUPÁ TORRES:

O relatório é de 29 de janeiro de 2016, portanto, foi realizado mais de um ano após a celebração do contrato de aquisição dos “sites” de telecomunicações. Dentre os objetivos elencados, naquele Relatório, estava a execução de procedimentos de “Purchase Price Allocation” - PPA (Alocação do Preço Pago).

O quadro a seguir apresenta a conclusão da avaliação realizada:

Alocação do Preço Pago		
Sumário Executivo - PPA Oi 1.641		
BRL mil		100,00%
Preço Pago	[a]	1.172.493
Patrimônio Líquido antes da Transação	[b]	53.479
Valor a ser alocado	[c = a - b]	1.119.014
Ajustes a Valor Justo		
Imobilizado		202.946
Contratos com Oi		601.352
Contratos com Terceiros		184.265
Localização de Rede		134.261
Capital de Giro Líquido*		(3.810)
Ajustes ao PL	[d]	1.119.014
Valor ajustado do PL antes do Ágio	[e = b + d]	1.172.493
Ágio	[f = a - e]	-

[*] De acordo com a Administração da SBA, nenhum capital de giro foi adquirido na transação. Portanto, a Administração entende que ele deve ser ajustado ao seu valor justo, que é zero.

Figura 58: Relatório de Alocação do Preço Pago na aquisição de 1.641 sites de telecomunicações sem fio da Oi S.A., Capítulo 4, Sumário dos Resultados (Anexo 54, p. 15).

Considerando o resultado da avaliação, discriminado na figura acima, verifica-se que não foi apurado ágio residual que pudesse ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

Como comprovado pela conclusão do “Relatório de Alocação do Preço Pago na aquisição de 1.641 sites de telecomunicações sem fio da Oi S.A.” (Anexo 54, pág. 15), a fundamentação econômica do Ágio TUPÃ é o valor de mercado dos ativos fixos e intangíveis identificados, nos termos do que dispõe o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, § 2º, alínea “a”.

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO

Na Nota Explicativa nº 12 – Intangíveis, das Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES, a alocação contábil do Ágio TUPÃ é tratada como a aquisição de 1641 sites da Oi (Anexo 16, págs.33 e 34):

12. Intangível								
	Vivo 800 (I)	Redesul 267 (II)	Oi 2.007 (III)	Oi 1.641 (IV)	Everest (Nota 3.1)	Oi 2.113 (Nota 3.2)	Outros Intangíveis (Nota 3.3) (V)	Total
Custo								
Saldos em 31 de dezembro de 2016	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	451	3.289.355
Adições	-	-	-	-	-	-	36.390	36.390
Saldos em 31 de dezembro de 2016	203.272	113.209	1.328.606	919.878	931	723.008	36.841	3.325.745
Amortização								
Saldos em 31 de dezembro de 2015	(90.982)	(19.812)	(188.218)	(99.654)	(38)	(114.455)	(364)	(483.523)
Adições	(20.327)	(11.321)	(132.861)	(91.988)	(91)	(57.227)	(27)	(313.842)
Saldos em 31 de dezembro de 2016	(81.309)	(31.133)	(321.079)	(191.642)	(129)	(171.682)	(391)	(797.368)
Total	121.963	82.076	1.007.527	728.236	802	551.326	36.450	2.528.380

(I) Vivo 800 - adquirida em dezembro de 2012, quantidade de 600 sites no valor de R\$203.272 de intangível e R\$159.502 de imobilizado.
 (II) Redesul 267 - adquirida em setembro de 2013, quantidades de 267 sites no valor de R\$113.209 de intangível e R\$51.107 de imobilizado.
 (III) Oi 2.007 - adquirida em março de 2014, quantidades de 2.007 sites no valor de R\$1.328.606 de intangível e R\$196.294 de imobilizado.
 (IV) Oi 1.641 - adquirida em dezembro de 2014, quantidades de 1.641 sites no valor de R\$919.878 de intangível e R\$252.615 de imobilizado.
 (V) O valor de adição em outros intangíveis totalizando R\$36.390 refere-se às alocações preliminares das aquisições feitas em 2016 no valor de R\$36.390 vide nota 3.3 e seguintes no valor de R\$88.

Figura 69: Discriminação da alocação contábil do Ágio TUPÁ (Anexo 16, p. 33).

12. Intangível-Continuação			
Descrição	2016	2015	
Vivo 800			
Carteira de clientes (Customer contracts)	148.507	140.507	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(56.203)	(42.151)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	62.765	62.765	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(25.106)	(18.831)	
	121.963	142.290	
Redesul 267			
Carteira de clientes (Customer contracts)	80.241	80.241	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(22.066)	(14.043)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	32.968	32.968	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(9.066)	(5.769)	
	82.077	93.397	
Oi 2.007			
Carteira de Clientes - (Customer contracts)	1.125.933	1.125.933	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(272.189)	(159.507)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	202.673	202.673	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(48.979)	(28.711)	
	1.007.527	1.140.388	
Oi 1.641 (A)			
Carteira de Clientes - (Customer contracts)	785.617	785.617	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(163.670)	(85.109)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	134.261	134.261	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(27.971)	(14.545)	
	728.237	820.224	

Figura 70: Discriminação da alocação contábil do Ágio TUPÁ em relação aos ativos intangíveis identificados (Anexo 16, p. 34).

A tabela abaixo discrimina a alocação contábil realizada:

Ativo	Ágio
Imobilizado	252.615
Subtotal do ativo fixo (A)	252.615
Carteira de Clientes	785.617
Espaço para locação das torres	134.261
Subtotal do ativo intangível (B)	919.878
Total (A) + (B)	1.172.493

Figura 71: Discriminativo da alocação contábil do Ágio TUPÁ (Valores expressos em milhares de Real).

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO

Os itens de infraestrutura (imobilizado), a carteira de clientes e o espaço para locação das torres são os ativos que realmente justificaram o pagamento do ágio na aquisição do investimento (verdadeira fundamentação econômica do ágio); e que após a incorporação da investida, o ágio alocado contabilmente aos ativos fixos e intangíveis identificados corresponde, exatamente, ao montante pago na negociação. Não há ágio residual que possa ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da empresa TUPÁ, portanto, não houve subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

Os recursos para o pagamento da aquisição da participação societária têm sua origem no exterior, conforme contratos de câmbio, pelas informações da controladora final do contribuinte à “U.S. Securities and Exchange Commission”, pelo empréstimo junto a sua controlada indireta poucos dias antes do pagamento da aquisição e em razão das

características peculiares dos contratos de empréstimo entre a fiscalizada e sua controladora indireta. O real investidor, aquele que executou o planejamento e de fato assumiu todos os riscos do investimento, não foi a empresa brasileira. Desse modo, a incorporação da TUPÃ pela SBA TORRES não promoveu a necessária confusão patrimonial entre as sociedades real investidora e investida, assim, não houve a subsunção ao fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

Foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, no ano de 2016, o montante de R\$ 111.901.403,40, incluído na linha outras exclusões da Parte A e discriminado na Parte B do LALUR (Anexo 55), incluído na linha outras exclusões da Parte A e discriminado na Parte B do LACS (Anexo 56) e confirmado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 57).

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO EVEREST.

DA FORMAÇÃO DO ÁGIO

Consta das Demonstrações Financeiras da SBA TORRES BRASIL LIMITADA, Nota Explicativa 3.1 (Anexo 16, pág. 14), relativas ao ano de 2016, que, em junho de 2015, no âmbito de uma combinação de negócios, a Empresa adquiriu 4 sites de um de seus parceiros comerciais, a EVEREST ENGENHARIA DE INFRAESTRUTURA LTDA, pelo valor total de R\$ 1.950.000,00, pago integralmente na data de aquisição. Além dos ativos de infraestrutura também foram objeto da negociação os contratos de locação de espaço nas torres.

Consta ainda da mesma Nota Explicativa 3.1 que o valor justo dos ativos e passivos identificáveis da EVEREST, na data de aquisição, era aquele apresentado a seguir:

Everest		R\$ mil
Ativos		
Intangível - Carteira de clientes (Customer contracts)		914
Imobilizado - Sites		1.019
Total dos ativos identificáveis líquidos		1.933
(-) Valor da contraprestação		(1.950)
Ágio (deságio) apurado		(17)

Figura 72: Avaliação dos ativos adquiridos da EVEREST ENGENHARIA DE INFRAESTRUTURA LTDA. Valores expressos em milhares de Real.

DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

Conforme a Nota Explicativa 3.1, na aquisição do negócio de torres da EVEREST foi identificado um ágio residual de R\$ 17 mil, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. O montante de R\$ 17 mil foi arredondado para cima nas Demonstrações Financeiras de 2016 da SBA TORRES, pois, conforme Registro M305 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte fiscalizado, a amortização está sendo realizada em cinco anos, a razão de R\$ 3.376,40 por ano, o que corresponde ao montante total de R\$ 16.882,00:

AC	Período	Tipo	Linha Parte A	Descrição Linha Parte A	Conta Parte B	Descrição Conta Parte B	Valor	D/C
2016	A00	Exclusão	167.001	(-)OUTRAS EXCLUSÕES - QUALQUER INDICADOR DE RELACIONAMENTO	AGIO EXPECT. RENTABILIDADE FUTURA - EVEREST	AGIO EXPECT. RENTABILIDADE FUTURA - EVEREST	3.376,40	C

Figura 73: Informação prestada no Registro M305 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte fiscalizado.

O restante do valor do ágio, como demonstrado no quadro da Figura 72, no montante de R\$ 1.933.000,00, foi fundamentado no valor justo dos ativos fixos e intangíveis identificados adquiridos na aquisição do negócio de torres.

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO.

Na Nota Explicativa 3.1 o valor do ágio EVEREST, alocado ao ativo imobilizado, corresponde a R\$ 1.019.000,00:

Everest	R\$ mil
Ativos	
Intangível - Carteira de clientes (Customer contracts)	914
Imobilizado - sítios	1.019
Total dos ativos identificáveis líquidos	1.933
(-) Valor da contraprestação	(1.950)
Ágio (deságio) apurado	(17)

Figura 74: Discriminação da alocação contábil do ágio EVEREST (Anexo 16, pág. 14).

A Nota Explicativa nº 12 das Demonstrações Financeiras de 2016, da SBA TORRES, confirma o valor do Ágio EVEREST, alocado aos ativos intangíveis:

12. Intangível-Continuação			
Descrição	2016	2015	
Vivo 800			
Carteira de clientes (Customer contracts)	140.507	140.507	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(58.203)	(42.151)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	82.765	82.765	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(25.506)	(18.831)	
	121.963	142.250	
Redesul 267			
Carteira de clientes (Customer contracts)	80.241	80.241	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(22.066)	(14.043)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	32.988	32.988	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(8.664)	(5.769)	
	82.077	93.397	
Oi 2.007			
Carteira de Clientes - (Customer contracts)	1.125.933	1.125.933	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(272.408)	(158.507)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	292.673	292.673	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(48.979)	(28.711)	
	1.007.527	1.140.388	
Oi 1.641 (a)			
Carteira de Clientes - (Customer contracts)	785.617	785.617	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(163.678)	(85.109)	
Espaço disponível para novos aluguéis das torres (Network location)	134.261	134.261	
(-) Amortização acumulada - (Network location)	(27.371)	(14.545)	
	728.227	800.224	
Everest			
Carteira de Clientes - (Customer contracts)	914	914	
(-) Amortização acumulada - (Customer contracts)	(320)	(320)	
Ágio por expectativa de rentabilidade futura	17	17	
	611	611	

Figura 75: Discriminação da alocação contábil do Ágio EVEREST em relação aos ativos intangíveis identificados (Anexo 16, p. 34).

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO.

Houve uma compra e venda de ativos e não ocorreu a absorção de patrimônio de outra sociedade em razão de incorporação, fusão ou cisão, na qual a compradora detivesse 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. Portanto, não houve a subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a antecipação da amortização fiscal do ágio.

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

O contribuinte excluiu na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, no ano de 2016, os montantes de R\$ 91.447,30 e de R\$ 3.376,40, incluídos na linha outras exclusões da Parte A e discriminados na Parte B do LALUR (Anexo 66) e incluídos na linha outras exclusões da Parte A e discriminados na Parte B do LACS (Anexo 67). O montante de R\$ 94.823,70, referente às exclusões do ágio EVEREST, foi inteiramente glosado.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A Lei nº 9.430.96, em seu art. 44, dispõe:

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

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

(...)

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

A definição de fraude fiscal contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64 é a seguinte:

“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 a evitar ou diferir o seu pagamento”.

O termo dolo empregado, pela Lei nº 4.502/64, em seu art. 72, como qualificativo da conduta ativa ou omissiva; desse modo, conduta dolosa é conduta que utiliza de artifício, engano ou esperteza, sendo tais atributos utilizados, invariavelmente, com o intuito de causar dano ao Erário.

A amortização fiscal do ágio, nos termos da norma jurídica extraída do art. 7º da Lei nº 9.532/97, pressupõe a realização das seguintes etapas, nessa ordem:

I. Aquisição de participação societária com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura; II. Absorção do patrimônio da sociedade investida por meio de fusão, cisão ou incorporação; e III. Amortização fiscal do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

Para que ocorra a subsunção do fato concreto ao art. 7º da Lei nº 9.532/97, as etapas I e II devem ser realizadas. A não realização dessas etapas torna a conduta descrita na etapa III indevida.

Em relação aos Ágios CARY e TUPÃ, o contribuinte, por meio de seus administradores, simulou a realização da conduta descrita na etapa I acima.

Ao definir o vício da simulação, Maria Helena Diniz afirma que se trata de uma declaração enganosa da vontade que visa produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, iludindo-se terceiro através de uma falsa aparência, que acoberta a verdadeira feição do negócio jurídico.

O interesse da compradora recaiu sobre os ativos de infraestrutura da OI MÓVEL S.A. e não sobre as participações societárias, como ficou claro nos laudos de avaliação dos ativos, assim como nas informações da controladora final do contribuinte à *US SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION* (Formulário 10-K), os quais realçam a aquisição de ativos de infraestrutura da OI.

O fato de os ativos de interesse da SBA TORRES terem sido transferidos para a CARYOPOCEAE apenas um mês antes da data de fechamento da operação de aquisição da participação societária, aliada ao fato de a incorporação da CARYOPOCEAE pela SBA TORRES ter ocorrido apenas quatro meses após aquela data de fechamento, revela que nunca houve o ânimo efetivo de investidor na aquisição da sociedade. Essa constatação é ainda mais evidente no caso da TUPÃ, em que a transferência dos ativos de interesse da SBA TORRES para a TUPÃ ocorreu apenas dois meses antes da data de fechamento da operação de aquisição da participação societária e a incorporação da TUPÃ pela SBA TORRES ocorreu na própria data de fechamento da operação de aquisição da participação societária e a incorporação da TUPÃ pela SBA TORRES ocorreu na própria data de fechamento:

Participação societária adquirida	Data de celebração do Contrato	Data de A.G.E. que aprovou a cisão parcial de Oi Móvel	Data de fechamento do Contrato	Data de Incorporação da sociedade adquirida	Observação
CARYOPOCEAE	03/12/2013	01/03/2014	31/03/2014	31/07/2014	Vide Anexos 30, 35 e 39.
TUPÃ TORRES	24/06/2014	01/10/2014	01/12/2014	01/12/2014	Vide Anexos 32, 45 e 48.

Figura 76: Quadro resumo das datas dos principais eventos relacionados aos ágios CARY e TUPÃ.

Tanto no contrato de aquisição da CARYOPOCEAE quanto no da TUPÃ, em seus preâmbulos, mais especificamente no “CONSIDERANDO B”, há referência ao fato de que com a incorporação do acervo cindido, a Companhia reunia os requisitos para ser operadora

do negócio dos Itens de Infraestrutura e a Compradora passou a ter interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia

B) CONSIDERANDO que, com a incorporação pela Companhia do acervo cindido, a Companhia reúne os requisitos para ser operadora do negócio dos Itens de Infraestrutura, a Compradora passou a ter o interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia (“Ações”);

Figura 77: Extrato do preâmbulo do contrato de aquisição de participação societária. O texto possui o mesmo teor tanto no contrato da CARYOPOCEAE quanto no da TUPÃ (Vide Anexos 30 e 45).

Contudo, nas datas em que aqueles contratos foram celebrados, as cisões da Oi ainda não haviam ocorrido (Vide tabela da Figura 76). Portanto, as afirmações de que a fiscalizada passou a ter interesse em adquirir as ações da Companhia (CARYOPOCEAE e TUPÃ), em razão da incorporação do patrimônio cindido da Oi, realizadas nas datas de celebração de cada contrato, não podem ser consideradas verdadeiras, visto que, naquelas datas, as referidas cisões ainda não haviam ocorrido.

As declarações do “CONSIDERANDO B”, dos contratos de aquisição da CARYOPOCEAE e da TUPÃ, não são verdadeiras, ocorrendo a simulação (art. 167, § 1º, inciso II, do Código Civil).

No caso dos ágios CARY e TUPÃ, houve a realização de contratos simulados, que tinham como objeto aparente a aquisição de participações societárias, contudo, nunca houve efetivo ânimo de investidor por parte da empresa adquirente, isto é, ânimo de tornar-se acionista das companhias, tanto que, quase que imediatamente após as aquisições, as empresas adquiridas foram incorporadas pela SBA TORRES. Os verdadeiros pactos, dissimulados, tinham como objeto a compra e venda de “sites de telecomunicações”.

A forma de realização dos negócios jurídicos teve como objetivo antecipar, indevidamente, os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio previsto no art. 7º da Lei 9.532/97. Trata-se, portanto, de planejamento fiscal abusivo.

O ordenamento jurídico brasileiro não admite que dispositivos legais, criados para regular a amortização fiscal de ágio em operações reais de incorporação, fusão e cisão, sejam manipulados com o único intuito de obter vantagem fiscal, a partir da criação de situação artificial em sua essência, ou seja, por meio da utilização de pessoa jurídica aparente, sem materialidade ou substância econômica.

Não se trata de interferência indevida no direito de liberdade contratual, pois o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) impõe limites àquele direito, senão vejamos:

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

A função social do contrato abrange a relação dos contratantes com a sociedade, englobando os efeitos produzidos perante terceiros e, entre estes, está a Administração Tributária.

Tanto em relação ao ágio CARY quanto ao ágio TUPÃ, houve uma ação (indevida amortização fiscal do ágio), praticada de forma dolosa (simulação praticada por meio da criação de situação artificial que se subsumisse à hipótese normativa que autoriza a dedução antecipada do ágio), que modificou uma característica essencial da regra matriz de incidência tributária (redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) e que diminuiu o tributo devido (aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo reduzida). Estão presentes os requisitos que tipificam fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64).

Quanto aos ágios VIVO 800 e EVEREST, nem a etapa I nem a etapa II, não houve aquisição de qualquer participação societária tampouco fusão, cisão ou incorporação que resultasse em absorção de patrimônio de outra sociedade, portanto, a realização da amortização fiscal daqueles ágios é tentativa de redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não se trata de discussão acerca de critérios jurídicos sobre a amortização fiscal do ágio, mas de não haver qualquer base legal para a amortização fiscal realizada. Consequentemente, o dolo na conduta torna-se evidente.

Tanto em relação ao ágio VIVO 800 quanto ao ágio EVEREST, houve uma ação (indevida amortização fiscal do ágio), praticada de forma dolosa (visto que não se trata de discussão

de critérios jurídicos, mas de ausência de qualquer base legal para a amortização fiscal realizada), que reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL) e que diminuiu o “quantum” do tributo devido. Portanto, estão presentes todos os requisitos que tipificam fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A conduta que resultou na amortização fiscal indevida dos ágios não pode ser caracterizada como simples equívoco, visto que se repetiu em relação aos ágios CARY, TUPÁ, VIVO 800 e EVEREST, nem ser considerada como erro escusável, pois causou danos a terceiro, no caso, o Erário.

Em relação ao Ágio REDE SUL, houve a aquisição de uma empresa operacional (REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.) e não há elementos para afirmar que sua incorporação, pela SBA TORRES, tenha tido motivação exclusivamente tributária. Além disso, existe um laudo fundamentando o ágio da operação em expectativa de rentabilidade futura da empresa, contudo, não houve a observância do critério residual de alocação daquele ágio, para efeito de amortização fiscal, e o valor pago na negociação equivale apenas ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis da investida, logo, não houve pagamento relativo ao Goodwill. Desse modo, a amortização do ágio com base no art. 7º da Lei nº 9.532/97 caracteriza infração fiscal, mas não há como comprovar a ocorrência de dolo na conduta praticada, não sendo cabível, portanto, a duplicação da multa de ofício (qualificação).

Nos casos dos Ágios CARY, TUPÁ, Vivo 800 e EVEREST estão presentes os requisitos da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I e § 1º, devendo ser aplicada a multa de ofício administrativamente em seu percentual de 150%; e no caso do Ágio REDE SUL deve ser aplicada a multa de ofício em seu percentual de 75%.

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO GUARANI.

DA FORMAÇÃO DO ÁGIO.

A Operação Guarani resume-se em compra de portfólio do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura, efetuada pelo CONTRATO DE CESSÃO DO DIREITO DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL E USO DE ITENS DE INFRAESTRUTURA E ÁREAS QUE ENTRE SI datado de 26 de novembro de 2013, e seu aditivo, celebrado entre TELEMAR NORTE LESTE S/A E 01 S/A DE UM LADO E SBA TORRES BRASIL, LIMITADA, DE OUTRO. (DOC. 02)

O pagamento dos ativos alvos foi efetuado nesta mesma data, assim na combinação de negócios não houve a aquisição de qualquer participação societária, não houve incorporação de patrimônio cindido da TELEMAR NORTE OU DA OI, pois o negócio não envolveu cisão daquelas empresas, tampouco havia investimento em participação societária da SBA TORRES BRASIL LIMITADA nas vendedoras e nenhum ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura de participação societária adquirida.

DO VALOR DA OPERAÇÃO.

A resposta do contribuinte ao item 01 do TIF 08 apresenta o preço pago para a OI pela Concessão de direito de torres para a fiscalizada.

Em novembro de 2013, a Fiscalizada adquiriu portfólio denominado Guarani, pelo valor total de R\$ 686.725.000, conforme Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura (DOC. 01 – Doc_Comprobatorios01) e do Primeiro Aditamento ao Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura (DOC. 02).

Os comprovantes de pagamento total da operação Guarani, realizados em 26/11/2013 e apresentados pelo contribuinte (DOC.07) apresentam os seguintes valores:

Favorecido	Valor TED
Telemar Norte	562.575.000,00
OI	124.150.000,00
Valor Operação Guarani	686.725.000,00

O Laudo tardio da KPMG (14 meses após o contrato e pagamento da operação), datado de 21/01/2015 (DOC.10), apresenta discriminação de valores e da natureza dos ativos adquiridos, uma avaliação de NEGÓCIO EM ANDAMENTO.

Negócio este, já consumado e pago em 26/11/2013, comprovando a realidade da operação e confirmando a simulação para excluir do Lucro Real, um valor que nunca foi uma reorganização societária. Avalie trecho do Laudo abaixo transcrito:

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO

Inexiste Laudo de Avaliação do Ágio Guarani, nenhum documento apresentado configura Laudo de Avaliação justificando ágio de aquisição reversa de participação acionária.

Para responder ao TIF 08, que intimava a documentação suporte para a amortização, foi apresentada a tradução juramentada de um laudo de Avaliação de Negócio em andamento, com objeto de “Avaliação dos Ativos Intangíveis Adquiridos da Oi SA em Conformidade com o GAAP BR” de Responsabilidade da KPMG LLP.

Neste laudo KPMG, página 67, consta a descrição da operação:

Na análise da KPMG, a SBA foi advertida na página 136 item “[4] De acordo com a legislação tributária brasileira, o fundo de comércio e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais. Portanto, os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise”.

Na página 144 do Laudo KPMG, temos nova informação “[5] De acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais. Portanto, os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise”.

Na página 152 do Laudo KPMG, foi repetido “[5] De acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais. Portanto, os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise”.

Através do item 01 do Termo de Intimação Fiscal nº 08, o contribuinte foi intimado a apresentar laudo de fundamentação econômica do Ágio Guarani. Em resposta, a intimada apresentou:

“1- Apresentar descritivo cronológico, com valores e datas, dos passos (Aquisições, reorganizações societárias, etc.) relativos aos valores considerados como ágio das operações GUARANI e HIGHLINE.

Respalda os atos/passos com documentos (Contratos das operações, comprovação de pagamentos, Contratos das empresas responsáveis por laudos, etc.).

SBA: Em conjunto aos demais documentos e esclarecimentos fornecidos no curso do presente processo de fiscalização, a Fiscalizada apresenta abaixo descritivo cronológico, com valores e datas relativos às operações durante o período fiscalizado, de forma individualizada, bem como documentação suporte que entende atender ao quanto solicitado, conforme abaixo:

Guarani: Em novembro de 2013, a Fiscalizada adquiriu portfólio denominado Guarani, pelo valor total de R\$ 686.725.000, conforme Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura (DOC. 01 – Doc_Comprobatorios0001) e do Primeiro Aditamento ao Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura (DOC. 02 – Doc_Comprobatorios0002), bem como comprovantes de pagamento (DOC. 03 – Doc_Comprobatorios0003). O valor dos ativos foi respaldado por laudo (DOC. 04 – Doc_Comprobatorios0004), o qual foi contratado mediante aceite na proposta formal da KPMG (DOC. 05 – Doc_Comprobatorios0005). “

O Laudo da KPMG foi elaborado 14 meses após o contrato e pagamento da operação, datado de 21/01/2015 (DOC.10). Este documento discrimina valores e a natureza dos ativos adquiridos como uma avaliação de NEGÓCIO EM ANDAMENTO. Não há avaliação previa, pois o laudo embasa uma simples operação de compra de ativos/direitos.

O contribuinte atestou que, o documento apresentado KPMG (DOC.10) não é um LAUDO DE INCORPORAÇÃO e MENSURAÇÃO PRÉVIA DE ÁGIO em aquisição de

participação societária; mas sim, de respaldo do valor dos ativos cujos direitos de exploração e uso cedidos a fiscalizada.

DA FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA DO ÁGIO

Como comprovado pelo “Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura (DOC. 02) e do Primeiro Aditamento ao Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de.”, a inexistente fundamentação econômica do suposto ágio, pois a operação é estranha a tal conceito. O “Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura” e o relatório KPMG não dão legalidade fiscal para a amortização efetuada.

Transcreve-se o texto do Laudo KPMG apresentado como base para a operação, este documento, textualmente, já exclui a operação como ágio amortizável:

“A KPMG LLP (“KPMG”) tem o prazer de fornecer nosso relatório de avaliação à SBA Communications Corporation (“SBA”) sobre a avaliação de determinados ativos e passivos intangíveis (os “Ativos e Passivos Objeto”) adquirido da Oi SA (“Oi” ou a “Empresa”). Entendemos que a direção da SBA pretende utilizar nosso estudo de avaliação p. 64 para auxiliar na alocação do preço de compra para um contrato de concessão do governo brasileiro em 2.113 sites de torres de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil (“BR GAAP”) para combinações de negócios sob o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) 15 (R1). Nenhum outro uso é pretendido ou deve ser inferido. A data efetiva da avaliação é 26 de novembro de 2013 (a “Data de Avaliação”).

A natureza de Cessão de Direitos permanece em toda operação. Em 26/12/2016 foi assinado o Aditivo do Contrato de Cessão, o qual nunca constou qualquer ágio ou incorporação reversa.

Foi usado irregularmente o preço contratado da cessão de direito de uso das torres, para assim, simular a contabilização de um ágio com base em expectativa de rentabilidade futura. Não há, entretanto, qualquer informação adicional, seja nos Sistemas SRF, CADE, junta comercial ou mesmo na escrituração apresentada que possa respaldar esta amortização ilegal, estranha ao ágio por rentabilidade futura.

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO

Este contribuinte obteve, por meio do Mandado de Segurança 5027424-47.2017.4.03.6100, o direito de se abster de publicar suas demonstrações financeiras.

A partir de janeiro de 2018 a empresa passou a amortizar fiscalmente o valor total da Operação Guarani, simulando que esta fosse um ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Esta exclusão indevida diminuía o lucro tributário mensal em R\$ 4.768.923,61 o qual, no decorrer do período autorizado neste TDPF, totalizou R\$ 57.227.083,32 em 2018 e o mesmo valor em 2019.

No LALUR, temos em 2018 o lançamento de exclusão no valor de R\$ 51.933.578,16 no detalhamento da linha 161 do registro M300 da ECF2018 como Ágio Fiscal Torres OI 2113 Guarani. Na ECF 2018 não há informação sobre saldo anterior ou de saldo remanescente deste ágio no Registro M500 da escrituração.

Na parte B do Lalur, os valores excluídos como ágio são escriturados, como “AMORTIZAÇÃO DIREITO DE USO OI 2113 GUARANI “(DOC.09). As exclusões de 2019 foram efetuadas, conforme demonstrado no Lalur (Registro M300) e no Lacs (Registro M350) de sua ECF2019, à linha 161 (Depreciação – diferença entre depreciações contábil e fiscal).

Na conta contábil 30101030103610009 - (-) ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO - CONCESSÕES E CONTRATOS (RAZÃO 2018 DOC.05 e 2019 DOC.06) foram lançados a totalidade dos valores referentes ao suposto ágio Guarani.

A operação Guarani foi lançada como Exclusão do LALUR, para o ano de 2018, um valor inferior ao efetivamente amortizado e aproveitado na redução tributária.

O valor atribuído no Lalur foi o total anual do resultado líquido mensal da AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI, deduzido da soma mensal do CRÉDITO PIS S/ AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 + CREDITO COFINS S/AMORTIZAÇÃO MENSAL DIREITO DE USO TORRES- OI 2113 – GUARANI 10.5.9 A fiscalizada apresentou os seguintes valores em resposta ao item 3 do TIF11:

“3- Foram identificados na escrituração fiscal da intimada os seguintes valores em 2018, que se referem a exclusão escriturada à linha 161 do Lalur (Registro M300) e do LACS (Registro M350), sob a denominação “Depreciação: Diferença entre depreciação contábil e fiscal”.:

Ágio Guarani: R\$ 51.933.578,16 Ágio Guarani 219: R\$ 41.056.970,59

SBA TORRES: ECF AC 2018 GUARANI					
Linha	Registro M300/M350 - Código LALUR/LACS	Base de Cálculo	Período de Amortização	Valor (Parte A e B)	
86	AMORTIZAÇÃO - DIREITO DE USO - OI 2 113 - GUARANI	686.725.000,00	12 anos	51.933.578,16	
161	ÁGIO FISCAL TORRES OI 2 113 - GUARANI	686.725.000,00	12 anos	(51.933.578,16)	

O valor não amortizável efetivo em 2018, de R\$ 57.227.083,32 foi glosado, pois, foi considerado contabilmente e, realizou indevidamente redução tributária da SBA, derivada ao PIS/COFINS.

Pela contabilização em 2019, no do 2º quadro a seguir, a operação Guarani também foi lançada com igual valor, R\$ 57.227.083,32 da Exclusão do LALUR. O valor atribuído no Lalur foi o total anual do resultado mensal da AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 – GUARANI, sem qualquer dedução.

Guarani - Ano 2018

Conta contábil: 30101030103610009 - (-) ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO - CONCESSOES E CONTRATOS - Operação Guarani 2018		
31/01/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JAN/2018
28/02/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: FEV/2018
31/03/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: MAR/2018
30/04/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: ABR/2018
31/05/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: MAI/2018
30/06/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JUN/2018
31/07/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JUL/2018
31/08/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: AGO/2018
30/09/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: SET/2018
31/10/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: OUT/2018
30/11/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: NOV/2018
31/12/2018	4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: DEZ/2018
TOTAL	57.227.083,32	

Guarani - Ano 2019

Conta contábil :30101030103610009 - (-) ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO - CONCESSOES E CONTRATOS - Operação Guarani 2019		
Data	Valor	Histórico
31/01/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JAN/2019
28/02/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: FEV/2019
31/03/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: MAR/2019
Dados BA de 120		
30/04/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: ABR/2019
31/05/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: MAI/2019
30/06/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JUN/2019
31/07/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: JUL/2019
31/08/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: AGO/2019
30/09/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: SET/2019
31/10/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: OUT/2019
30/11/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: NOV/2019
31/12/2019	D 4.768.923,61	01 - AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI - REF. MES: DEZ/2019
TOTAL	57.227.083,32	

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO

Inexiste confusão patrimonial em simples Contrato de Cessão de Direitos.

Como os itens de infraestrutura (imobilizado), a carteira de clientes e o espaço para locação das torres são os ativos que realmente justificaram o pagamento do valor do contrato, não há o que cogitar, no caso Guarani, uma verdadeira fundamentação econômica de ágio, pois não há ágio residual que possa ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, portanto, não houve subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97). O valor mensal amortizado corresponde a R\$ 4.768.923,61, sendo lançado desde janeiro de 2018, na conta contábil 3.01.01.03.01.03 com histórico que faz prova da real natureza da simulação: “AMORTIZAÇÃO MENSAL DIREITO DE USO TORRES OI 2113.”

Em resposta ao item 2 do TIF 08 assim declarou a empresa:

“2- Apresentar a origem dos recursos, identificando as controladoras e existência de alavancagem, das operações geradoras dos Ágio Cary, Tupã, Ágio Guarani, Ágio Highline, Ágio Vivo 800 e Ágio Rede Sul.

SBA: Em relação aos portfólios Cary, Guarani, Vivo 800 e Rede Sul, os recursos têm origem em aumentos de capital, realizados pela Brazil Shareholder I, LLC e pela Brazil Shareholder II, LLC, ambas localizadas nos Estados Unidos da América. “

Os recursos financeiros para o pagamento do Contrato Guarani têm sua origem no exterior, conforme os contratos de câmbio e pelas informações prestadas pela controladora final do contribuinte. O real investidor, aquele que executou o planejamento e de fato assumiu todos os riscos do contrato, não foi a empresa brasileira, a operação Guarani não promoveu a necessária confusão patrimonial entre a real investidora e investida. Nunca existiu ágio de investimento por incorporação reversa pois trata-se de simples Concessão de Uso. Assim, também por meio dessa linha de raciocínio, não houve a subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

A empresa excluiu na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, nos anos de 2018, o montante de R\$ 51.933.578,16, referenciado no detalhamento da linha 161 do registro M300 da ECF2018 como total anual do resultado líquido mensal da AMORTIZACAO MENSAL DIREITO DE USO TORRES - OI 2.113 - GUARANI, deduzido da soma mensal do- CREDITO PIS S/ AMORTIZACAO MENSAL DIREITO, mas a glosa corresponderá o valor efetivo não amortizável de R\$ 57.227.083,32, pois, esse valor corresponde ao total da simulação aproveitada tributariamente pelo contribuinte.

As exclusões de 2019 foram efetuadas, conforme demonstrado no Lalur (Registro M300) e no Lacs (Registro M350) de sua ECF2019, à linha 161 (Depreciação – diferença entre depreciações contábil e fiscal), muito embora exista previsão de conta específica para a amortização de ágio no Lalur e no Lacs, o contribuinte agrupou tais lançamentos em conta diversa.

O montante total do período autuado, referente às amortizações da operação GUARANI, foi inteiramente glosado.

Valores Glosados	2017	2018	2019	Total
Ágio Guarani	-	57.227.083,32	57.227.083,32	114.454.166,64

DA INFRAÇÃO FISCAL RELACIONADA AO ÁGIO HIGHLINE

O ágio está relacionado à aquisição da Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicação S/A (15.215.988/0001-83) junto ao Fundo Pátria de Investimentos. De acordo com a ECF 2017, a aquisição deu-se em 31/12/2017. Sob nova denominação, SBA Torres II Brasil S/A, a empresa foi incorporada pela SBA Torres Brasil Ltda. (16.587.135/0001-35) em 31/03/2018.

Para o ano-calendário 2018, o lançamento de exclusão, no valor de R\$ 41.056.970,59, é referenciado no detalhamento da linha 161 do registro M300 da ECF2018 como Ágio SBA

Torres II (Highline). Não há informação sobre saldo anterior e saldo remanescente deste ágio do Registro M500 da escrituração, apenas o lançamento de exclusão.

DO VALOR DO ÁGIO

A empresa adquiriu a empresa Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicações S.A., pelo valor final de R\$ 734.132.379,05, conforme Equity Interests Purchase Agreement (DOC. Closing Statements e comprovantes de pagamento (DOC.13).

O valor final da transação está assim distribuído, conforme resposta do contribuinte: TIF 08 R\$ 713.260.342,07, liberações correspondentes ao Closing I; R\$ 13.254,43, liberações correspondentes ao Closing II; R\$ 11.858.982,35, liberações correspondentes ao Closing III/Earnout; (iv) R\$ 1.055.516,87 liberações correspondentes ao Closing IV reajustes realizados no contexto dos Closing Statements.

Os valores dos itens (III) (IV) são estranhos ao conceito de ágio por rentabilidade futura. Estas são parcelas variáveis (“Earn out”) acertadas em 23/07/2018. Estes itens foram diferidos para momento posterior ao da aquisição pois, seguiam atrelados à implementação de ativos adquiridos/torres, acertos de retenções, prêmios de execução e entrega de ativos condicionados à conclusão de determinados projetos físicos e de espaço locado. Mas, nem mesmo este valor foi abatido do montante amortizado como Ágio Highline na SBA.

Estes valores não podem ser amortizados, como transcrito no Documentos (Doc17.).

Segundo o laudo de avaliação APSIS (DOC.12) o PL da empresa foi avaliado em R\$ 288.229.197,69, mas também, este valor não foi abatido do montante classificado como Ágio Highline a empresa lança todo valor da operação, sem distinção como amortizável.

Tem-se, o Laudo KPMG (DOC.11) de 30/01/2019, também apresentado pela fiscalizada, no qual INEXISTE AGIO *na operação*, assim todo o valor amortizado deve ser glosado:

DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DO ÁGIO

O Laudo APSIS que se refere a operação Highline (DOC.12) ou o Laudo KPMG, não oferecem base legal para a amortização efetivada. Ao contrário, fazem prova da inexistência destes valores tributariamente para a redução pretendida.

Este documento simula uma realidade com números já decididos e efetivados meses antes de sua confecção. A aquisição (13/10/2017) já havia ocorrido 5 meses antes da Proposta de Laudo pela (25/03/2018) e meses antes da existência de Laudo que pretendia dar legalidade ao ágio. O Laudo tardio não é base para o preço pago e sim uma formalização precária e intempestiva para aferir redução tributária indevida.

A tradução juramentada transcrita na fl. 92 do TVF, intitulada Declarações Finais e Declaração de Despesas, datada de 21 de dezembro de 2017 constante da resposta ao TIF 08, confirma o Laudo como sem vínculo com a alocação de valores pagos na aquisição dos ativos Highline.

DA FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA DO ÁGIO

Em resposta ao item 2 do TIF 08 assim declarou a empresa:

“2- Apresentar a origem dos recursos, identificando as controladoras e existência de alavancagem, das operações geradoras dos Ágio Cary, Tupã, Ágio Guarani, Ágio Highline, Ágio Vivo 800 e Ágio Rede Sul Já em relação aos portfólios Tupã e Highline, a origem dos recursos decorre dos mútuos documentados nos contratos de empréstimo, sem juros, que já foram oportunamente submetidos à esta Fiscalização por meio da resposta ao termo de fiscalização nº 3. Portanto, não existiu alavancagem.”

A fundamentação econômica destes valores se resume a compra de ativos e direitos de uso pela matriz americana, a operação não gerou qualquer ágio. A matriz efetua empréstimos sem juros, sempre com vencimentos prorrogados.

DO TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO AO ÁGIO.

A conta contábil 30101030103610009 - ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO - CONCESSOES E CONTRATOS detalha mensalmente as amortizações da Operação Highline, com os seguintes históricos:

01 - AMORTIZACAO MENSAL CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II (HIGHLINE)

01 - AMORTIZACAO MENSAL ESPACO DISP NOVOS ALUGUÉIS DAS TORRES - SBA TORRES II (HIGHLINE)

O contribuinte excluiu na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, no ano de 2018, o montante de R\$ 41.056.970,59, referenciado no detalhamento da linha 161 do registro M300 da ECF2018 como Ágio SBA Torres II (Highline). Não há informação sobre saldo anterior e saldo remanescente deste ágio do Registro M500 da escrituração, apenas o lançamento de exclusão.

As exclusões de 2019 valoradas em R\$ 49.694.911,43, foram efetuadas conforme demonstrado no Lalur (Registro M300) e no Lacs (Registro M350) de sua ECF2019, à linha 161 (Depreciação – diferença entre depreciações contábil e fiscal), muito embora exista previsão de conta específica para a amortização de ágio no Lalur e no Lacs, o contribuinte agrupou tais lançamentos em conta diversa.

O valor pleiteado como exclusão do Lucro Real equivale aos nove meses decorridos da incorporação da empresa até o término do ano-calendário 2018. A fiscalizada apresentou os seguintes valores em resposta ao item 3 do TIF11:

“3- Foram identificados na escrituração fiscal da intimada os seguintes valores em 2018, que se referem a exclusão escriturada à linha 161 do Lalur (Registro M300) e do LACS (Registro M350), sob a denominação “Depreciação: Diferença entre depreciação contábil e fiscal”: Ágio Guarani: R\$ 51.933.578,16 Ágio Highline: R\$ 41.056.970,59 Apresentar memória de cálculo destes ágios; “ A fiscalizada apresentou os seguintes valores:

SBA TORRES: ECF AC 2018 HIGHLINE				
Linha	Registro M300/M350 - Código LALUR/LACS	Base de Cálculo	Período de Amortização	Valor (Parte A e B)
86	AMORTIZAÇÃO - CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II	203.987.430,97	10 anos	15.299.055,90
86	AMORTIZAÇÃO - CONCESSÃO DE DIREITO DE USO (ALGAR) SBA TORRES I	50.514.963,45	10 anos	3.788.622,00
86	AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE TERCEIROS SBA TORRES II	286.335.605,58		
86	AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE TERCEIROS SBA TORRES II	11.858.982,35	10 anos	21.969.292,72
161	ÁGIO SBA TORRES II (HIGHLINE)	540.838.003,00		
161	ÁGIO SBA TORRES II (HIGHLINE)	11.858.982,35	10 anos	-41.056.970,59

Do Razão temos:

Conta contábil : 30101030103610009 - (-) ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO - CONCESSOES E CONTRATOS - Operação Highline 2018			
Data	D/C	Valor	Histórico
30/04/2018	D	420.958,00	01 - AMORTIZACAO MENSAL CONCESSAO DE DIREITO DE USO (ALGAR) - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: ABR/2018
30/04/2018	D	2.386.129,83	01 - AMORTIZACAO MENSAL CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: ABR/2018
30/04/2018	D	1.699.895,10	01 - AMORTIZACAO MENSAL ESPACO DISP NOVOS ALUGUEIS DAS TORRES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: ABR/2018
		4.506.982,93	
31/05/2018	D	1.699.895,10	01 - AMORTIZACAO MENSAL ESPACO DISP NOVOS ALUGUEIS DAS TORRES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: MAI/2018
31/05/2018	D	420.958,00	01 - AMORTIZACAO MENSAL CONCESSAO DE DIREITO DE USO (ALGAR) - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: MAI/2018
31/05/2018	D	2.386.129,83	01 - AMORTIZACAO MENSAL CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: MAI/2018
		4.506.982,93	
30/06/2018	D	420.958,00	01 - AMORTIZACAO MENSAL CONCESSAO DE DIREITO DE USO (ALGAR) - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUN/2018
30/06/2018	D	1.699.895,10	01 - AMORTIZACAO MENSAL ESPACO DISP NOVOS ALUGUEIS DAS TORRES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUN/2018
30/06/2018	D	2.386.129,83	01 - AMORTIZACAO MENSAL CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUN/2018
		4.506.982,93	
31/07/2018	D	420.958,00	01 - AMORTIZACAO MENSAL CONCESSAO DE DIREITO DE USO (ALGAR) - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUL/2018
31/07/2018	D	1.699.895,10	01 - AMORTIZACAO MENSAL ESPACO DISP NOVOS ALUGUEIS DAS TORRES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUL/2018
31/07/2018	D	2.386.129,83	01 - AMORTIZACAO MENSAL CARTEIRA DE CLIENTES - SBA TORRES II (HIGHLINE) - REF.: JUL/2018
		4.506.982,93	

2019: Exposto pela Conta Contábil 30101030103610009, valor aproveitado como amortização indevida Highline é superior a exclusão no LALUR pois, o montante mensal de R\$ 420.958,00 também constou da despesa operacional da fiscalizada, duplicando assim a dedução.

DA INDEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO AMORTIZADO

Veja-se as datas significativas da operação em análise:

Data do Contrato de Compra da Participação Societária: 13/10/2017(DOC.16))

Data Assembleia de Incorporação: 31/03/2018(DOC.17)

Data autorização, pela Assembleia, da nomeação da APSIS:31/03/2018(DOC.12)

Data da Apresentação Proposta APSIS AP-00260/18 para elaborar o Laudo: 25/03/2018
Data do Laudo APSIS:31 / 08 /2018(DOC.12)

Data Pagamento serviços execução Laudo APSIS :14/05/2018(DOC.12)

Mesmo tendo sido assinado o Contrato de Compra de Participação Societária em 13/10/2017, conforme resposta ao item 1 TIF 08, assim afirmou o contribuinte:

“SBA: Em conjunto aos demais documentos e esclarecimentos fornecidos no curso do presente processo de fiscalização, a Fiscalizada apresenta abaixo descritivo cronológico, com valores e datas relativos às operações durante o período fiscalizado, de forma individualizada, bem como documentação suporte que entende atender ao quanto solicitado, conforme abaixo:

(...)

Highline: Em dezembro de 2017, a Fiscalizada adquiriu a empresa Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicações S.A., pelo valor final de R\$ 734.132.379,05, conforme Equity Interests Purchase Agreement ...

A aquisição (13/10/2017) ocorreu 5 meses antes da Proposta de Laudo pela (25/03/2018) ou da existência de qualquer avaliação real que daria suporte ao Ágio. O Laudo tardio não é base para o preço pago e sim uma formalização precária e intempestiva para aferir redução tributária indevida.

Os recursos financeiros para o pagamento da aquisição Highline têm sua origem na controladora americana, sendo a matriz americana a adquirente real da participação. A empresa brasileira é um canal de passagem de recursos financeiros, possui função específica de veículo para viabilizar ganho tributário indevido.

Os contratos de mútuo com a matriz americana sem juros sempre prorrogados, somados aos demais passos da simulação tributária indicam que nunca existiu ágio de investimento por incorporação reversa pois, trata-se de simples interposição indevida e planejada, comprovando o dolo por parte da SBA.

A SBA TORRES foi utilizada como simples canal de passagem dos recursos financeiros vindos do real investidor no exterior e, nesse caso, não se poderia falar que tenha havido confusão patrimonial entre o real investidor e a investida, requisito essencial para a amortização fiscal pretendida de ágio.

Não houve a subsunção do fato concreto à norma jurídica que autoriza a dedução antecipada do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

DA GLOSA DO ÁGIO FISCAL INDEVIDAMENTE AMORTIZADO

Em razão dos fatos apontados neste capítulo, o montante total do período autuado, referente às exclusões do Ágio Highline, foi inteiramente glosado.

Exclusões Indevidas	2018	2019	Total
Ágio Highline	41.056.970,59	54.746.407,92	95.803.378,51

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A Lei nº 9.430.96, em seu art. 44, dispõe:

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

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

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

A definição de fraude fiscal está contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a definição legal de fraude fiscal pressupõe a existência de determinados requisitos, os quais passaremos a comentar:

(1º) Conduta ativa ou omissiva do agente;

(2º) Praticada de maneira dolosa;

(3º) Que impeça ou retarde, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou que exclua ou modifique alguma de suas características essenciais;

(4º) Que reduza o imposto devido ou que evite ou difira o seu pagamento.

O termo dolo foi empregado pela Lei nº 4.502/64, em seu art. 72, como qualificativo da conduta ativa ou omissiva, desse modo, conduta dolosa é conduta que utiliza de artifício, engano ou esperteza, sendo tais atributos utilizados, invariavelmente, com o intuito de causar dano ao Erário brasileiro.

A amortização fiscal do ágio, nos termos da norma jurídica extraída do art. 7º da Lei nº 9.532/97, pressupõe a realização das seguintes etapas, nessa ordem:

- Aquisição de participação societária com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura;
- Absorção do patrimônio da sociedade investida por meio de fusão, cisão ou incorporação;
- Amortização fiscal do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

Para que ocorra a subsunção do fato concreto à norma jurídica extraída do art. 7º da Lei nº 9.532/97, as etapas I e II acima descritas devem, necessariamente, ser realizadas. A não realização das etapas I ou II, torna a conduta descrita na etapa III indevida.

Em relação aos ágios CARY, TUPÃ, Highline e Guarani o contribuinte fiscalizado, por meio de seus administradores, simulou a realização da conduta descrita na etapa I acima.

Em relação a Operação Guarani o contribuinte, por meio de seus administradores, também simulou a realização das condutas descrita na etapa II e III acima.

Ao definir o vício da simulação, Maria Helena Diniz afirma que se trata de uma declaração enganosa da vontade que visa produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, iludindo-se terceiro através de uma falsa aparência, que acoberta a verdadeira feição do negócio jurídico.

A Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), em seu art. 167 dispõe:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2 Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado” (grifo nosso).

O interesse da compradora sempre recaiu sobre os ativos de infraestrutura da OI MÓVEL S.A. e não sobre as participações societárias, como consta nos laudos de avaliação dos ativos e nas informações prestadas pela controladora final do contribuinte à US SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (Formulário 10-K), os quais realçam a aquisição de ativos de infraestrutura da OI.

O fato de os ativos de interesse da SBA TORRES terem sido transferidos para a CARYOPOCEAE apenas um mês antes da data de fechamento da operação de aquisição da

participação societária, aliada ao fato de a incorporação da CARYOPOCEAE pela SBA TORRES ter ocorrido apenas quatro meses após aquela data de fechamento, revela que nunca houve o ânimo efetivo de investidor na aquisição da sociedade.

Essa constatação é evidente no caso da TUPÃ, em que a transferência dos ativos de interesse da SBA TORRES para a TUPÃ ocorreu apenas dois meses antes da data de fechamento da operação de aquisição da participação societária e a incorporação da TUPÃ pela SBA TORRES ocorreu na própria data de fechamento.

Participação societária adquirida	Data da celebração do Contrato	Data da A.G.E. que aprovou a cisão parcial da Oi Móvel	Data de fechamento do Contrato	Data da Incorporação da sociedade adquirida	Observação
CARYOPOCEAE	03/12/2013	01/03/2014	31/03/2014	31/07/2014	Vide Anexos 30, 35 e 39.
TUPÃ TORRES	24/06/2014	01/10/2014	01/12/2014	01/12/2014	Vide Anexos 32, 45 e 48.

Tanto no contrato de aquisição da CARYOPOCEAE quanto no da TUPÃ, em seus preâmbulos, no “CONSIDERANDO B”, há referência ao fato de que com a incorporação do acervo cindido, a Companhia reunia os requisitos para ser operadora do negócio dos Itens de Infraestrutura e a Compradora passou a ter interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia.

B) CONSIDERANDO que, com a incorporação pela Companhia do acervo cindido, a Companhia reúne os requisitos para ser operadora do negócio dos Itens de Infraestrutura, a Compradora passou a ter o interesse em adquirir a totalidade das ações representativas do capital social total da Companhia (“Ações”);

Figura 66: Extrato do preâmbulo do contrato de aquisição de participação societária. O texto possui o mesmo teor tanto no contrato da CARYOPOCEAE quanto no da TUPÃ (Vide Anexos 30 e 45).

Nas datas em que aqueles contratos foram celebrados, as cisões da Oi ainda não haviam ocorrido (Vide tabela da Figura 74). As afirmações de que a fiscalizada passou a ter interesse em adquirir as ações da Companhia (CARYOPOCEAE e TUPÃ), em razão da incorporação do patrimônio cindido da Oi, realizadas nas datas de celebração de cada contrato, não podem ser consideradas verdadeiras, visto que, naquelas datas, as referidas cisões ainda não haviam ocorrido.

Portanto, as declarações contidas no “CONSIDERANDO B”, dos contratos de aquisição da CARYOPOCEAE e da TUPÃ, não são verdadeiras, o que comprova a simulação, nos termos do art. 167, § 1º, inciso II, do Código Civil.

No caso dos Ágios CARY e TUPÃ, houve a realização de contratos simulados, que tinham como objeto aparente a aquisição de participações societárias, contudo, a adquirente nunca teve, ânimo de investidor, tornando-se acionista das companhias, tanto que, quase que imediatamente após as aquisições, as empresas adquiridas foram incorporadas pela SBA TORRES. Os verdadeiros pactos, dissimulados, tinham como objeto a compra e venda de “sites de telecomunicações”.

No caso do Ágio Guarani, esta nunca foi uma transação societária entre controlada e controladora, encontramos uma simulação grosseira pois, trata-se na realidade de Oconcessão de direito de uso de ativo. A documentação apresentada (DOC. 02), para justificar a exclusão, faz prova que a operação direito de exploração comercial de 2113 torres da Oi. Foi apresentado em resposta ao TIF.08 o contrato denominado: “Foi apresentado em resposta ao TIF.08 o contrato denominado: CONTRATO DE CESSÃO DO DIREITO DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL E USO DE ITENS DE INFRAESTRUTURA E ÁREAS QUE ENTRE SI CELEBRAM TELEMAR NORTE LESTE S/A E 01 S/A DE UM LADO E SBA TORRES BRASIL, LIMITADA, DE OUTRO.”

A forma de realização dos negócios jurídicos teve como único objetivo antecipar, indevidamente, os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97. Trata-se, portanto, de planejamento fiscal abusivo.

Não se admite que dispositivos legais, criados para regular a amortização fiscal de ágio em operações reais de incorporação, fusão e cisão, sejam manipulados com o único intuito de

obter vantagem fiscal, a partir da criação de situação artificial em sua essência, ou seja, por meio da utilização de pessoa jurídica aparente, sem materialidade ou substância econômica.

Tanto em relação ao ágio CARY quanto ao ágio TUPÃ, houve uma ação (indevida amortização fiscal do ágio), praticada de forma dolosa (simulação praticada por meio da criação de situação artificial que se subsumisse à hipótese normativa que autoriza a dedução antecipada do ágio), que modificou uma característica essencial da regra matriz de incidência tributária (redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) e que diminuiu o “quantum” do tributo devido (aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo reduzida).

Portanto, estão presentes todos os requisitos que tipificam a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Quanto aos Ágios VIVO 800 e EVEREST, nem a etapa I nem a etapa II, foram realizadas não houve aquisição de qualquer participação societária nem sequer fusão, cisão ou incorporação que resultasse em absorção de patrimônio de outra sociedade, portanto, a realização da amortização fiscal daqueles ágios é tentativa de redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não há qualquer base legal para a amortização fiscal realizada. Consequentemente, o dolo na conduta torna-se evidente.

Tanto em relação ao ágio VIVO 800 quanto ao ágio EVEREST, houve uma ação (indevida amortização fiscal do ágio), praticada de forma dolosa que modificou uma característica essencial da regra matriz de incidência tributária e que diminuiu o “quantum” do tributo devido.

Portanto, estão presentes todos os requisitos que tipificam a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A conduta que resultou na amortização fiscal indevida dos ágios não pode ser caracterizada como simples equívoco, visto que se repetiu em relação aos ágios CARY, TUPÃ, VIVO 800, EVEREST, GUARANI E HIGHLINE nem tampouco pode ser considerada como erro escusável, pois causou dano a terceiro, no caso, o Erário Federal.

Em relação ao ágio REDE SUL, houve a aquisição de uma empresa operacional (REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.) e não há elementos para afirmar que sua incorporação, pela SBA TORRES, tenha tido motivação exclusivamente tributária. Existe um laudo fundamentando o ágio da operação em expectativa de rentabilidade futura da empresa, contudo, não houve a observância do critério residual de alocação daquele ágio, para efeito de amortização fiscal, e **o valor pago na negociação equivale apenas ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis da investida, logo, não houve pagamento relativo ao Goodwill.** A amortização do ágio com base no art. 7º da Lei nº 9.532/97 caracteriza infração fiscal, mas não há como comprovar a ocorrência de dolo na conduta praticada, não sendo cabível, portanto, a duplicação da multa de ofício (qualificação).

Nos casos dos Ágios Guarani, Highline, CARY, TUPÃ, Vivo 800 e EVEREST estão presentes os requisitos da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I e § 1º, devendo ser aplicada a multa de ofício em seu percentual de 150%; e no caso do Ágio REDE SUL deve ser aplicada a multa de ofício em seu percentual de 75%.

Valores Glosados	% de Multa
Ágio Cary	150%
Ágio Everest	150%
Ágio Guarani	150%
Ágio Highline	150%
Ágio RedeSul	75%
Ágio Tupã	150%
Ágio Vivo 800	150%

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

A autuação correspondente ao ano-calendário de 2016, corrigiu ao saldo de prejuízo acumulado para R\$ 51.443.156,77. Desse modo, este é valor corrigido, inicia em 2017 como montante de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, de períodos anteriores.

Com base nos valores corrigidos e computadas as glosas mensais, calcula-se mensalmente e abate-se da lavratura o valor do prejuízo fiscal de exercícios anteriores passível de aproveitamento na redução do presente lançamento fiscal, respeitado o limite de 30% para compensação.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 16 e tendo como referência a apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL, relativos aos anos-calendário de 2017 a 2019.

O contribuinte foi intimado a informar os saldos de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, existentes no início daquele período; assim como esclarecer se aqueles saldos tinham sido, de alguma forma, utilizados no âmbito de algum dos parcelamentos especiais instituídos para a quitação de débitos de natureza tributária ou não tributária, tais como, a título de exemplo, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), ou ainda se aqueles saldos tinham sido compensados em algum exercício posterior, tendo apresentado a seguinte resposta:

Por meio do mesmo TIF nº 10, caso os saldos de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL, de períodos anteriores a 2016, não tivessem sido utilizados ou tivessem sido apenas parcialmente utilizados, o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre o desejo de que aqueles saldos fossem aproveitados pela fiscalização para a redução de crédito tributário que viesse a ser constituído de ofício, decorrente de infrações fiscais eventualmente constatadas durante a presente ação fiscal, tendo apresentado o seguinte:

SBA: A Fiscalizada informa que deseja que o saldo remanescente seja aproveitado pela fiscalização para a redução de crédito tributário que venha a ser constituído de ofício, decorrente de infrações fiscais eventualmente constatadas durante a presente ação fiscal.

Respeitado o limite legal de 30%, abateu-se, tanto das bases de cálculo de IRPJ quanto de CSLL, o montante de R\$ 51.443.156,77, a título de compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores e de compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores.

DA MULTA ISOLADA

Em razão da indevida redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, detalhada nesse Termo de Verificação Fiscal, houve falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas mensais daqueles tributos.

Ao optar pelo regime de apuração anual, a lei estabelece que seja feita a apuração mensal do tributo, a título de antecipação, com base na receita bruta e acréscimos ou com base em balanço ou balancetes de suspensão/redução, além do recolhimento mensal daquelas antecipações (Art. 2º. da Lei nº 9.430/96).

No caso do não pagamento da estimativa mensal ou de seu pagamento a menor, a legislação tributária, no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96, estabelece a aplicação de multa que deve ser exigida isoladamente.

Em face da redução indevida do IRPJ e da CSLL mensais devidos por estimativa, aplica-se, neste ato, multa isolada à alíquota de 50% sobre os valores que deixaram de ser recolhidos por estimativa, conforme discriminado nos “Demonstrativos do Cálculo da Multa Isolada” de IRPJ e de CSLL (Anexos 68 e 69), que fazem parte integrante e indissociável deste Termo de Verificação Fiscal.

PERÍODO DE APURAÇÃO	2017	2018	2019	Total
Multa isolada IRPJ	21.856.071,66	46.381.548,44	50.050.822,29	118.288.442,39
Multa isolada CSLL	12.472.433,82	16.700.957,47	17.853.741,12	47.027.132,41

DA CONSOLIDAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Tabela a seguir consolida os valores glosados, relativos à obrigação principal, e discrimina os percentuais da multa de ofício aplicados:

Valores Glosados	2017	2018	2019	Total	% de Multa
Ágio Cary	134.492.206,50	134.492.206,50	134.492.206,50	403.476.619,50	150%
Ágio Everest	91.447,32	91.447,32	91.447,30	274.341,94	150%
Ágio Guarani	-	57.227.083,32	57.227.083,32	114.454.166,64	150%
Ágio Highline	-	41.056.970,59	54.746.407,92	95.803.378,51	150%
Ágio RedeSul	18.816.697,33	18.816.697,33	18.816.697,33	56.450.091,99	75%
Ágio Tupã	111.901.403,40	111.901.403,40	111.901.403,40	335.704.210,20	150%
Ágio Vivo 800	31.359.030,26	31.359.030,26	31.359.030,26	94.077.090,78	150%
TOTAL	296.660.784,81	394.944.838,72	408.634.276,03	1.100.239.899,56	-

A interessada se insurgiu, em 28/12/2022 (fl. 6574), contra a autuação, através de impugnação (fls. 6196 a 6232), do qual teve ciência em 29/11/2022 (fl. 6156) apresentando os argumentos que se seguem:

□ Para expandir as suas atividades no País, a Impugnante realizou a aquisição de diversos ativos e investimentos ao longo de anos:

□ a) Em 2013, a Impugnante adquiriu VIVO 800, um conjunto de torres de telecomunicação (ativos tangíveis) e contratos de locação (ativos intangíveis), com prazo pré-determinado, os quais, por caracterizar uma combinação de negócios, foram objeto de laudo de avaliação a valor justo, no qual foi estabelecida a forma de alocação do preço entre esses ativos tangíveis e intangíveis, como consta dos registros contábeis da companhia;

□ b) Também em 2013, a Impugnante adquiriu, por meio do Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura, grupo de ativos denominado GUARANI, que consistia em um conjunto de contratos e direitos de uso, com prazo pré-determinado, os quais foram avaliados por meio laudo próprio para a alocação integral do preço entre esses ativos;

□ c) Já em 2015, a Impugnante adquiriu EVEREST, torres de telecomunicação (ativos tangíveis) e contratos de locação (ativos intangíveis), com prazo pré-determinado, e com base em laudos de avaliação a valor justo alocou quase integralmente o preço de aquisição aos ativos tangíveis e intangíveis, como consta de seus registros contábeis, enquanto uma pequena parcela remanescente imaterial foi registrada como ágio;

□ d) Em 2014, a Impugnante adquiriu a totalidade das participações societárias em Caryopocease SP Participações S.A. e Tupã Torres S.A., sociedades titulares de torres de telecomunicação e contratos de locação com clientes, por prazo determinado (portfólios denominados CARY e TUPÃ). Procedeu à avaliação a valor justo dos ativos das sociedades controladas, desdobrando o custo de aquisição destes investimentos em valor de patrimônio líquido e mais valia dos ativos, pelo que, após a incorporação destas entidades pela Impugnante, essa mais valia foi devidamente registrada na contabilidade junto ao custo destes ativos tangíveis (torres) e intangíveis (contratos de locação por prazo determinado) que lhe deram causa;

□ e) Em 2017, a Impugnante adquiriu as participações da empresa Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicações S.A. que detinha torres de telecomunicação e contratos de locação com clientes, por prazo determinado. A Impugnante avaliou a valor justo os ativos das sociedades controladas, desdobrando o custo de aquisição destes investimentos em valor de patrimônio líquido e mais valia dos ativos, pelo que, após a incorporação destas entidades, essa mais valia foi contabilizada junto ao custo destes ativos tangíveis (torres) e intangíveis (contratos de locação por prazo determinado);

□ f) Em 2013, a Impugnante adquiriu a totalidade das participações societárias de REDE SUL, cujo valor do investimento foi devidamente registrado em sua contabilidade, porém, como esta operação ocorreu antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, para fins fiscais o sobrepreço pago na aquisição destas ações consistiu em ágio, fundamentado em rentabilidade futura, nos termos da redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e segundo o art. 16 da Lei nº 11.941/09 (RTT).

□ Apesar do correto registro contábil, de acordo com os contratos e atos societários, a Impugnante, no LALUR, LACS e na ECF, indicou os valores correspondentes à mais valia

dos ativos em “a”, “b”, “c” e “d” como se fossem ágio (goodwill) na aquisição de participação em controlada ou coligada.

Apesar deste erro formal, a Impugnante ao mesmo passo que na escrita fiscal amortizou os valores sob a denominação de “ágio”, por um prazo de 10 anos, em sua escrita fiscal, também adicionou, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas relativas à depreciação dos ativos (torres, em cujo custo se encontra registrada a mais valia) pelo seu prazo de vida útil remanescente e a amortização dos intangíveis (contratos de locação por prazo determinado de 10 anos, em cujo custo foi registrada a mais valia).

Os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, se equivalem ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, CARY, EVEREST, GUARANI, HIGHLINE e TUPÃ efetivamente registrados na contabilidade que foram tributados

Os valores erroneamente denominados de ágio correspondem à depreciação dos ativos e à amortização dos intangíveis.

A Fiscalização identificou o erro, mas lavrou o Auto de Infração para a cobrança de débitos de IRPJ e CSLL e acréscimos, relativos aos anos-calendário 2017 a 2019 (exercícios 2018 a 2020), em razão da glosa das amortizações de “ágio” relacionadas aos 6 portfólios VIVO 800, CARY, EVEREST, GUARANI, HIGHLINE e TUPÃ, mas sem glosar as adições incorretamente realizadas pela Impugnante.

Segundo o Auto de Infração a Impugnante teria registrado o lançamento do ágio (goodwill) em relação aos portfólios indicados nos itens “a” a “e”, quando a totalidade do preço de aquisição teria sido alocada aos ativos tangíveis e intangíveis, sem que remanescesse qualquer parcela do preço passível de constituir um “goodwill”. Conclui o Auto de Infração que não houve a aquisição de investimento em controlada com ágio e, portanto, “não houve a subsunção do fato concreto à norma jurídica” (art.7º e 8º da Lei nº 9.532/97), inexistindo direito à amortização de ágio, além de alegar subsidiariamente que o real adquirente de CARY, TUPÃ e HIGHLINE seria o sócio controlador no exterior.

Em relação à REDE SUL, o Auto de Infração considerou indedutível o ágio na aquisição da participação societária da Rede Sul Participações S.A. e de sua subsidiária integral Rede Sul Telecomunicações Ltda. por considerar que o valor total pago na operação foi de R\$ 143.186.939,65, “valor inferior ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis das incorporadas conforme tratamento contábil conferido ao ágio”, conforme fl. 5739 do TVF.

A autuação não pode prosperar pois:

(i) Houve erro no registro dos valores deduzidos sob a nomenclatura de ágio (goodwill) na aquisição dos ativos de VIVO 800, EVEREST e GUARANI, contudo, não tivesse a Impugnante adicionado a depreciação das torres (art. 57 da Lei nº 4.506/64) e a amortização dos contratos (art. 41 da Lei nº 12.973/2014) para fins do IRPJ e da CSLL, teria apurado uma base de cálculo equivalente;

(ii) O erro formal do contribuinte ao denominar tais valores de ágio na ECF, quando em essência estes correspondiam à depreciação dos ativos e amortização do intangível, não altera a realidade dos fatos, consubstanciada nos contratos, na contabilidade e demonstrações financeiras;

(iii) O Auto de Infração ao glosar as despesas de ágio tinha o dever de reapurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deduzindo a depreciação dos ativos e a amortização dos intangíveis que foram equivocadamente adicionadas, corrigindo o erro da Impugnante como determina o § 2º do art. 147 do CTN;

(iv) Se fossem confrontadas as exclusões e adições, correspondentes às depreciações e amortizações destes ativos, com a amortização do ágio, teria concluído que o efeito fiscal foi próximo a zero;

(v) Inexistência de vantagem para o contribuinte ou prejuízo ao erário evidenciando a ausência de conduta dolosa com o fim de fraudar o erário;

- (vi) Em relação a HIGHLINE, CARY e TUPÃ, é nulo o lançamento, pois o Auto de Infração se fundamenta em suposta violação à Lei nº 9.532/1997, sem observar que esse diploma seria inaplicável às operações da Impugnante, tendo em vista a opção manifestada em sua DCTF de agosto de 2014, para antecipar os efeitos da Lei nº 12.973/2014, ao abrigo da qual devem ser examinadas as aquisições;
- (vii) A opção pela antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014 era do conhecimento da fiscalização, sendo feita em agosto de 2014 e confirmada em dezembro de 2014 na DCTF. A Impugnante protocolou tempestivamente os respectivos laudos de avaliação dos ativos a valor justo, elaborados por perito independente (KPMG), portanto, não havia a opção feita pela Lei nº 12.973/2014);
- (viii) Ao abrigo da Lei nº 12.973/2014 a Impugnante tem o direito à depreciação do valor justo dos ativos e à amortização do valor justo dos intangíveis relativos às operações de HIGHLINE, CARY e TUPÃ, pois são necessários e foram cumpridos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária;
- (ix) Eventual erro da Impugnante ao reportar em seu LALUR, LACS e ECF o ágio, em lugar da depreciação e amortização dos ativos, não pode impedir que os valores corretos sejam por ela deduzidos, pois estes se encontram na sua contabilidade, as mais valias são controladas em subcontas e os laudos foram protocolados tempestivamente junto à SRF;
- (x) Ao Auto de Infração competia a correção destes erros e reapuração dos valores, nos termos do já mencionado § 2º do art. 147 do CTN, não lhe cabendo a glosa integral dos montantes deduzidos, ainda mais sob fundamento legal (art. 7º da Lei nº 9.532/1997) manifestamente inaplicável no caso em concreto face à opção irretroatável da Impugnante;
- (xi) Descabida a tese de que há controladora, no exterior, na condição de “real adquirente” dos investimentos em HIGHLINE, CARY e TUPÃ, quando a Impugnante é empresa existente e em operação no País desde 2012, sendo que ela detém a titularidade desde ativos e os opera diretamente desde a incorporação das referidas investidas;
- (xii) Indevida também a glosa da amortização fiscal do ágio de REDE SUL, cujo controle foi adquirido pela Impugnante em 2013, portanto, na vigência do regime anterior do ágio, tendo este sido devidamente fundamentado em expectativa de rentabilidade futura do negócio, com base em laudo tempestivamente elaborado para este fim.
- (xiii) O fato de o preço de aquisição ter sido parcialmente alocado, para fins contábeis, ao valor justo dos ativos e intangíveis em nada altera o tratamento fiscal desta operação, já que tal alocação operava-se exclusivamente para fins contábeis, em atendimento à legislação comercial, sem que o mesmo critério fosse aplicado para fins fiscais;
- (xiv) Apenas com o advento da Lei nº 12.973/2014 é que foi alterada a sistemática do ágio fundado em rentabilidade futura, passando este à condição de ágio residual (goodwill) em razão da adoção da obrigatória ordem de alocação do preço para fins fiscais;
- (xv) A Lei nº 12.973/2014 não é aplicável ao presente caso, tendo em vista a aquisição de REDE SUL ter ocorrido em 2013;
- (xvi) Se fosse aceita a tese de conferir a esta transação o tratamento de uma aquisição de ativos, o resultado seria o mesmo, pois o custo de aquisição deveria ser imputado aos ativos tangíveis, sujeitos à depreciação e ao intangível, sujeito à amortização, podendo-se no máximo verificar algum efeito temporal;
- (xvii) A Impugnante demonstra ainda que em razão das considerações anteriores é incabível o lançamento, no presente caso, de multa qualificada, pois não se configura fraude, nem há dolo por parte da Impugnante;
- (xviii) Por fim, deve ser anulada o lançamento da multa isolada, eis que concomitante com a multa de ofício, já que a primeira é absorvida pela segunda, face ao princípio da consunção.
- Junta-se a Termo de Constatação de 2017 (Doc_Comprobatorio02), 2018 (Doc_Comprobatorio03) e 2019(Doc_Comprobatorio04) em que suas alegações ficam comprovadas, bem como Sumário Executivo contendo as conclusões dos referidos Termos

(Doc_Comprobatorio05), requerendo que o processo seja convertido em diligência, para que sejam confirmadas suas alegações sobre as adições e exclusões realizadas no LALUR, ECF e no LACS e verificados os efeitos da depreciação das torres e amortização dos contratos.

□ **DO MÉRITO**

□ **VIVO 800, EVEREST E GUARANI.**

□ Em 20/12/2012, a Impugnante e a Vivo S/A celebraram “Contrato de Venda e Compra de Bens Móveis e Outras Avenças” (fls. 1272/1281) tendo por objeto “a venda pela VIVO e a compra pelo COMPRADOR [Impugnante] de 800 torres de telecomunicações de propriedade da VIVO (...)” e a cessão da posição contratual em “contratos de uso de terreno a título de locação e outros contratos com estruturas que concedam direitos similares”.

□ O contrato dispunha também sobre a locação dos ativos adquiridos para a vendedora (VIVO) pelo prazo de 10 (dez) anos, configurando uma combinação de negócios em razão do conjunto de ativos tangíveis e intangíveis.

□ O contrato dispunha que: “pela aquisição das Torres será compatível ao valor de mercado e será equivalente ao montante total de R\$ 362.773.673,96 (trezentos e sessenta e dois milhões, setecentos e setenta e três mil, seiscentos e setenta e três reais e noventa e seis centavos) (...)”.

□ Houve o pagamento pela Impugnante à Vivo S/A do valor acordado em contrato, conforme comprovantes apresentados à fiscalização, e a correspondente transferência dos ativos e contratos à Impugnante.

□ O preço da operação foi alocado parte aos ativos tangíveis (torres) e parte aos contratos (intangível) com base nos laudos anexados ao presente processo, tendo sido desta forma registrada a operação.

□ a Telemar Norte Leste S/A e a Oi S/A, “Contrato de Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura” (fls. 1887/1945) tendo por objeto “a cessão do direito de exploração comercial e uso de Itens de Infraestrutura”.

□ O contrato dispunha também sobre a contratação da então cessionária (i.e.: Impugnante) pela Cedente (i.e.: Oi S/A) para uso dos ativos por contratos de locação, configurando uma combinação de negócios.

□ Sobre o preço no contrato: “pela cessão de Direito de Exploração Comercial e Uso objeto deste Contrato, a Cessionária pagará à Cedente o valor equivalente a R\$ 325.000,00 por Torre, somando o valor total de R\$ 686.725.000,00”.

□ Em 26/11/2013, houve o pagamento pela Impugnante à Oi S/A e à Telemar Norte Leste S/A do valor acordado, conforme comprovantes. Utilizaremos exemplos relacionados ao ano-calendário de 2018 para fins de exemplo.

□ Os registros contábeis e demais informações dos três períodos autuados constam nos Termos de Constatação anexados à presente Impugnação, e a correspondente transferência dos ativos e contratos à Impugnante.

□ O preço da operação foi alocado parte como contratos (intangível) com base no laudo anexado ao presente processo (fls. 1951/2107), tendo sido desta forma registrada a operação na sua contabilidade. Veja-se o registro contábil realizado:

□ Em junho/2015, a Impugnante adquiriu 04 sites da empresa Everest Engenharia de Infraestrutura LTDA. e contratos de locação de espaço das respectivas torres, no valor de R\$ 1.950.000,00, cujo preço foi pago na data da aquisição.

□ Esta aquisição, como consta do próprio TVF, encontra-se devidamente contabilizada pela companhia e refletida em suas demonstrações financeiras (R\$ 1.933.000,00) sendo parte do valor alocado aos ativos e parte aos intangíveis (contratos) objeto da operação, à exceção da irrisória quantia de aproximadamente R\$ 17mil registrada como ágio residual:

- Os portfólios analisados não representaram a aquisição de participações societárias, mas sim de ativos fixos e intangíveis aptos a gerar o direito à depreciação das torres e amortização dos contratos.
- O presente caso não trata da amortização fiscal de ágio (goodwill). O presente caso trata tão somente de um mero erro de escrituração fiscal.
- O próprio TVF reconhece isso, quando registra que as operações denominadas de GUARANI, VIVO 800 e EVEREST consistiram na mera aquisição de ativos tangíveis e intangíveis.
- Apesar de se tratar de um erro, o Auto de Infração apenas glosou a amortização do ágio, sem, contudo, glosar simetricamente a adição das despesas de depreciação da mais valia dos ativos (torres) e da amortização do correspondente intangível(contratos),
- Como demonstra o Termo de Constatação, da KPMG, em relação a VIVO 800, no ano de 2018. A Impugnante contabilizou: i) e depreciação R\$ 2.669.646,84 das torres e R\$ 11.031.824,23 da mais-valia, totalizando R\$ 13.701.471,07; ii) amortização dos ativos intangíveis, R\$ 20.327.206,03; e R\$ 6.146.359,15, correspondente à amortização fiscal de novos contratos.
- Ao invés de deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL, a Impugnante adicionou a mais valia dos ativos e a amortização do intangível na Linha 92 (“Outras Adições”) da Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do período. Com esta adição, a Impugnante acabou por oferecer à tributação R\$ 31.359.030,26 (R\$ 11.031.824,23 + R\$ 20.327.206,00).
- A Impugnante deduziu igual valor (R\$ 31.359.030,26, por ano) a título de ágio, sendo este montante glosado pelo Auto de Infração.
- Não há qualquer vantagem fiscal.
- Como se verifica dos referidos Termos, as despesas de ágio coincidem com o valor passível de dedução fiscal a título de depreciação e amortização dos ativos e mais valia dos ativos GUARANI, VIVO 800 e EVEREST, vejamos:
 - **VIVO 800**
 - A SBA efetuou a exclusão de:(i) 2.669.649,60, correspondente à depreciação fiscal do ativo imobilizado – torres; e (ii) R\$ 31.359.030,26 (sendo R\$ 11.031.824,23, correspondente à depreciação da mais valia; e R\$ 20.327.206,03, correspondente à amortização fiscal do ativo intangível – contratos e rentabilidade espaço de locação); e (iii) R\$ 6.146.359,15, correspondente à amortização fiscal de novos contratos.
 - O efeito fiscal decorrente dos ajustes realizados pela SBA na apuração do IRPJ e da CSLL do ano calendário 2018, referente ao ativo imobilizado VIVO 800, corresponde ao ajuste de adição de R\$ 39.928.583,72 e da exclusão de R\$ 40.175.039,06, refletindo num efeito fiscal líquido real de uma exclusão do montante de R\$ 246.455,71, a qual decorre da diferença dos prazos de depreciação contábil versus fiscal. Portanto, a SBA efetuou exclusão de R\$ 246.455,71, resultando em apuração do IRPJ e da CSLL em valor inferior àquele que teria sido apurado caso a sociedade tivesse reconhecido somente a depreciação contábil do ativo VIVO 800.
 - A amortização do ativo intangível não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que as amortizações contábil e fiscal se anulam. Uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 26.473.565,28 ao ano.” 37. Frise-se que o montante informado no item (ii) do Termo de Constatação da KPMG acima **corresponde** ao valor glosado no Auto de Infração, referente ao portfólio VIVO 800 (R\$ 31.359.030,26, por ano), conforme se verifica do trecho extraído do TVF (fls. 5726):
 - O montante total para 2017 a 2019 de R\$ 94.077.090,78, referente à exclusão do Ágio VIVO 800, foi inteiramente glosado, na razão de R\$ 31.359.030,26 a cada ano.” Inegável é o direito de a Impugnante ter a depreciação e a amortização reconhecidas, já que o que se

comprova é que houve mero erro de classificação/escrituração, sem, contudo, afetar o resulta fiscal.

□ GUARANI

□ A SBA efetuou a exclusão do saldo de R\$ 51.933.578,16, correspondente à amortização do ativo intangível – cessão do direito e uso de itens de infraestrutura e área.

□ A amortização do ativo intangível de cessão do direito e uso de itens de infraestrutura e área não resulta em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2018. Identificou-se uma variação no montante de R\$ 5.293.505,17 entre os saldos amortizados (R\$ 57.227.083,32) versus fiscal (R\$ 51.933.578,16).

□ Contudo, o montante de R\$ 5.293.505,17 foi ajustado no ano-calendário de 2019, conforme é possível verificar na ECF do ano-calendário de 2019. Constatamos ainda, que o valor glosado representa o R\$ 57.227.083,32, relativo ao ativo intangível; conforme exame analítico constante do Anexo V”.

□ Como se viu, o Termo de Constatação da KPMG indica como sendo passível de amortização do intangível valor igual ao valor adicionado. O valor glosado em relação a GUARANI, conforme trecho extraído do TVF (fls. 5787) foi de:

Valores Glosados	2017	2018	2019	Total
Ágio Guarani	-	57.227.083,32	57.227.083,32	114.454.166,64

□ A esse respeito importante é a constatação da KPMG sobre tal portfólio, já que, a despeito da glosa de R\$ 57.227.083,32, a exclusão do período foi de R\$ 51.933.578,16, valor este idêntico ao da adição. Ou seja, aqui mais uma vez fica comprovado que a Impugnante teve como metodologia adicionar e excluir valores iguais, evidenciando em sua apuração fiscal apenas o direito que já era reconhecido em sua contabilidade (i.e.: amortização/depreciação).

□ Com isso, inexistente qualquer vantagem fiscal na metodologia adotada pela Impugnante.

Adição:

Exclusão:

Conta no Plano B	Descrição	Saldo Inicial	D/C	Lançamentos de 2018	D/C	Saldo Disponível	D/C	Lançamentos de 2019	D/C
AGG EXPECT R.	AGG EXPECT RENTABILIDADE	8.441,00	C	11.874,00	D	3.376,40	D	3.376,40	C
AGG ETC	AGG ETC	191.021,80	C	0,00	C	191.021,80	C	191.021,80	C
AGG CARY	AGG CARY	458.814,31	C	0,00	C	458.814,31	C	154.482,28	C
AGG EVEREST	AGG EVEREST	228.818,28	C	0,00	C	228.818,28	C	91.447,32	C
AGG FISCAL TO.	AGG FISCAL TORRES DE 2.113 -	0,00	C	0,00	C	0,00	C	13.833,576	C
AGG FISCAL TO.	AGG FISCAL TORRES DE 2.113 - GUARANÁ	0,00	C	0,00	C	0,00	C	138.861,88	C
AGG FISCAL TO.	AGG FISCAL TORRES VIRUAU IC.	442.874,87	C	0,00	C	442.874,87	C	590.489,96	C
AGG FISCAL TO.	AGG FISCAL TORRES VIVO TEL.	2.036.963,90	C	0,00	C	2.036.963,90	C	8.146.259,28	C
AGG JARNOVIC	AGG JARNOVIC	2.921.222,08	C	0,00	C	2.921.222,08	C	1.777.298,82	C
AGG LOC SITES	AGG LOC SITES	0,00	C	0,00	C	0,00	C	1.273.138,88	C

□ Em relação ao ativo EVEREST o Termo de Constatação indica que, no ano-calendário de 2018, a Impugnante excluiu: i) R\$ 0 (zero) a título de depreciação das torres e da mais-valia; ii) R\$ 91.447,32 a título de amortização dos ativos intangíveis; e (iii) R\$ 3.376,40 a título de ágio. Por outro lado, a Impugnante adicionou R\$ 49.538,76 de depreciação dos ativos e R\$ 91.447,32 de amortização do intangível na Linha 92(“Outras Adições”) da Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do período. Com esta adição, a Impugnante acabou por oferecer à tributação valor superior (R\$ 10.356,16 a mais) àquele que teria apurado, caso tivesse escriturado corretamente esses valores.

□ Este cenário do portfólio EVEREST, é expressa e claramente abordado no Termo de Constatação:

□ EVEREST Conforme se depreende das informações apresentadas no quadro supra, constatamos que a SBA efetuou a exclusão dos saldos de:

□ i) R\$ 35.806,20, correspondente à depreciação fiscal do ativo imobilizado – site e torres; e ii) R\$ 91.447,30, correspondente à amortização do ativo intangível – carteira de clientes; iii) R\$ 3.376,40 correspondente à amortização fiscal do ágio/goodwill).

□ O efeito fiscal dos ajustes realizados na apuração do IRPJ e da CSLL do ano- calendário de 2018, referente ao ativo imobilizado EVEREST, corresponde ao ajuste de adição de R\$ 49.538,76 e ajuste de exclusão de R\$35.806,20, refletindo num efeito fiscal líquido real de uma adição do montante de R\$ 13.732,56, a qual decorre da diferença dos prazos de depreciação contábil versus fiscal.

□ A amortização do ativo intangível não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 91.447,32 ao ano. Assim, o valor indicado no item (ii) do Termo de Constatação como sendo passível de amortização do intangível é equivalente ao valor glosado em relação a EVEREST, conforme trecho extraído do TVF (fls.5776):

□ “Em razão dos fatos apontados neste capítulo, o montante de R\$ 274.341,94, referente às exclusões do Ágio EVEREST, foi inteiramente glosado; como demonstrado a seguir:

Exclusões Indevidas	2017	2018	2019	Total
Ágio Everest	91.447,32	91.447,32	91.447,30	274.341,94

□ A diferença entre o valor glosado pela fiscalização e o total das exclusões no período corresponde à depreciação dos ativos no valor de R\$ 36.979,32 (sem a mais valia). A fiscalização optou por glosar apenas o montante de R\$ 94.824,70, visto que esta exclusão continha a rubrica incorreta de “ágio” – composto pelo intangível (R\$ 91.447,32) e valor residual (R\$ 3.376,40), mas não glosou as adições incorretas que a Impugnante efetuou.

□ A dedução do ágio não está em debate no presente caso, pois o que se discute é um mero erro de escrituração fiscal.

□ O Auto de Infração reconhece que não houve uma aquisição de participação em controlada ou coligada e que, portanto, inexistente ágio (goodwill), mas contraditoriamente deixam de examinar a depreciação e amortização dos ativos adquiridos.

□ Se o próprio Auto de Infração afirma que a Impugnante realizou uma aquisição de ativos, como poderia enquadrar o lançamento no art. 7º da Lei nº 9.532/97 e no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, normas manifestamente inaplicáveis nessa hipótese?

□ Tratando-se de aquisição de torres e contratos, o Auto de Infração tinha de ter aplicado os dispositivos da legislação que cuidam da depreciação de ativos (art. 305 do RIR/99) e da amortização de intangíveis (art.324 e § 4º do RIR/99).

□ Houve clara divergência entre os fatos ocorridos, registrados na contabilidade e demais documentos e seu registro no LALUR e no LACS, divergência esta que caracteriza o erro da Impugnante, passível de correção pelo lançamento.

□ Competia ao Auto de Infração não apenas efetuar a glosa do ágio, mas também retificar o erro do contribuinte, considerando a dedução da depreciação dos ativos (torres) e da amortização do intangível (contratos de locação). No entanto, além disso não ter ocorrido, o lançamento foi realizado com base em dispositivos legais que não guardam qualquer pertinência lógica com a operação realizada pela Impugnante, nem com o tratamento contábil por esta atribuído aos ativos.

□ **Prevalência dos Documentos que embasaram as operações e da contabilidade**

□ O direito tributário é um direito de sobreposição, isto é, ele atua sobre os negócios jurídicos, segundo a natureza a estes atribuída pela aplicação de outras normas de nosso ordenamento. A norma tributária, para que possa incidir sobre determinada situação, requer primeiro que estas configurem fato gerador segundo a definição que lhes for atribuível no direito privado.

□ Os contratos relativos às aquisições de VIVO 800 e de EVEREST têm por objeto a compra de ativos, tendo tais operações registradas na contabilidade e nas demonstrações financeiras, pelo que as suas consequências fiscais devem ser extraídas destes documentos, desprezando-se eventuais erros ou incompatibilidade do LALUR e/ou ECF que não alteram a realidade dos fatos.

□ Entre a contabilidade e os registros fiscais deve prevalecer a primeira, pois o segundo nela se baseia. Isto decorre do RIR, em cujo art. 272 estabelece a obrigatoriedade do contribuinte de “seguir sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a sua documentação, e utilizar os livros e os papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério”, obrigando-o nos termos do art. 273 a adotar o livro diário de suas operações e no art. 274 o livro-razão, suplementados pelos livros fiscais identificados no art.275. Já o art. 286 do RIR/2018 determina a apuração do lucro líquido com base na legislação comercial.

□ O contribuinte “deverá elaborar demonstração do lucro real, em que discriminará (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, § 1º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 2º): I - o lucro líquido do período; II - os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial; e III - o lucro real”. É com base na escrituração contábil e na legislação comercial que se chega ao lucro real e não vice e versa (art. 288 do RIR/2018).

□ Se por erro efetuou-se registro incompatível com a contabilidade e com os documentos da operação, tal circunstância deveria ensejar a reapuração por parte do auto para a correção do erro, com a requalificação dos valores para as rubricas adequadas, dando lugar ao lançamento de multa formal pelo descumprimento de obrigação acessória ou pela incorreção em suas declarações e informações fiscais. Admitir-se-ia até a glosa de excesso de dedução de valores, caso apurado que os montantes excluídos foram superiores à dedução devida, se tivesse corretamente depreciado os ativos e amortizado os contratos.

□ **Dever de Retificação do Lançamento**

□ A retificação de ofício de eventual erro do contribuinte é, aliás, dever da fiscalização, *ex vi* do § 2º do art. 147 do CTN.

□ Apesar de ter todos os documentos e os registros contábeis que corretamente a refletem, em lugar de proceder à reapuração e requalificação, se limitou a glosar as deduções da Impugnante sob o argumento de que ausente o fato tipificado na norma tributária, acusando-a ainda de cometer fraude.

□ O dever de retificar de ofício dos erros do contribuinte decorre do próprio princípio da verdade material, incumbindo ao Fisco buscar a verdade dos fatos.

□ **Ausência de Fraude**

□ A Impugnante em momento algum escondeu os fatos ou documentos.

□ Se tivesse a Impugnante registrado no LALUR a depreciação dos ativos tangíveis e a amortização do intangível, tal como ocorrida na sua contabilidade, teria chegado a um resultado fiscal equivalente ao da “amortização do ágio”.

□ Tratando-se de erro do contribuinte, constatado com base documentação apresentada à fiscalização e em sua contabilidade e demonstrações financeiras, fácil concluir que inexistiu dolo ou de fraude, tanto que estas condutas não resultaram em qualquer vantagem fiscal, nem prejuízo ao erário.

□ **DO DIREITO À DEPRECIÇÃO DO VALOR DOS ATIVOS E À AMORTIZAÇÃO DOS INTANGÍVEIS REGISTRADOS A VALOR JUSTO NA AQUISIÇÃO DE CARY E TUPÃ. DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE CARY.**

□ Em 03/12/2013, foi celebrado “Contrato de Compra e Venda de Ações, Investimento e Outras Avenças” (fls. 4106/4147) entre a Impugnante e as empresas Telemar Norte Leste S/A e BRT Serviços de Internet S/A, cujo objeto consistiu na aquisição da totalidade das ações representativas do capital social total da Caryopoceae SP Participações S/A, por R\$ 1.525.000.000,00.

□ A Oi Móvel S/A era uma subsidiária integral da vendedora Telemar Norte Leste S/A, a qual, juntamente com a vendedora BRT Serviços de Internet S/A, eram as únicas acionistas da Caryopoceae SP Participações S/A.

□ Em 01/03/2014, houve a cisão parcial da Oi Móvel S/A, com incorporação da parcela cindida para a Caryopoceae SP Participações S/A.

□ Conforme o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela Caryopoceae SP Participações S.A.” (fls.4458/4463), a cisão parcial e posterior incorporação da parcela cindida pela Caryopoceae constituiu uma etapa de reestruturação do Grupo Oi.

□ Em 27/03/2014, o capital social da Impugnante foi aumentado em R\$ 1.525.000.000,00, mediante aumento de seu capital social da Impugnante por aporte de recursos dos sócios, Brazil Shareholder I, LLC e Brazil Shareholder II, LLC, ambas domiciliadas no exterior.

□ Em 31/03/2014, a Impugnante realizou o pagamento de R\$ 1.524.995.121,89 à Telemar Norte Leste S/A e de R\$ 4.878,11 à BRT Serviços de Internet S/A, totalizando o valor acordado de R\$ 1.525.000.000,00 (fls.4258/4259).

□ Em 31/07/2014, houve a incorporação da Caryopoceae SP Participações S/A pela Impugnante (fls. 4849/4861).

□ **DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE TUPÃ.**

□ Em 24/06/2014, foi celebrado “Contrato de Compra e Venda de Ações, Investimento e Outras Avenças” (fls. 5187/5230) entre a Impugnante e as empresas Telemar Norte Leste S/A e BRT Serviços de Internet S/A, cujo objeto consistiu na aquisição da totalidade das ações representativas do capital social total da Tupã Torres S/A, por R\$ 1.172.493.238,00.

□ A empresa Oi Móvel S/A era uma subsidiária integral da vendedora Telemar Norte Leste S/A, sendo que, juntamente com a vendedora BRT Serviços de Internet S/A, eram as únicas acionistas da Tupã Torres S/A.

□ Em 01/10/2014, houve a cisão parcial da Oi Móvel S/A, com incorporação da parcela cindida pela Tupã Torres S/A.

□ Conforme o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Oi Móvel S.A. com Incorporação da Parcela Cindida Pela Tupã Torres S.A.” (fls. 5241/5246), a cisão parcial e posterior incorporação da parcela cindida pela Tupã Torres S.A. constituiu uma etapa de reestruturação societária e patrimonial do Grupo Oi.

□ Conforme contrato de câmbio datado de 25/11/2014, a Impugnante recebeu de sua controladora indireta no exterior, Brazil Shareholder I LLC, o montante de R\$ 1.150.000.000,00, a título de empréstimo (fls. 5233/5237), sem juros.

□ Em 01/12/2014, a Impugnante realizou o pagamento de R\$ 1.172.480.340,57 à Telemar Norte Leste S/A e de R\$ 12.897,43 à BRT Serviços de Internet S/A, totalizando o valor acordado de R\$ 1.172.493.238,00 (fls.5231/5232).

□ Em 01/12/2014, houve a incorporação da Tupã Torres S/A pela Impugnante (fls. 1788/1841). A mais valia foi registrada na sua contabilidade junto aos ativos que lhe deram causa.

□ **DA AQUISIÇÃO DA HIGHLINE DO BRASIL INFRAESTRUTURA DE TELECOMUNICAÇÃO S/A**

□ em 13/10/2017, a Impugnante celebrou o “Contrato De Compra De Participações Societárias” (fls. 2154/2334), com Fundo Pátria de Investimentos, cujo objeto consistiu na aquisição da totalidade das ações representativas do capital social total da Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicação S/A, pelo preço de R\$ R\$ 734.132.379,05 (setecentos e trinta e quatro milhões cento e trinta e dois mil trezentos e setenta e nove reais e cinco centavos). A esse respeito, o valor final da transação pode ser assim decomposto: (i) R\$ 713.260.342,07, liberações correspondentes ao Closing I; (ii) R\$ 313.254,43, liberações correspondentes ao Closing II; (iii) R\$ 11.858.982,35, liberações correspondentes ao Closing III/Earnout; (iv) R\$ 1.055.516,87 liberações correspondentes ao Closing IV e (v) ajustes realizados no contexto dos Closing Statements, conforme comprovantes de fls. 2772/2801.

□ A Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicação S/A era entidade operante, com mais de 5 anos de mercado e sem qualquer vinculação de seus titulares à Impugnante, sendo inconcebível cogitar que a aquisição ocorreu de forma simulada para qualquer benefício.

□ Já em março de 2018, a adquirida foi incorporada pela Impugnante:

□ O custo de aquisição do investimento na Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicação S/A foi desdobrado em valor patrimonial das ações e mais valia dos ativos tangíveis (torres) e intangíveis (contratos), conforme apurado em laudo de avaliação a valor justo.

□ A depreciação e amortização dos ativos e de sua mais valia foi adicionada na apuração do lucro real e, em seu lugar, o contribuinte deduziu quantia equivalente por erro sob a denominação de “ágio”.

□ Não houve o pagamento de ágio na aquisição do controle de CARY, HIGHLINE e TUPÃ, na medida em que a diferença entre o valor justo dos ativos líquidos das investidas e seus respectivos valores de patrimônio líquido na época da aquisição correspondem à mais valia dos ativos tangíveis e intangíveis, segundo os laudos de avaliação a valor justo.

□ Após a incorporação das investidas, a mais valia dos ativos foi registrada na contabilidade junto aos ativos não-circulantes que lhe deram causa, sendo por isso passíveis de depreciação (torres) e amortização (contratos e disponibilidade). Uma vez que estes ativos são necessários para a consecução da atividade-fim da Impugnante (fonte produtora do rendimento), os valores correspondentes à depreciação dos ativos tangíveis (torres) e à amortização dos intangíveis (contratos com clientes) atendem ao disposto no inciso III, do artigo 13, da Lei nº 9.249/199514.

□ Tais fatos são comprovados por meio do Termo de Constatação, elaborado pela KPMG Assesores Ltda., o qual comprova que a Impugnante equivocadamente adicionou à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes correspondentes às depreciações dos ativos tangíveis e às amortizações dos intangíveis, oferecendo-os à tributação, enquanto de outro lado deduziu o valor que lhes era equivalente sob a nomenclatura errada de ágio.

□ O exame dos contratos e da escrita contábil, em confronto com a apuração fiscal, revela o manifesto erro da Impugnante, sem qualquer intenção de lesar o erário.

□ Inaplicabilidade dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97 face à Opção pela Antecipação dos Efeitos da Lei nº 12.973/2014

□ Em relação aos investimentos em HIGHLINE, CARY e TUPÃ, o Auto de Infração incorre em erro ao enquadrar os fatos no disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, concluindo pela inexistência de “ágio residual” amortizável.

□ Estes dispositivos legais dizem respeito ao regime de amortização do ágio previsto na redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 que é inaplicável ao presente caso.

□ A Lei nº 12.973/2014 veio inaugurar nova sistemática com relação ao ágio, alterando, inclusive, o seu conceito. Até a sua edição, vigorava o regime previsto na redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na qual o ágio consistia simplesmente na “diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I [valor de patrimônio líquido contábil das ações]”.

□ Qualquer quantia paga pela aquisição de participação em controlada ou coligada que excedesse o valor de patrimônio líquido do investimento, era considerada ágio, o que poderia variar era o seu fundamento que, de acordo com o § 2º art. 20 do Decreto Lei 1.598/77, poderia ser classificado como “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”.

□ O ágio rentabilidade futura correspondia à capacidade da empresa de gerar resultados futuros, sendo geralmente avaliada pela estimativa de geração futura de caixa do conjunto de seus ativos e atividades.

□ O art. 16 da Lei nº 11.941/09 (RTT) não alterou o regime fiscal.

□ A Lei nº 12.973/2014 aproximou o regime fiscal da regra contábil, alterou o art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77 prevendo que a parcela do preço de aquisição do investimento, excedente ao valor de patrimônio líquido contábil das ações alocada aos ativos, tangíveis e intangíveis, passaria a ser denominada de mais valia do ativo e o valor remanescente (não passível de alocação aos ativos), passaria a ser denominado de ágio de rentabilidade futura (goodwill).

□ Com esta alteração, o “valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade” e o “c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas” deixaram de ser causa do ágio, passando a ser classificados como mais valia do ativo. Por sua vez, o ágio por rentabilidade futura passou a corresponder “à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I [valor de patrimônio líquido contábil] e II [mais ou menos valia do ativo] do caput” (inciso III do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014).

□ A Lei nº 12.973/2014 inaugurou os novos conceitos de mais valia e ágio, sendo que este último passou a se denominar também de “goodwill”, para distinguir do regime anterior, previsto na redação original do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77 e dos efeitos fiscais que lhes eram aplicáveis nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

□ A Impugnante manifestou optou por antecipar os efeitos da Lei nº 12.973/2014 nos termos do seu art. 75, § 1º, conforme DCTF de agosto de 2014.

□ Nos termos do art. 65 da Lei nº 12.973/2014, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 são aplicáveis “somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014”.

□ A aplicabilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 está condicionada a que o contribuinte não tenha optado por antecipar os efeitos da Lei nº 12.973/2014, pois a opção implica na renúncia aos efeitos do artigo 65.

□ A opção da Impugnante era do conhecimento da fiscalização, que não poderia tê-la ignorado, nem poderia aplicar às operações com HIGHLINE, CARY e TUPÁ o disposto na Lei nº 9.532/97.

□ Decorre desta opção a aplicação mandatória do art. 2º da Lei nº 12.973/2014, que deu nova redação ao art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, e que determina o desdobramento do custo de aquisição do investimento em controlada.

□ Também decorre da antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014 que após a incorporação destas entidades deve ser aplicado o disposto o art. 20 da Lei.

□ A Impugnante contratou perito independente (KPMG) para a elaboração de laudos de avaliação dos ativos a valor justo e de alocação do preço de compra de HIGHLINE, CARY e TUPÁ, os quais foram tempestivamente protocolados junto à Secretaria da Receita Federal, na forma e prazo estabelecidos no § 3º do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014.

□ A Impugnante levou ao conhecimento da RFB a avaliação dos investimentos adquiridos, que determinava a alocação do preço de compra integralmente à mais valia dos ativos tangíveis e intangíveis e, refletindo isso corretamente em sua contabilidade o valor do investimento em HIGHLINE, CARY e TUPÁ foi desdobrado em valor de patrimônio líquido contábil e mais valia dos ativos.

□ Após a incorporação das investidas, a Impugnante, em atendimento ao disposto no § 3º do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, registrou a mais valia como parte do custo dos respectivos ativos (torres) e intangíveis (contratos) e deste modo adquiriu o direito ao cômputo da depreciação e da amortização da mais valia.

□ O valor correspondente à depreciação dos ativos tangíveis (torres e antenas de telecomunicação) e da amortização dos intangíveis (contratos com clientes) atende ao disposto no inciso III, do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, pois estes ativos são empregados na consecução das atividades principais da Impugnante.

□ Todos os requisitos previstos em lei para o gozo deste direito foram preenchidos:

□ a) o laudo de avaliação a valor justo dos ativos elaborado por perito independente; b) protocolo tempestivo do laudo junto à SRFB (comprovantes apresentados no curso da D. Fiscalização); e c) Ativos intrinsecamente relacionados com a atividade fim da companhia; d) Após a incorporação valores que compõem o saldo da mais valia registrados junto ao custo dos ativos e devidamente identificados em subcontas dos ativos (*ex vi* do § 1º do art. 39 da Lei nº 12.973/2014).

□ A Impugnante possui, nos termos do art. 20 da Lei nº 12.973/2014, o direito adquirido à dedução da depreciação dos ativos (torres) e da amortização do intangível (contratos).

□ **Nulidade do Lançamento: Impossibilidade de Aplicação do Regime de Amortização fiscal do ágio da Lei nº 9.532/1997 ao caso em concreto**

□ Pode-se concluir que: (i) cabia ao Auto de Infração apenas examinar se o contribuinte cumpriu com os requisitos do art. 20 da Lei nº 12.973/2014, tendo em vista que os laudos por ele arquivados junto à RFB já davam indicação de que o sobrepreço pago na aquisição dos investimentos tinha como causa a mais valia de ativos; e (i) não poderia o Auto de Infração ter fundamentado o lançamento com base em suposta infração aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, uma vez que tais dispositivos não eram aplicáveis à Impugnante, face à opção pela antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014, além da aquisição ocorrida na vigência desta lei (HIGHLINE).

Diante do erro cometido pelo contribuinte em sua escrituração fiscal, ao denominar de “ágio” os valores correspondentes à depreciação e amortização dos ativos e mais valia, competia à autoridade fiscal proceder à sua correção de ofício, como determina o § 2º do art. 147 do CTN.

No entanto, optou por realizar o lançamento com base em legislação que sabidamente não seria aplicável ao caso em tela.

A Impugnante não poderia infringir o disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, uma vez que tais dispositivos não lhe eram aplicáveis. O Auto de Infração se equivoca no enquadramento legal quando aplica ao caso os dispositivos da Lei nº 9.532/1997, que jamais poderiam alcançar as aquisições de HIGHLINE, CARY e TUPÃ que foram submetidas à Lei nº 12.973/2014.

Segundo o art. 20 da Lei nº 12.973/2014, com a incorporação de HIGHLINE, CARY e TUPÃ, o saldo da mais valia, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, existente na contabilidade passou a ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de cômputo da depreciação e da amortização e como tal deve ser considerado na apuração do IRPJ e da CSLL.

O fato de a Impugnante ter se equivocado ao denominar de “ágio” os valores deduzidos, não pode prejudicar o exercício deste direito, ainda mais que em substância os montantes deduzidos correspondem à depreciação e à amortização dos ativos e mais valia, segundo o art. 20 da Lei nº 12.973/2014.

A Impugnante, portanto, espera que:

a) o lançamento seja declarado nulo porque o enquadramento legal (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97) por ele invocado é inaplicável ao presente caso, uma vez que a Impugnante se encontrava sujeita ao regime jurídico da Lei nº 12.973/2014; b) ademais a depreciação e a amortização dos ativos e de suas correspondentes mais valia foram equivocadamente adicionados (tributados) na apuração do IRPJ e da CSLL, contudo, esses valores são equivalentes ao montante que foi deduzido erroneamente a título de ágio. Tivesse a Impugnante procedido à escrituração fiscal corretamente, o resultado teria sido o mesmo; c) competia ao Auto de Infração ter procedido à correção de ofício dos erros do contribuinte, nos termos do art.147, parágrafo 2º do CTN.

Ausência de Prejuízo ao Erário

Após a incorporação de HIGHLINE, CARY e TUPÃ a mais valia passa a integrar o valor dos bens (torres) e direitos (contratos) passando a serem passíveis de depreciação e amortização, tal como ocorreria caso estes bens e direitos tivessem sido adquiridos diretamente pela Impugnante.

Os valores correspondem ao resultado das depreciações e amortizações dos ativos de CARY (R\$ 134.492.156,45), TUPÃ (R\$ 111.901.406,40) e HIGHLINE (R\$ 95.803.378,51) que foram adicionados no LALUR, excluindo-se a “amortização do ágio”.

As taxas de depreciação dos bens e amortização dos contratos praticamente se equivalem à taxa de amortização aplicada para o ágio (10 anos), razão pela qual não se identificaram diferenças substanciais de valores.

A glosa deveria restringir-se apenas a eventual excesso, isto é, a valores registrados e deduzidos equivocadamente pela Impugnante a título de amortização de “ágio de rentabilidade futura” superiores ao valor correspondente à depreciação dos bens e à amortização dos intangíveis a que a empresa tem direito, nos termos da Lei nº 12.973/2014.

A conduta da Impugnante não causou danos ao Erário.

Isto restou demonstrado pelo próprio Auto de Infração em sua tentativa de requalificar a operação como simples aquisição de ativos, situação que conduziria a um resultado idêntico àquele assegurado pelo regime do art. 20 da Lei nº 12.973/2014 a que a Impugnante tem direito: depreciação da mais valia das torres e amortização da mais valia dos contratos.

Não obstante os registros fiscais terem equivocadamente informado que os valores deduzidos correspondiam à amortização de ágio por rentabilidade futura (em lugar da

depreciação dos ativos e sua mais valia e de amortização dos contratos e sua mais valia), mas nenhum benefício daí resultou, tanto que as taxas de amortização por ela utilizadas (i.e.: 10 anos para GUARANI, HIGHLINE, CARY, TUPÃ, VIVO 800 e EVEREST e 6 anos para Rede Sul) foram muito maiores àquelas permitidas pela legislação para a amortização do goodwill (i.e.: 5 anos).

□ Os laudos aplicam estas mesmas taxas, as quais guardam intrínseca relação com o prazo dos contratos firmados à época das aquisições.

□ A demonstração de que os valores deduzidos correspondiam em substância à depreciação e à amortização dos ativos e mais valia encontra-se no próprio Termo de Constatação, elaborado por KPMG Assessores Ltda.

□ O Termo de Constatação elaborado pela KPMG corrobora as alegações da Impugnante, inclusive comprovando os valores a título de amortização e depreciação, razão pela qual é insubsistente o lançamento. Por tal motivo, se faz necessária a confrontação dos Termos de Constatação de 2017, 2018 e 2019, anexados à esta defesa. Os números acima reproduzem tão somente o efeito de 2018, que foi analisado de forma exemplificativa.

□ O presente caso respeita a mero erro de escrituração fiscal que, se corrigido, teria o condão de demonstrar que a Impugnante deduziu sob a nomenclatura de ágio valores equivalentes aos que ela teria o direito de deduzir na sua apuração fiscal a título de depreciação e amortização de ativos e mais valia, mas que por erro foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

□ Em lugar de realizar a correção do erro e reapuração da escrita fiscal da Impugnante (§ 2º do art. 147 do CTN), o Auto de Infração apenas glosou os valores deduzidos a título de ágio sob o fundamento de infração aos dispositivos da Lei nº 9.532/97 (inaplicável à Impugnante), mas manteve a adição da depreciação e da amortização dos ativos e mais valia, que a Impugnante tinha direito nos termos do art. 20 da Lei nº 12.973/2014.

□ O Auto de Infração, sem fundamento jurídico, parece desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados pela Impugnante para lhes atribuir os efeitos semelhantes aos de uma aquisição direta de ativos.

□ Tivesse a Impugnante comprado diretamente os ativos tangíveis (torres) e intangíveis (contratos) que compunham o patrimônio da CARY e TUPÃ, cuja integralidade das ações lhe foi transferida por OI, e HIGHLINE do Fundo Pátria, o resultado econômico seria o mesmo, pois teria o direito à depreciação plena dos ativos (torres e sua mais valia) e à amortização do intangível.

□ A operação alternativa idealizada pelo Auto de Infração, consistente na aquisição dos ativos diretamente pela Impugnante, conduziria a um resultado fiscal equivalente àquele que lhe é assegurado nos termos do art.20 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que após a incorporação de HIGHLINE, CARY e TUPÃ a mais valia passa a integrar o valor dos bens (torres) e direitos (contratos) que lhe deram causa, passando a partir daí a serem passíveis de dedução via depreciação e amortização, tal como ocorreria caso estes bens e direitos tivessem sido adquiridos diretamente pela Impugnante.

□ A Impugnante requer a juntada dos anexos pareceres (Doc_Comprobatorio06 e Doc_Comprobatorio07), elaborados respectivamente pelos professores Carlos Daniel e Eduardo Flores para corroborar o exame das provas carreadas aos autos.

□ Não se verifica no presente caso qualquer vantagem anormal em decorrência de a Impugnante ter comprado as ações de HIGHLINE, CARY e TUPÃ e na sequência incorporado estas sociedades, em lugar da compra direta desses ativos.

□ O lançamento deve ser cancelado, seja em razão do erro no enquadramento jurídico pela manifesta inaplicabilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ao caso em concreto, seja em razão da necessária correção do erro do contribuinte nos termos do § 2º do art. 147 do CTN, para considerar os efeitos também da glosa da adição da depreciação e amortização dos seus ativos e mais valia.

□ **INAPLICABILIDADE DA TESE SUBSIDIÁRIA DO “REAL ADQUIRENTE”.**

- O Auto de Infração usa o argumento de que a Impugnante não seria a real adquirente dos investimentos em CARY, TUPÃ e HIGHLINE, pois os valores utilizados na aquisição destes investimentos foram aportados em aumento do seu capital social ou através de empréstimo do controlador no exterior. A Impugnante seria apenas “um canal de passagem”, com a finalidade de receber os recursos advindos do exterior para a aquisição de CARY, TUPÃ e HIGHLINE
- Ocorre que a teoria do “real adquirente” é inaplicável ao caso em exame.
- O investidor estrangeiro teria adquirido diretamente o investimento na empresa brasileira, mas o fez por intermédio de outra entidade para se aproveitar da amortização fiscal do ágio (*goodwill*), eis que de outra forma não teria direito a esta dedução.
- Isto ocorre quando o investidor estrangeiro constitui no Brasil uma sociedade veículo com o objetivo exclusivo de adquirir a participação societária em controlada ou coligada com ágio e, na sequência, esta sociedade veículo é incorporada pela investida (incorporação reversa), passando esta última então a ser detida diretamente pelo investidor estrangeiro, ao mesmo tempo em que realiza o direito à amortização fiscal do ágio.
- Nos casos em que se aplica a teoria do real adquirente, o artificialismo da operação se revela com base nas seguintes evidências: (i) negociação da compra e venda das ações da empresa brasileira diretamente pelo investidor estrangeiro; (ii) recursos necessários para a aquisição provenientes do investidor; (iii) existência da sociedade veículo cujo único propósito consiste na realização desta operação; (iv) sociedade veículo de existência efêmera, que não exerce qualquer atividade empresarial, não possui presença física, funcionários nem substância econômica.
- Após a incorporação o investidor estrangeiro passa a deter o investimento no Brasil, tal como ocorreria se ele tivesse adquirido diretamente as ações. É que a jurisprudência o considera como o “real adquirente” destas participações, com a única diferença que esta estrutura, diferentemente da aquisição direta do investimento, permite que se adquira o direito à amortização do ágio.
- Nestas circunstâncias, revela-se o artificialismo do veículo e da operação como um todo, denotando que a intenção real desde sempre foi a de que o investidor estrangeiro viesse a deter o investimento na empresa brasileira, razão pela qual nestas operações estes são denominados de os “reais adquirentes”.
- A teoria do real adquirente surge nos casos em que a aquisição por meio do veículo se revela artificial, tendo sido implementada com o único propósito de permitir que sejam usufruídos os benefícios do ágio, que não estariam disponíveis caso a aquisição tivesse sido feita diretamente pelo investidor estrangeiro.
- Essa teoria é inaplicável ao caso, em que a Impugnante segue até hoje detendo e operando todos os ativos adquiridos através das operações objeto do Auto de Infração.
- A Impugnante é empresa existente e em operação desde 2012, com sede na Avenida das Nações Unidas, nº 12.399, Condomínio Florida Penthouses Landmark Nações Unidas, torre C, 5º andar, conjunto 51-A, bairro Brooklin Paulista, Município de São Paulo, destacando sua presença física com mais de 160 funcionários, receita bruta anual de cerca de R\$ 1 bilhão e patrimônio líquido de aproximadamente R\$ 882 milhões.
- Jamais a Impugnante poderia ser considerada empresa veículo ou canal de passagem, pois foi constituída no Brasil para efetivamente atuar na operação de torres de telecomunicação sem fio, contexto em que se insere até hoje.
- Jamais se poderia cogitar de uma estrutura diferente, já que o investidor estrangeiro não poderia deter diretamente as torres e os contratos com cliente no Brasil, necessitando de uma entidade local para estas atividades.
- Há patente violação ao princípio da não discriminação do capital estrangeiro, previsto no art. 2º, da Lei nº 4.131/1962, bem como ao princípio da isonomia, previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

□ A Emenda Constitucional nº 06/1995, que revogou o art. 171, da Constituição Federal, que distinguia e privilegiava as empresas brasileiras.

□ Ao tratar o investimento estrangeiro de forma discriminatória, está-se indo contra os objetivos da Constituição Federal, o que não pode se admitir.

□ DO DIREITO À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO REGISTRADO NA AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM REDE SUL DA AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM REDE SUL.

□ Em 24/09/2013 houve, a aquisição da REDE SUL, então de titularidade do FIP - Fundo de Investimento em Participações Sítus, sendo firmado o “Contrato de Compra de Participação Acionária” (fls. 1311/1538), para a aquisição das ações da empresa Rede Sul Participações S/A, pelo valor de R\$ 154.797.356,65.

□ Em 31/03/2014, foi aprovada a incorporação das empresas Rede Sul Participações S/A e Rede Sul de Telecomunicações LTDA. pela Impugnante, conforme a 9ª Alteração do Contrato Social.

□ O Auto de Infração considerou indedutível o ágio na aquisição da participação societária da Rede Sul Participações S.A. e de sua subsidiária integral Rede Sul Telecomunicações Ltda. por considerar que o valor total pago na operação foi de R\$ 143.186.939,65, “valor inferior ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis das incorporadas conforme tratamento contábil conferido ao ágio” (fl. 5739).

□ O Auto de Infração reconhece, ao mesmo tempo, que tais valores foram regularmente contabilizados pela Impugnante e controlados na Parte B do LALUR e LACS.

□ A conclusão do Auto de Infração de que inexistiu ágio por rentabilidade futura se fundamenta na diferença entre o tratamento fiscal e contábil do ágio, que à época dos fatos era aplicável em razão do RTT.

□ Neste regime, qualquer quantia paga pela aquisição de participação em controlada ou coligada que excedesse o valor de patrimônio líquido do investimento, era considerada ágio e deveria ser fundamentada, nos termos do § 2º art. 20 do Decreto Lei 1.598/77.

□ O investimento em REDE SUL foi adquirido em 24/09/2013, na vigência da legislação anterior. Como o valor de patrimônio líquido contábil da participação em REDE SUL era de R\$ 36 milhões, a diferença em relação ao preço de aquisição (R\$ 149 milhões) consistiu em ágio (R\$ 113 milhões) e este foi fundamento, segundo o laudo da KPMG de 31 de março de 2014, em expectativa de rentabilidade futura, avaliada segundo a metodologia do fluxo de caixa descontado.

□ Até o advento da Lei nº 12.973/14, o ágio era definido como a diferença entre o custo do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida, diferenciando-se apenas pelo seu fundamento, dentre os quais figurava a expectativa de rentabilidade futura, conforme o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

□ A rentabilidade futura respeitava a um conceito distinto do contido na atual redação do inciso III do art. 20 do DL nº 1.598/77 (art. 2º da Lei nº 12.973/14).

□ A rentabilidade futura conceituada hoje na Lei nº 12.973/14 consiste no ágio residual, enquanto na legislação anterior qualquer sobrepreço pago em relação ao valor do PL já se caracterizava como ágio, diferenciando-se apenas em razão do seu fundamento.

□ Neste contexto, a rentabilidade futura a que se referia a lei anterior correspondia à expectativa de geração de resultados futuros pela companhia investida, a qual era mensurada com base em fluxos de caixa descontados que, para tanto, consideravam a integralidade dos ativos tangíveis, intangíveis, operações da empresa, incluindo expectativa de crescimento pela combinação dos negócios com o adquirente

□ No art. 16 da Lei nº 11.941/09 (RTT) o do ágio seguiu sendo aplicado de forma independente e apartada das regras contábeis.

- No caso das participações em REDE SUL, a avaliação realizada para fins contábeis não só determinou a alocação integral do preço aos ativos tangíveis e intangíveis, como identificou ganho por compra vantajosa.
- Contudo, o laudo que foi elaborado para servir de demonstrativo do ágio utilizou a rentabilidade futura de REDE SUL como fundamento (geração futura de caixa), tomando em consideração a empresa como um todo.
- Descabe o raciocínio empregado pelo Auto de Infração que tenta atribuir a esta operação o conceito novo de ágio (ágio residual) que apenas viria a ser introduzido pela Lei nº 12.973/14.
- A incorporação de REDE SUL rege-se pelo disposto no artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, que, aliás, é utilizado como fundamento pelo Auto de Infração, o qual dispõe que “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: (...) 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”.
- A despeito de reconhecer que o ágio na aquisição da Rede Sul Telecomunicações foi apurado nos termos dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, e utilizar esses dispositivos como fundamento para o lançamento, o Auto de Infração conclui ser ineducível a sua amortização, por lhe aplicar a metodologia instituída a partir da Lei nº 12.973/14 que alterou o conceito de ágio por rentabilidade futura, e lhe introduz o § 5º.
- O Auto de Infração incorre em erro, concluindo equivocadamente que “não há ágio a ser amortizado fiscalmente com fundamento na norma jurídica extraída dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97”.
- A tabela do Auto de Infração (fl.5.735, figura 21), no caso da aquisição da participação societária da Rede Sul Telecomunicações, apesar de o valor total da operação ter sido de R\$ 154.797.356,65, a Impugnante considerou um custo de aquisição de R\$ 149.282.109,00 para fins de mensuração do ágio.
- A metodologia de fluxo de caixa descontado demonstrou o valor de mercado de uma empresa, considerando as projeções de resultados futuros.
- O laudo afirma que “se a CLIENTE selecionar um período de 6 anos para amortizar o ágio fiscal de R\$ 113 milhões, as projeções mostram que ele seria totalmente amortizado nesse período” (fls. 786/830).
- Considerando que na data de aquisição o patrimônio líquido da investida era de R\$ 36.381.924,00, conforme Anexo 3.4 do Contrato de Compra de Participação Acionária, a Impugnante apurou um ágio por rentabilidade futura de R\$ 112.900.185,00, o qual foi amortizado à razão de 1/72.
- Aplicando a metodologia da redação original do art. 20 do DL nº 1.598/77 para a mensuração do ágio e seu fundamento, bem como a forma de realização do direito à sua amortização, prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, o que se conclui é que está correta a amortização realizada pela Impugnante.
- O Auto de Infração afirma que “mesmo se considerarmos os pagamentos do Auto de Infração, realizado em 2016, e do acordo judicial realizado em 2019, três últimos pagamentos da tabela da figura 19, efetuados com parte da parcela retida do preço de compra, ainda assim não se chegaria ao valor do preço estimado de aquisição do investimento. Portanto, não houve o pagamento integral do preço de aquisição, considerando o ágio apurado” (fl. 5735).
- Esta afirmação que no máximo poderia resultar em ajuste do valor do ágio, é, contudo, incorreta, pois muito embora a aquisição da Rede Sul Telecomunicações pela Impugnante tenha ocorrido pelo valor total de R\$ 154.797.356,65, para fins de apuração do ágio foi considerado apenas o valor de R\$ 149.282.109,00.

□ Os valores de R\$ 154.797.356,65, R\$ 143.186.939,65 foram pagos pela Impugnante em dinheiro, mediante transferência bancária, conforme comprovantes de pagamento e como também reconhece o Auto de Infração (fl. 5738, parágrafo 6.6.1). Já a diferença entre o valor de compra e o montante efetivamente pago, se deve a fatores contratuais.

□ A Impugnante tem o direito à amortização integral do ágio apurado nos termos da legislação anterior à Lei nº 12.973/2014, tendo o próprio TVF reconhecido que o valor de R\$ 143.186.939,65 foi efetivamente pago em dinheiro.

□ A Impugnante cumpriu todos os requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 para amortização do ágio Rede Sul e procedeu ao pagamento do preço de aquisição do investimento, devendo ser cancelado o lançamento.

□ SUBSIDIARIAMENTE: DIREITO À DEPRECIÇÃO DO VALOR DOS ATIVOS E À AMORTIZAÇÃO DOS INTANGÍVEIS REGISTRADOS A VALOR JUSTO NA AQUISIÇÃO DA REDE SUL

□ Subsidiariamente, caso se entenda que a aquisição da Rede Sul deve se sujeitar ao regime instituído pela Lei nº 12.973/2014, conforme a metodologia aplicada pelo Auto de Infração, faz-se necessário ao menos reconhecer o direito à depreciação dos ativos e à amortização dos intangíveis, nos termos dos arts. 20 e 41 da referida lei.

□ Tal direito ficou demonstrado no Termo de Constatação elaborado pela KPMG.

□ INEXISTÊNCIA DE CONDUTAS QUALIFICADORAS DA MULTA DE OFÍCIO

□ Na remota hipótese de os argumentos acima não serem acatados, a multa de ofício qualificada de 150%, relacionada aos ágios HIGHLINE, VIVO 800, EVEREST, CARY, TUPÃ, deve ser ao menos reduzida para 75% pela ausência de intuito de fraude ou de condutas qualificadoras.

□ O auto de infração afirma que houve ação dolosa no presente caso, com o intuito de reduzir a tributação a título de IRPJ e CSLL mediante simulação e fraude.

□ Houve um mero erro da Impugnante em relação ao registro de suas deduções no LALUR, LACS e ECF, o qual era passível de correção com base na contabilidade e documentos que embasaram estas operações.

□ Os fatos apurados encontravam-se corretamente refletidos nos registros contábeis, nas demonstrações financeiras auditadas e nos contratos que embasaram as aquisições dos ativos e investimentos, sendo que em relação a HIGHLINE, CARY e TUPÃ, a Impugnante ainda arquivou os laudos de avaliação destas participações junto à RFB.

□ A Impugnante jamais tentou ocultar ou dissimular quaisquer dos fatos ou operações. Repita-se, apenas cometeu erros.

□ Restou comprovado com base no Termo de Constatação da KPMG, as operações em discussão não tiveram o intuito de causar prejuízo ao erário.

□ A boa-fé se encontra demonstrada pelas adições, no LALUR e no LACS, das depreciações e amortizações dos ativos e suas mais valias registradas na contabilidade, o que resultou na anulação dos efeitos das exclusões fiscais.

□ Além destas adições terem impedido eventual dedução dúplice, o fato de a Impugnante ter optado por amortizar por 10 anos os valores equivocadamente identificados como ágio, também permitiu que esta amortização tivesse efeito econômico semelhante ao da correta dedução da depreciação das torres e amortização dos contratos, já que semelhante prazo foi por estes adotado.

□ inexistindo conduta dolosa, não há qualquer fundamento para a manutenção da multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/9620.

□ O TVF se utiliza de diversos termos e expressões para qualificar a multa de ofício sem comprovar a existência de qualquer atitude dolosa.

- A fraude é uma ação ou omissão dolosa que pretende retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir/modificar as características do fato gerador (art. 72, da Lei nº 4.502/1964).
- A verificação de fraude pressupõe o aperfeiçoamento de duas condições: (i) a existência de uma conduta por parte do contribuinte; e (ii) a verificação de um ganho fiscal. Em resumo: um contribuinte deve agir com dolo, com vistas a reduzir ou eliminar a carga tributária a que se encontra exposto.
- Todas as operações foram lastreadas em contratos e foram realizadas às claras. Isto é, nunca houve ocultação dos fatos reais.
- Quanto às aquisições de HIGHLINE, CARY e TUPÃ, tivesse a Impugnante comprado as torres e contratos diretamente, em lugar das ações das empresas, o seu “benefício” fiscal seria o mesmo.
- Os fechamentos dos Contratos de Compra e Venda de Ações, Investimento e Outras Avenças ocorreram após as cisões parciais dos acervos.
- As empresas Caryopoceae SP Participações S/A e Tupã Torres S/A não foram criadas pela Impugnante e ela sequer tinha qualquer relação societária com essas entidades ou seus sócios (Oi Móvel S/A e BRT Serviços de Internet S/A) antes da aquisição.
- Não só a Impugnante não praticou qualquer ato relacionado com a referida reorganização, como dela não obteve qualquer vantagem fiscal.
- Quanto à HIGHLINE, sequer houve reorganização prévia que justificasse suposta artificialidade, o que torna a imputação de multa agravada sem sentido.
- Quanto à aquisição de GUARANI, o Termo de Verificação Fiscal afirma apenas genericamente que houve simulação, sem apresentar qualquer alegação que baseie a sua acusação.
- As alegações do Auto de Infração apenas teriam algum sentido caso demonstrado que a Impugnante tivesse cometido fraude ou simulação para obter vantagem fiscal maior ou anormal ou dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ao realizar a aquisição das ações dessas companhias, em lugar dos seus ativos, o que, como se comprovou, não ocorreu no presente caso.
- Não há qualquer indício ou comprovação das condutas previstas no artigo 167, do Código Civil, pois todos os atos praticados pela Impugnante foram lícitos e nenhum deles foi ocultado. O uso dos “CONSIDERANDO B” como base para acusação comprova a contradição na qualificação da penalidade, posto que tudo foi feito às claras, com previsão expressa nos contratos.
- No mesmo sentido, é a jurisprudência da CSRF que, da mesma forma, afastou a aplicação dos institutos civis de abuso de direito ou fraude à lei.
- Em relação aos portfólios VIVO 800 e EVEREST, mais frágil ainda é a autuação, na medida que o Auto de Infração apenas alega que não há requisitos legais para a amortização do ágio, caracterizando o “dolo”.
- O Auto de Infração afirma que “houve uma ação (indevida amortização fiscal do ágio), praticada de forma dolosa (visto que não se trata de discussão de critérios jurídicos, mas de ausência de qualquer base legal para a amortização fiscal realizada), que modificou uma característica essencial da regra matriz de incidência tributária (redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) e que diminuiu o “quantum” do tributo devido (aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo reduzida). Portanto, estão presentes todos os requisitos que tipificam fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64”.
- O Auto de Infração teria de demonstrar o contribuinte adotou conduta ardis como forma de obter vantagem anormal, pela dedução em duplicidade com as depreciações e amortização ativos e mais valia.
- A conduta de refletir corretamente as operações em sua contabilidade e demonstrações financeiras, de acordo com o que está prevista nos contratos e de adicionar as depreciações

e amortização dos ativos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, amortizando o equivocadamente “ágio” por 10 anos para neutralizar os efeitos, demonstra a ausência de dolo, sendo inaplicável no presente caso a multa qualificada.

A jurisprudência deste E. CARF é consolidada no sentido de que deve haver prova cabal do ato doloso.

O Auto de Infração não logrou êxito em comprovar a existência da suposta fraude, nem evidenciar o dolo, pois de fato não houve. Em casos de acusação de condutas qualificadoras da multa de ofício, o ônus de se comprová-las é de quem acusa, ou seja, da Autoridade Fiscal. A demonstração do claro intuito de fraude é tão necessária que o próprio CARF editou duas súmulas a exigindo. Vejamos:

“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

“Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

Deve ser afastada a multa na sua integralidade, ante a inexistência de condutas qualificadoras e tributo recolhido a menor.

Contudo, caso assim não se entenda, necessário se faz a desqualificação da multa de ofício, considerando a ausência de dolo, simulação, fraude ou qualquer conduta qualificadora.

INSUBSISTÊNCIA DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS COM MULTA DE OFÍCIO: PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO

Sob a alegação de que houve a falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, procedeu-se ao lançamento multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal, com base no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.

Estão sendo exigidas, concomitantemente, multa de ofício isolada e multa de ofício, essa última prevista pela Lei nº 9.430/96, no art. 44, I c/c § 1º.

No entanto, a não aplicação cumulada de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício já foi objeto de Súmula do CARF, consolidada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014:

Não pode ser concomitantemente exigida a multa isolada sobre antecipações do imposto apuradas em decorrência das mesmas infrações que originaram o lançamento principal, juntamente com o lançamento da multa de ofício.

Essa situação configura dupla (e inadmissível) imposição de pena quanto ao mesmo fato. Por esse motivo, a multa proporcional, prevista pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, absorve a imposição da multa isolada. Isso reflete o fenômeno da consunção ou absorção, terminologia do direito penal.

Na seara criminal tributária, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça entende aplicável o princípio da consunção, sempre que uma conduta constituir o meio indispensável para a prática de outra.

Em obediência à Súmula CARF nº 105, a cumulatividade de multas impostas sobre falta de recolhimento por estimativa de IRPJ e CSLL vem, há tempos, sendo rechaçada pela jurisprudência do CARF, consoante se verifica das recentes decisões abaixo destacadas, incluindo um precedente recente da CSRF.

Em observância ao princípio da eventualidade, que o entendimento ora sustentado é aplicável mesmo aos casos em que a multa isolada foi fundamentada sob as alterações do art. 44, da Lei nº 9.430/96, conforme inseridas pela Lei nº 11.488/07, na medida em que o conteúdo de referido

texto não contraria o entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser exigidas concomitantemente.

A multa isolada no caso em concreto deve ser afastada, em consonância com a jurisprudência consolidada do CARF e com o princípio da absorção.

PEDIDO.

Por todo o exposto, a Impugnante requer:

(i) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento, ante a deficiência no enquadramento legal das infrações no Auto de Infração;

(ii) No mérito, seja julgada procedente a presente Impugnação, cancelando-se as glosas e recompor os prejuízos fiscais e base negativa de CSLL;

(iii) Subsidiariamente, seja:

a. Convertido em diligência o presente processo para que sejam confirmadas as alegações da Impugnante acerca das adições e exclusões por ela realizadas no LALUR e verificados os efeitos da depreciação das torres e amortização dos contratos, resultando na anulação integral do lançamento nesse ponto; b. desqualificada a multa de ofício, ante a inexistência de condutas qualificadoras, nos termos da Seção VIII da presente Impugnação; c. afastada a multa isolada por suposta insuficiência do recolhimento de estimativas mensais, pois inaplicável quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual (princípio da consunção ou da absorção), conforme reconhecem os precedentes do CARF e nos termos da Seção IX da presente Impugnação

A Impugnante requer a prova do alegado por todos os meios em Direito admitidos, principalmente a documental suplementar e pericial, em estrita obediência aos Princípios do Informalismo e da Verdade Material, consubstanciados no seu direito de apresentar oportunamente documentos, argumentos e outros elementos complementares.

Os sócios se insurgiram em 28/12/2022 (fl. 6574), contra a autuação, através de impugnação (fls. 6576 a 6608), do qual tiveram ciência em 29/11/2022 (fl. 6156) apresentando os argumentos que se seguem:

o Auto de Infração atribuiu responsabilidade solidária aos Impugnantes, com fundamento no artigo 135, da Lei nº 5.172/663 - Código Tributário Nacional (sem citação do inciso do artigo 135).

A motivação descrita no Auto de Infração para a atribuição de responsabilidade solidária aos Impugnantes consta nas fls. 5527/5528 e 5548/5549.

O TVF, no tópico dedicado à qualificação de multa de ofício afirma que, em relação aos “árgios” CARY, TUPÃ, HIGHLINE e GUARANI, a SBA, por meio de seus administradores, agiu de forma simulada em determinadas condutas (fl. 5802).

(i) O Auto de Infração apenas cita o excerto do contrato social da SBA que demonstra que os Impugnantes eram administradores à época dos fatos; e (ii) o TVF cita que a SBA, por meio de seus administradores, praticou atos simulados.

Os Impugnantes ressaltam que a responsabilidade solidária foi atribuída pela Autoridade Fiscal com base somente nos elementos acima, de modo que os Impugnantes sequer sabem identificar quais as condutas, cuja prática lhes foi imputada e qual o ato infracional que teria gerado o enquadramento como solidários no presente caso.

São completamente nulos e/ou improcedentes os Termos de Responsabilidade Solidária, na medida em que o lançamento sequer identifica as condutas individuais dos Impugnantes que ensejariam a responsabilização solidária, violando diversos princípios constitucionais, administrativos e do processo administrativo fiscal, como o princípio da motivação, da ampla defesa e do contraditório.

Das operações que resultaram no lançamento

A responsabilidade solidária foi atribuída aos Impugnantes com fulcro no art.135 do CTN, em razão destes figurarem como administradores da empresa autuada SBA TORRES,

ocupando os cargos de Diretor Geral (Roberto Piazza Filho) e Diretor Jurídico (Fernando Silva Cinci).

□ Os fatos que deram origem às exigências objeto do Auto de Infração decorrem das aquisições de diversos ativos e investimentos, realizada pela SBA TORRES ao longo dos anos de 2013 a 2015:

□ Não obstante SBA TORRES ter escriturado essas operações de maneira correta nos seus livros e registros contábeis, refletindo os contratos e atos societários que ampararam estas operações, em seu Lalur, LACs e nas suas ECF, a companhia cometeu um erro ao indicar os valores correspondentes à mais valia dos ativos referidos como se fossem ágio (goodwill), na aquisição de participação em controlada ou coligada.

□ Apesar deste manifesto erro formal, a SBA TORRES ao mesmo passo que em sua escrita fiscal amortizou os valores sob a denominação de “ágio”, por um prazo de 10 anos, também adicionou, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas relativas à depreciação dos ativos (torres, em cujo custo se encontra registrada a mais valia), pelo seu prazo de vida útil remanescente e a amortização dos intangíveis (contratos de locação por prazo determinado de 10 anos, em cujo custo foi registrada a correspondente mais valia).

□ A SBA TORRES erroneamente denominou na sua escrita fiscal de ágio, em substância correspondem à depreciação dos ativos e à amortização dos intangíveis que a empresa tem o direito de deduzir nos termos dos artigos 305 e 324 do RIR/99 (art. 317 e 330 do RIR/2018) e art.20 da Lei nº 12.973/2014, conforme o caso. Como a SBA TORRES demonstrou em sua impugnação, tivesse a companhia registrado esses fatos corretamente na sua escrita fiscal, o resultado teria sido o mesmo.

□ Ao examinar a escrita contábil e fiscal da SBA TORRES, a Fiscalização identificou o erro, mas entendeu por bem lavar o Auto de Infração para a cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSLL e acréscimos, relativos aos anos-calendário 2017 a 2019, em razão da glosa das amortizações de “ágio” relacionadas aos 5 portfólios de VIVO 800, CARY, EVEREST, REDE SUL e TUPÃ, mas sem glosar, simetricamente, as adições incorretamente realizadas pela SBA TORRES.

□ **PRELIMINARMENTE - Nulidade dos Termos de Responsabilidade Solidária. Ausência de motivação e consequente violação à ampla defesa e ao contraditório**

□ A responsabilidade solidária foi atribuída aos Impugnantes com fundamento no 135 do Código Tributário Nacional.

□ A solidariedade é decorrente de “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

□ Apesar de o Auto de Infração sequer ter citado o inciso do artigo 135 aplicável ao caso, os Impugnantes, na condição de administradores, supõem que a intenção do Auto de Infração era a aplicação do inciso III.

□ Além da condição de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, é necessária a comprovação sobre qual o ato praticado com excesso de poder ou que foi de encontro com a previsão estabelecida em lei, contrato social ou estatuto.

□ O artigo 3º, inciso II e parágrafo único, da IN RFB nº 1862/2018, dispõem que, na imputação de responsabilidade tributária, o lançamento deverá conter a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária e que a Autoridade Fiscal deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária, o que não foi feito no presente caso.

□ A Autoridade Fiscal em nenhum momento demonstra ou menciona quais foram os atos supostamente praticados pelos Impugnantes, seja no Auto de Infração, seja no TVF.

□ Apesar de citar genericamente que a SBA TORRES, por meio de seus administradores, simulou a realização de condutas, quais foram os supostos atos praticados pelos Impugnantes?

□ Quais os atos, de forma individualizada, supostamente praticados pelo Impugnante Roberto e pelo Impugnante Fernando?

□ O trabalho fiscal deve ser detalhado. Deve restar claro o fundamento do ato cometido para a atribuição de responsabilidade solidária, para que os Impugnantes tenham condições de defesa.

□ Ao não trazer elementos básicos para a atribuição da responsabilidade solidária, sem a individualização das condutas, a Autoridade Fiscal inviabiliza a defesa dos Impugnantes, além de transpor os limites legais. Os Impugnantes sequer sabem do que se defender, porque não sabem quais os supostos atos praticados que serviram à Autoridade Fiscal de indícios mínimos de infração à lei ou excesso de poderes. Ressalte-se, indicar a existência de poderes não comprova a prática dos atos, como quer fazer crer a autoridade.

□ A Autoridade Fiscal não vinculou os fatos à norma, na medida em que não fundamentou de forma clara a razão para a aplicação do artigo 135, do Código Tributário Nacional ao caso concreto.

□ Ao trazer apenas argumentos genéricos, sem individualizar as condutas, a Autoridade Fiscal fere o princípio da motivação e, conseqüentemente, os princípios do contraditório e ampla defesa.

□ O princípio da motivação, corolário das garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, já foi inclusive objeto de estudo pelo ilustre Celso Antônio Bandeira de Mello.

□ Tal princípio, como já salientado, guarda estrita consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, asseguradas no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

□ Não é diferente o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

□ são evidentemente nulos os Termos de Responsabilidade Solidária imputados aos Impugnantes, por grave vício de motivação a ensejar a violação aos princípios da ampla defesa e contraditório.

□ MÉRITO – NECESSIDADE DE AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS IMPUGNANTES - AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

□ A Autoridade Fiscal atribui a solidariedade aos Impugnantes, com fundamento no artigo 135, do Código Tributário Nacional, conforme consta no Auto de Infração – Fl. 5527/5528 (o mesmo conteúdo consta das fls. 5548/5549) e TVF - Fl. 5802.

□ Da leitura dos excertos do Auto de Infração e do TVF, a Autoridade Fiscal se limita (i) a citar trechos do contrato social da SBA TORRES que demonstram que os Impugnantes são administradores da sociedade; e (ii) a mencionar que a SBA TORRES, por meio dos Impugnantes, simulou as condutas descritas nas mencionadas etapas I, II e III, quais sejam:

□ Nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, para ser atribuída a responsabilidade, (i) os sujeitos devem ser “*diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*”; e (ii) deve haver a comprovação dos “*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

□ O artigo 142, do Código Tributário Nacional, determina expressamente que cabe à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo, sendo essa atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

□ O parágrafo único, inciso VII, do artigo 2º, da Lei nº 9.784/1999, estabelece que a administração pública deverá indicar, em processos administrativos, os pressupostos de fato e de direito que determinarem quaisquer decisões.

□ O artigo 3º, inciso II e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1862/2018, dispõem que, na imputação de responsabilidade tributária, o lançamento deverá conter a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária e que a Autoridade Fiscal deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária, o que não foi feito.

- A condição de responsável solidário deve decorrer da demonstração pela autoridade fazendária dos elementos de fato e de direito dessa circunstância. A Receita Federal prevê que é ônus da autoridade fazendária essa demonstração, e a sua eventual inexistência implica em cancelamento da imputação de responsabilidade solidária.
- Cabe à Autoridade Fiscal a demonstração precisa e pormenorizada dos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.
- As infrações imputadas à SBA TORRES consistem no registro de ágio inexistente, por ocasião da aquisição dos ativos e investimentos atrás identificados e na dedução da sua suposta amortização para fins da apuração do IRPJ e da CSLL.
- Tais condutas decorreram de erro na escrituração fiscal do contribuinte (SBA TORRES). Tal erro tem como origem a aquisição/absorção dos investimentos, ocorrida entre os anos de 2013 e 2015 (exceto HIGHLINE, em 2016).
- No período de 2013 a 2015 nenhum dos Impugnantes figurava como administrador da SBA TORRES.
- Apenas em 2016 os Impugnantes foram eleitos administradores da companhia, por meio da 13ª e 14ª Alterações do seu Contrato Social (Doc_Comprobatorio03).
- Nenhuma conduta relativa às aquisições e absorção dos investimentos ocorrida entre 2013 e 2015 pode ser imputada aos Impugnantes.
- O registro equivocado do ágio dessas aquisições e incorporações, foi feito quando os Impugnantes sequer exerciam cargo na administração da SBA TORRES, pelo que estes não participaram daquelas operações, nem tampouco da decisão sobre a forma como deveria ser feita a sua escrituração fiscal.
- Portanto, é logicamente impossível se imputar aos Impugnantes a conduta (aquisição de participação societária e absorção) cometida anos antes (2013-2015) de seu ingresso na administração da SBA TORRES e que sequer foram objeto do lançamento, já que este abrange tão somente a glosa do ágio amortizado nos anos de 2017 a 2019.
- É verdade que nos exercícios atuados os Impugnantes já figuravam como administradores da companhia, contudo, frise-se que o registro original do ágio e as operações que lhe deram causa foram realizados em período no qual estes não integravam os quadros da companhia.
- Quando os Impugnantes se tornaram administradores, as operações e ágio já tinham sido registrados erroneamente na escrituração da SBA TORRES.
- Além disso, tampouco lhes poderia ser imputada qualquer conduta após assumirem os cargos de administradores, uma vez que (i) Roberto Piazza Filho foi eleito Diretor Geral, ao qual compete a orientação geral dos negócios da companhia, estado a ele subordinados os departamentos operacionais da SBA TORRES; e (ii) Fernando Cinci foi eleito Diretor Jurídico, ao qual compete a orientação em questões jurídicas, estando a ele subordinada a área jurídica.
- Contudo, a contabilidade e a apuração fiscal da SBA TORRES jamais estiveram sob suas respectivas atribuições ou subordinação. Dentro de suas competências não figura a orientação ou a tomada de decisão sobre quaisquer aspectos relativos à escrituração contábil ou fiscal de SBA TORRES, pois, diante de suas formações profissionais estes sequer possuem conhecimento técnico para tanto, já que Roberto é engenheiro e Fernando advogado.
- O Auto de Infração e o TVF não logram comprovar quais seriam os atos ou condutas imputáveis aos Impugnantes.
- A acusação por parte do TVF, desacompanhada de provas, caracteriza indevida inversão do ônus da prova e cerceamento do direito de defesa dos supostos responsáveis solidários.
- A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), por meio do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, que trata especificamente da responsabilização de terceiros

por força do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, expressamente estabelece que o ônus de comprovação da solidariedade compete à Fazenda Pública.

□ Além da estabelecer que a prova da prática de ato ilícito autorizativo de imputação de responsabilidade solidária compete à Fazenda Pública, o artigo 135, do Código Tributário Nacional, o já mencionado artigo 3º, inciso II e parágrafo único, da IN RFB nº 1862/201810, bem como a jurisprudência demonstram que não se trata de hipótese de presunção legal.

□ Os supostos ilícitos tiveram origem em atos praticados antes da eleição dos Impugnantes como administradores da companhia e, mesmo após a sua eleição, os supostos atos infracionais sequer caberiam na competência técnica e funcional dos Impugnantes.

□ Além do Auto de Infração não ter sido capaz de produzir prova do envolvimento direto dos Impugnantes nas supostas infrações, tampouco logrou a existência de atos ou condutas individuais destes vinculadas às infrações. Os Impugnantes demonstram e justificam as razões pelas quais nenhum dos atos lhes poderia ter sido imputado.

□ Não basta a mera condição de administrador deve haver a comprovação dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para que estes possam ser responsabilizados nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional. Essa responsabilidade não é presumida, portanto, o ônus da prova recai integralmente à Autoridade Fiscal que, no presente caso, falhou em demonstrar o cometimento de quaisquer destas condutas pelos Impugnantes.

□ AUSÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER.

□ Para a aplicação de quaisquer das hipóteses de responsabilização previstas no artigo 135 do CTN, a lei exige a atuação positiva do responsabilizado, mediante a prática de atos praticados (i) com excesso de poderes ou (ii) contrários à legislação e atos constitutivos da sociedade. Trata-se, assim, de atribuir “culpa” pelo nascimento e não satisfação da obrigação tributária ao responsável (e não ao contribuinte).

□ Para que possa ser considerado solidariamente responsável, o sujeito deve constar do rol exaustivo contido nos incisos do artigo 135 CTN. No entanto, não basta que o sujeito esteja ali listado, a conduta do potencial responsabilizado que o vincule à infração também deve ser investigada, devendo estar compreendida numa das duas exclusivas situações autorizadoras da atribuição de responsabilidade.

□ Exige-se, é bom repetir, uma ação do responsabilizado capaz de vinculá-lo à infração. Logo, não há que se falar em responsabilização em virtude de suposta postura omissiva, devendo a fiscalização deixar evidente a ação positiva praticada. Somente essa constatação materializa razão mais do que suficiente para cancelamento da atribuição de responsabilidade solidária promovida pela atuação ora combatida.

□ A Autoridade Fiscal, mesmo sem respaldo em qualquer elemento fático apto a atrair a responsabilidade tributária, lavra Termos de Responsabilidade Solidária em face dos Impugnantes com o único objetivo de ampliar a sujeição passiva da atuação, mas sem narrar os atos praticados pelos Impugnantes ou até mesmo as omissões destes que ensejaram a lavratura.

□ No Auto de Infração e no TVF, a Autoridade Fiscal se limita (i) a citar excertos do contrato social da SBA TORRES que demonstram que os Impugnantes são administradores da sociedade; e (ii) a mencionar que a SBA TORRES, por meio dos Impugnantes, simulou as condutas descritas nas mencionadas etapas I, II e III,.

□ O Auto de Infração e o TVF não logram apresentar qualquer evidência de que houve atos praticados pelos Impugnantes com excesso de poder ou infração à lei, até porque, como atrás se viu, os supostos atos infracionais (i) tiveram origem em registros na escrituração fiscal, realizados antes de sua eleição como administradores; e (ii) não cabia aos Impugnantes a prática ou a autorização para a prática de qualquer dos atos infracionais (escrituração fiscal do ágio e apuração do IRPJ e da CSLL), tendo em vista a sua competência funcional.

Não há comprovação de que os Impugnantes, na condição de administradores, cometeram atos vinculados à infrações fora de suas atribuições funcionais, extrapolando o previsto no contrato social da SBA TORRES ou em violação à lei.

O fato de os Impugnantes serem administradores da SBA não é suficiente para a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do art. 135 do CTN, pois para tanto se exige ainda que: (i) os administradores tenham praticado ato; (ii) que este ato guarde nexos causal com as infrações à lei tributária cometidas pelo contribuinte (SBA TORRES); (iii) que o ato individualmente praticado pelos administradores caracterize infração à lei ou ao contrato social; (iv) que este ato tenha sido praticado com dolo; e (v) que a autoridade administrativa prove estas alegações.

Não se pode admitir imputações completamente genéricas aos Impugnantes como responsáveis solidários, desprovida de demonstração dos supostos atos por eles praticados e sem qualquer comprovação. Isso permitiria a sujeição de todo e qualquer gerente, diretor ou representante, como sujeitos passivos solidários, de forma a ir contra os próprios objetivos do instituto da sujeição passiva por solidariedade previsto no art. 135 do CTN.

Não merece prosperar a imputação de responsabilidade tributária solidária aos Impugnantes, uma vez que não houve a comprovação pela Autoridade Fiscal da ocorrência de atos com excesso de poder.

AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

Ainda que se admita que houve infração de lei quando a Autoridade Fiscal menciona, genericamente, que a SBA, por meio dos Impugnantes, incorreu em simulação, vale trazer a análise abaixo.

A Autoridade Fiscal fundamentou a glosa das despesas seguintes dispositivos que se referem às regras de apuração do IRPJ e da CSLL, não havendo a indicação de qual foi a norma supostamente infringida pelos Impugnantes.

Torna-se impossível identificar quais foram os supostos atos ilegais cometidos, uma vez que em momento algum são descritas as supostas condutas ilícitas cometidas pelos Impugnantes. A ausência de fundamentação capaz de identificar quais seriam as condutas imputáveis a cada um deles, configurando verdadeira violação ao art. 2º da Lei nº 9.784/99, a qual rege os processos administrativos federais e tem aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, e que assegura o direito de ampla defesa e contraditório, motivação, segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade e moralidade.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF E CONCLUSÕES

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, é inaplicável ao presente caso, na medida em que não houve qualquer ato com excesso de poder ou infração à lei cometido pelos Impugnantes.

Somente cabe se falar em responsabilização pessoal por débitos fiscais, nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, caso os atos praticados em infração à lei, estatuto ou contrato social tenham relação com a obrigação tributária não satisfeita e com atos ilícitos.

Esse é o entendimento do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, cujo item 106 (que apresenta conclusão sobre as hipóteses de responsabilização do artigo 135, inciso III) afirma que a responsabilização possui caráter subjetivo (i.e., pressupõe a demonstração de conduta do responsabilizado) e necessita da verificação de atos ilícitos.

Só cabe responsabilização pessoal do administrador que houver (i) cometido ato ilícito de forma; a (ii) encobrir a ocorrência de fato gerador; ou (iii) reduzir as garantias do crédito tributário. Vale ainda lembrar que, nos termos do já transcrito item 60 do referido parecer, “A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública”. Dessa forma, somente haveria que se falar na responsabilização dos Impugnantes caso a Autoridade Fiscal tivesse demonstrado de forma inequívoca condutas ilícitas tendentes a mascarar o fato gerador ou inviabilizar a satisfação da pretensão creditícia fazendária.

□ Nem mesmo em relação à SBA TORRES se pode falar em dolo, pois como atrás se demonstrou a companhia tão somente cometeu um erro em sua escrituração fiscal, o qual, no entanto, não resultou em prejuízo ao erário, uma vez que os valores equivocadamente deduzidos sob a nomenclatura de ágio na realidade correspondiam às depreciações e amortizações que a SBA TORRES tinha direito de deduzir da base do IRPJ e da CSLL e, por erro, acabou por tributar(adicionar).

□ O CARF tem constantemente se posicionado no sentido de que a atribuição de responsabilidade solidária pressupõe a demonstração de dolo do responsabilizado.

□ Merece ser afastada a responsabilidade solidária do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sob pena de ferimento ao princípio da motivação dos atos administrativos e, por consequência, as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório.

□ **PEDIDO**

□ Os Impugnantes requerem seja processada a presente Impugnação, com a consequente e imediata suspensão da exigibilidade dos supostos créditos tributários ora em discussão, mantendo-se sua situação regular perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma do artigo 206, do Código Tributário Nacional e:

□ i. Preliminarmente, sejam anulados os Termos de Responsabilidade Solidária imputados aos Impugnantes, por grave vício de motivação a ensejar a violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, nos termos da Seção III.A da presente Impugnação; ii. No mérito, seja julgada integralmente procedente a presente Impugnação, excluindo-se a responsabilidade solidária do artigo 135, do Código Tributário Nacional dos Impugnantes, nos termos expostos na Seção IV da presente Impugnação.

□ Os Impugnantes requerem a prova do alegado por todos os meios em Direito admitidos, principalmente a documental suplementar e pericial, em estrita obediência aos Princípios do Informalismo e da Verdade Material, consubstanciados no seu direito de apresentar oportunamente documentos, argumentos e outros elementos complementares que possam corroborar a descaracterização da imposição fiscal, caso se façam necessários.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (n. 107-023.708 – 5ª TURMA/DRJ07, e-fls. 6783 e ss) considerou procedente o lançamento de ofício e manteve as responsabilidades solidárias. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade do auto de infração, se o fiscal autuante observa os procedimentos previstos na legislação tributária. Não se acata a invocação de nulidade, por erro na data de ocorrência do fato gerador, porque nenhum prejuízo causou à defesa.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE.

Deve ser inferido o pedido de diligência quando prescindível para a instrução do processo e solução do litígio.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. 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 que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela atuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma não tem fundamento econômico, logo é indedutível.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

Verificado a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e da CSLL, é cabível o lançamento de multa isolada com base nas parcelas não recolhidas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A conduta que tenha a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo-se como resultado, a redução ou a supressão de tributo, está sujeita à multa qualificada aplicada sobre a totalidade ou diferença do tributo omitido.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

Verificado a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e da CSLL, é cabível o lançamento de multa isolada com base nas parcelas não recolhidas.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE

A multa de ofício aplica se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei os representantes de fato das pessoas jurídicas de direito privado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 04/09/2023 (e-fls. 6994) a atuada apresentou Recurso Voluntário 04/10/2023 (e-fls. 7005) em que alega que o presente caso não trata

da amortização fiscal de ágio; que cometeu erro formal ao declarar no LALUR, LACS e em suas ECF, os valores (dedução de ágio) correspondentes à mais valia dos portfólios adquiridos; mas que, *“o efeito fiscal foi neutro uma vez que a Recorrente, ao mesmo tempo em que amortizou os valores em sua escrita fiscal sob a denominação de “ágio”, por um prazo de 10 anos, também adicionou, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, as despesas relativas à depreciação dos ativos (torres, em cujo custo se encontra registrada a mais valia) pelo prazo de vida útil remanescente e à amortização dos intangíveis (contratos de locação por prazo determinado de 10 anos, em cujo custo foi registrada a correspondente mais valia)”*. Afirma que o Fisco deveria ter retificado de ofício a apuração (considerando os valores de depreciação e amortização constantes da contabilidade) com base no art. 147, § 2º, do CTN. Requer, ainda, a nulidade da decisão recorrida, afirmando que *“o acórdão ora recorrido é manifestamente nulo, pois não analisou a prova documental trazida pela Recorrente em sua Impugnação e que fundamentou os argumentos da Recorrente”*. Repete, ainda, as razões de primeira instância, destacando:

(...)

8. Como demonstram os Termos de Constatação, elaborados por auditores independentes (laudo contábil), acostados à Impugnação e como se verá nesse recurso, os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um *prazo de 10 anos, se equivalem* ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, EVEREST, GUARANI, CARY, TUPÁ e HIGHLINE e efetivamente registrados na contabilidade da companhia, *que foram tributados (adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL) pela Recorrente*.

(...)

27. Não se vê, contudo, um argumento sequer no v. acórdão que refute os argumentos dos pareceres anexados aos autos, os acórdãos do CARF mencionados e nem uma linha sequer sobre os Termos de Constatação.

28. Respeitosamente, não vale prosperar o entendimento do v. acórdão de que a prova apresentada pela Recorrente serve *“apenas para pesquisa”*.

(...)

41. O art. 147, § 2º, do CTN é categórico ao afirmar que os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame **serão retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão da declaração:

(...)

45. Assim, não poderia o v. acórdão, por um lado, alegar que *“os pareceres acostados (...) servem apenas para pesquisa, mas não vinculam esta DRJ”* e que a Recorrente não comprovou suas alegações e, por outro lado, desprezar as provas por ela juntadas.

(...)

46. Ressalta-se que o acórdão menciona que, para a retificação de ofício mencionada no art. 147, § 2º, do CTN, os *“erros têm de ser evidentes que pela simples leitura possam ser deduzidos, o que não é o caso sob análise”*. Respeitosamente, tal entendimento **não possui qualquer fundamento legal ou normativo**, contrariando a própria redação do art. 147, § 2º, do CTN.

(...)

IV - DO MÉRITO – RAZÕES DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.A - VIVO 800, EVEREST E GUARANI

(...)

53. Como já mencionado na preliminar de nulidade acima, o v. acórdão desconsiderou, por completo, os pareceres acostados à Impugnação, elaborados por terceiros e com base na contabilidade e contratos da Recorrente, que **comprovam que os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, se equivalem ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, EVEREST e GUARANI**, efetivamente registrados na contabilidade da companhia, que foram tributados (adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL) pela Recorrente. Veja-se.

(...)

68. Ora, como se esclareceu, o presente caso **não trata** da amortização fiscal de ágio. O presente caso trata tão somente de **meros erros de escrituração fiscal**.

69. O próprio acórdão, se valendo do TVF, reconhece isso em diversas oportunidades, quando registra que as operações denominadas de GUARANI, VIVO 800 e EVEREST consistiram na mera aquisição de ativos tangíveis e intangíveis, com base nos contratos, e que o preço de aquisição corresponde integralmente a estes ativos, não havendo que se falar em ágio. Veja-se alguns exemplos trazidos do acórdão:

70. Apesar de se tratar de um erro facilmente constatado pela fiscalização, o Auto de Infração apenas glosou a amortização do ágio, sem, contudo, **glosar simetricamente a adição das despesas de depreciação da mais valia dos ativos (torres) e da amortização do correspondente intangível (contratos) efetuada pela Recorrente**.

71. A solução alcançada pelo Auto de Infração, mantido pela decisão recorrida, conduz a um resultado injusto e totalmente divorciado da realidade, pois apesar de ter ciência de que a Recorrente não deduziu a depreciação dos ativos e a amortização dos intangíveis adquiridos nestas operações, propõe a glosa dos valores registrados a título de ágio, **mas não reconhece o direito à sua correspondente dedução ex vi do art. 57 e 58 da Lei nº 4.506/64**.

(...)

87. Como se conclui, a dedução do ágio não está em debate no presente caso, pois o que se discute é um mero erro de escrituração fiscal, passível de correção por ofício pelo Fisco ex vi do parágrafo 2º do art. 147 do CN.

88. No entanto, as acusações formuladas pelo Auto de Infração estão fundamentadas na suposta falta de “*subsunção do fato concreto à norma jurídica*”, art. 7º da Lei nº 9.532/97 e art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

89. Ocorre que, o Auto de Infração reconhece que não houve uma aquisição de participação em controlada ou coligada e que, portanto, inexistia ágio (*goodwill*), *mas contraditoriamente deixam de examinar a depreciação e amortização dos ativos adquiridos*.

90. Ora, se o Auto de Infração e o acórdão afirmam que a Recorrente realizou uma aquisição de ativos, como poderia enquadrar o lançamento no art. 7º da Lei nº 9.532/97 e no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, normas manifestamente inaplicáveis nessa hipótese?

(...)

108. Veja-se que, da redação do dispositivo, é fácil concluir que é equivocada a alegação do acórdão de que a revisão de ofício é cabível em caso de “erros visíveis”. Tal limitação não consta do texto da lei, mas se trata de um ilegítimo acréscimo por parte do acórdão, sem qualquer fundamento legal ou normativo.

(...)

112. Regulamentando esse dispositivo, o art. 68, da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 e Anexos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 162/199814 instituem a taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos ativos com base na vida útil dos bens, a qual corresponde a 120 meses (10 anos) no caso de instalações, resultando na depreciação de 10% ao ano.

(...)

153. Em outras palavras, não houve o pagamento de ágio na aquisição do controle de CARY, HIGHLINE e TUPÃ, na medida em que **a diferença entre o valor justo dos ativos líquidos das investidas e seus respectivos valores de patrimônio líquido na época da aquisição correspondem à mais valia dos ativos tangíveis e intangíveis**, segundo os laudos de avaliação a valor justo elaborados tempestivamente e arquivados junto à SRFB.

(...)

181. Após a incorporação das investidas, a Recorrente, em atendimento ao disposto no § 3º do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, **registrou a mais valia como parte do custo dos respectivos ativos (torres) e intangíveis (contratos)**, e deste modo adquiriu o direito ao cômputo da depreciação e da amortização da mais valia, tal como previsto naquele artigo.

182. Frise-se que o valor correspondente à depreciação dos ativos tangíveis (torres e antenas de telecomunicação) e da amortização dos intangíveis (contratos com clientes) atende ao disposto no art. 13, III, da Lei nº 9.249/1995, pois estes ativos são empregados na consecução das atividades principais da Recorrente.

(...)

185. Com base nas considerações precedentes, pode-se concluir que: (i) no presente caso cabia ao Auto de Infração apenas examinar se o contribuinte cumpriu com os requisitos do art. 20 da Lei nº 12.973/2014, tendo em vista que os laudos por ele arquivados junto à SRFB já davam indicação de que o sobrepreço pago na aquisição dos investimentos tinha como causa a mais valia de ativos; e (i) não poderia o Auto de Infração ter fundamentado o lançamento com base em suposta infração aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, uma vez que tais dispositivos não eram aplicáveis à Recorrente, face à opção pela antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014, além da aquisição ocorrida na vigência desta lei (HIGHLINE).

186. Diante do erro cometido pelo contribuinte em sua escrituração fiscal, ao denominar de “ágio” os valores correspondentes à depreciação e amortização dos ativos e mais valia, competia à autoridade fiscal proceder à sua correção de ofício, como determina o § 2º do art. 147 do CTN.

(...)

191. A Recorrente, portanto, espera que o v. acórdão seja reformado, para que:

a) o lançamento seja declarado nulo, porque o enquadramento legal (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97) por ele invocado é inaplicável ao presente caso, uma vez que a Recorrente se encontrava sujeita ao regime jurídico da Lei nº 12.973/2014;

b) seja afastado o lançamento, visto que a depreciação e a amortização dos ativos e de suas correspondentes mais valia foram equivocadamente adicionados (tributados) na apuração do IRPJ e da CSLL. Contudo, esses valores são equivalentes ao montante que foi deduzido erroneamente a título de ágio. Tivesse a Recorrente procedido à escrituração fiscal corretamente, o resultado teria sido o mesmo;

c) seja afastado o lançamento, pois competia ao Auto de Infração ter procedido à correção de ofício dos erros do contribuinte, nos termos do art. 147, § 2º, do CTN.

(...)

194. As taxas de depreciação dos bens e amortização dos contratos praticamente se equivalem à taxa de amortização dos valores erroneamente denominados de ágio (10 anos), razão pela qual não se identificaram diferenças substanciais

(...)

199. A demonstração de que os valores deduzidos correspondiam em substância à depreciação e à amortização dos ativos e mais valia encontra-se no próprio Termo de Constatação, elaborado por KPMG Assessores Ltda., juntado na Impugnação, segundo o qual:

(...)

217. Em relação à REDE SUL, o v. acórdão afirma que não houve ágio gerado na operação, haja vista o pagamento de valor menor do que o valor patrimonial apurado em laudo de avaliação. Veja-se:

(...)

226. Até a edição desta lei, porém, vigorou o regime previsto na redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo qual o ágio consistia simplesmente na “*diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I [valor de patrimônio líquido contábil das ações]*”.

(...)

229. O investimento em REDE SUL foi adquirido em 24/09/2013, justamente na vigência da legislação anterior. Como o valor de patrimônio líquido contábil da participação em REDE SUL era de R\$ 36 milhões, toda a diferença em relação ao preço de aquisição (R\$ 149 milhões¹⁸) consistiu, para fins fiscais, em ágio (R\$ 113 milhões) e este foi fundamentado, segundo o laudo da KPMG de 31 de março de 2014, em expectativa de rentabilidade futura, avaliada segundo a metodologia do fluxo de caixa descontado.

(...)

237. A despeito de reconhecer que o ágio na aquisição da Rede Sul Telecomunicações foi apurado nos termos dos arts. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, e utilizar esses dispositivos como fundamento para o lançamento, o Auto de Infração e o v. acórdão recorrido concluem ser indedutível a sua amortização, por lhe aplicar a metodologia instituída a partir da Lei nº 12.973/14 que dá nova redação ao art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterando o conceito de ágio por rentabilidade futura, e lhe introduz o § 5º, segundo o qual

(...)

242. Desse modo, considerando que na data de aquisição o patrimônio líquido da investida era de R\$ 36.381.924,00, conforme Anexo 3.4 do Contrato de Compra de Participação Acionária, a Recorrente apurou um ágio por rentabilidade futura de R\$ 112.900.185,00, o qual foi amortizado à razão de 1/72 (um setenta e dois avos) para cada mês:

(...)

250. Subsidiariamente, caso se entenda que a aquisição da Rede Sul deve se sujeitar ao regime instituído pela Lei nº 12.973/2014, conforme a metodologia aplicada pelo Auto de Infração, mantida pelo v. acórdão recorrido, faz-se necessário ao menos reconhecer o direito da Recorrente à depreciação dos ativos e à amortização dos intangíveis, nos termos dos arts. 20 e 41 da referida lei.

(...)

NECESSÁRIA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

(...)

INEXISTÊNCIA DE CONDUTAS QUALIFICADORAS DA MULTA DE OFÍCIO

(...)

INSUBSISTÊNCIA DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS COM MULTA DE OFÍCIO: PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO

(...)

Cientificados da Decisão de Primeira Instância em 12/09/2023 (e-fls. 7003) e 11/09/2023 (e-fl. 7002) os responsáveis solidários ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO e FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA apresentaram Recursos Voluntários em 10/10/2023 (e-fls. 7133 e 7098 e ss), em que alegam razões para a nulidade ou cancelamento da responsabilidade solidária,

afirmando que não restou demonstrado que atos foram praticados pelas pessoas que se pretende responsabilizar solidariamente, no período de 2013 a 2015; que nenhum dos Recorrentes figurava como administrador da SBA TORRES; que o registro equivocado dos ágios dessas aquisições e incorporações, foi feito quando os Recorrentes sequer exerciam cargo na administração da SBA, pelo que estes não participaram daquelas operações, nem tampouco da decisão sobre a forma como deveria ser feita a sua escrituração fiscal.

VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

Os Recursos Voluntários são tempestivos. Cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, deles conheço.

Trata-se de recursos voluntários em que SBA TORRES BRASIL LIMITADA e os responsáveis solidários FERNANDO CINCI AVELINO DA SILVA – CPF 280.100.728-50 E ROBERTO DELLA PIAZZA FILHO – CPF 913.193.407-25 insurgem-se contra decisão no Acórdão da DRJ (n. 107-023.708 – 5ª TURMA/DRJ07, e-fls. 6783 e ss) que considerou procedente o lançamento de ofício e manteve as responsabilidades solidárias.

A razão apontada para a lavratura consubstanciou-se em amortização de saldo de ágio decorrente das operações, para os anos de 2017, 2018 e 2019, com as aquisições de portfólios denominados EVEREST, CARY, VIVO 800, REDE SUL, TUPÃ, HIGHLINE e GUARANI. A Fiscalização afirmou que o contribuinte “*artificialmente reduziu de maneira planejada, e informou incorretamente em ECF, seu lucro real; quando amortizou indevidamente valores derivados de reorganizações societárias irregulares, de simples compra de Ativo e de Contratos de concessão de uso*”.

A contribuinte alegou preliminarmente em Recurso Voluntário 04/10/2023 (e-fls. 7005) que o presente caso não trata da amortização fiscal de ágio (traz algumas alegações somente subsidiárias que afastariam a autuação por glosa de despesa com ágio, concentrando-se no portfólio Redesul). Afirma, principalmente, que cometeu erro formal ao declarar no LALUR, LACS e em suas ECF, os valores (dedução de ágio) correspondentes à mais valia dos portfólios adquiridos.

Afirma que o Fisco deveria ter retificado de ofício a apuração de seu lucro real, considerando os valores de depreciação e amortização constantes da contabilidade, com base no art. 147, § 2º, do CTN.

Acrescenta, ainda, que “*o efeito fiscal foi neutro uma vez que a Recorrente, ao mesmo tempo em que amortizou os valores em sua escrita fiscal sob a denominação de “ágio”, por um prazo de 10 anos, também adicionou, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, as despesas relativas à depreciação dos ativos (torres, em cujo custo se encontra registrada a mais valia) pelo prazo de vida útil remanescente e à amortização dos intangíveis (contratos de locação por prazo determinado de 10 anos, em cujo custo foi registrada a correspondente mais valia)*”.

Requer, ainda, a nulidade da decisão recorrida, afirmando que “o *acórdão ora recorrido é manifestamente nulo, pois não analisou a prova documental trazida pela Recorrente em sua Impugnação e que fundamentou os argumentos da Recorrente*”.

Deve-se preliminarmente analisar neste voto o pleito do Recorrente quando afirma que o presente caso não trata da amortização fiscal de ágio; que cometeu erro formal ao declarar em LALUR, LACS e em suas ECF os valores (dedução de ágio) correspondentes à mais valia dos portfólios adquiridos; e que o Fisco deveria ter retificado de ofício a apuração do IRPJ/CSLL anual, considerando os valores de depreciação e amortização constantes da contabilidade, com base no art. 147, § 2º, do CTN.

Caso se decida que o litígio não trata de amortização de ágio, poderíamos começar a tratar de depreciação de ativos / amortização de intangíveis, como quer a Recorrente. Caso contrário, o litígio se resolve neste campo (amortização de ágio pelo contribuinte e glosado pelo Fisco).

O art. 17 do Decreto 70.235/72 prescreve que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. E no caso presente a impugnante afirma categoricamente que as despesas lançadas à título de ágio (exclusões que ela própria fez no LALUR) são indevidas e que o Fisco acertou quando glosou estas exclusões. Afirma: “68. *Ora, como se esclareceu, o presente caso não trata da amortização fiscal de ágio.*”

Mas, solicita, em seus termos, que a autuação seja revertida, pois sua contabilidade traria despesas, nos mesmos montantes dos ágios glosados, que se refeririam a depreciações de imobilizado e amortizações de intangíveis advindos dos portfólios adquiridos. O presente caso trataria tão somente de meros erros de escrituração fiscal. Nos seus termos:

(...) os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, *se equivalem* ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, EVEREST, GUARANI, CARY, TUPÃ e HIGHLINE e efetivamente registrados na contabilidade da companhia, *que foram tributados (adicionados* na apuração do IRPJ e da CSLL) pela Recorrente.

Se não há litígio sobre a matéria lançada, pelo menos em relação à principal infração que consta do lançamento de ofício, impõe-se a questão: cabe aos julgadores administrativos (DRJ e CARF) apreciar e acatar o pleito (subsidiário) da Impugnante/Recorrente de deduzir dos valores lançados (ágio), outros valores constantes de seu LALUR, em montante (equivalentes ao lançado, segundo alega), mas que se refeririam a despesas de depreciação dos ativos e a amortização dos contratos relativos aos portfólios, que o Recorrente supostamente teria direito, mas não deduziu em seu lucro real ?

Entendo que não. E conseqüentemente, como se tem decidido com frequência nesta CARF, só há nulidade quando a decisão deixa de analisar um dos fundamentos constantes do recurso, que, de forma autônoma, seria capaz de afastar a disposição do quanto decidido.

A Recorrente alega que não está fazendo um pleito a estas instâncias julgadoras, mas que se trataria de uma obrigação de fiscalização. Que esta errou ao não aplicar seu dever de ofício e corrigir um (suposto) erro dele (Recorrente). Nos termos da Recorrente:

41. O art. 147, § 2º, do CTN é categórico ao afirmar que os **erros** contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame **serão retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão da declaração:

(...)

68. Ora, como se esclareceu, o presente caso **não trata** da amortização fiscal de ágio. O presente caso trata tão somente de **meros erros de escrituração fiscal**.

(...)

70. Apesar de se tratar de um **erro** facilmente constatado pela fiscalização, o Auto de Infração apenas glosou a amortização do ágio, sem, contudo, **glosar simetricamente a adição das despesas de depreciação da mais valia dos ativos (torres) e da amortização do correspondente intangível (contratos) efetuada pela Recorrente**.

(...)

87. Como se conclui, a dedução do ágio não está em debate no presente caso, pois o que se discute é um mero **erro** de escrituração fiscal, passível de correção por ofício pelo Fisco ex vi do parágrafo 2º do art. 147 do CN.

Cabe a princípio, em análise a esta afirmação da Recorrente, averiguar a que matéria se debruçou a autoridade administrativa no curso da Fiscalização (ágio ou depreciação/amortização), que analisou sete ágios diferentes, e que redundou na autuação, e se algum pleito de retificação de erro foi levado à autoridade lançadora.

Em seguida, apreciaremos o alcance do prescrito pelo art. 147, § 2º, do CTN, e se este permite, nesta instância julgadora, o atendimento do pleito do Recorrente de retificação de sua contabilidade fiscal.

E depois, e na hipótese de decidir-se competir à instância recursal tal retificação, averiguar a possibilidade de estar correta a afirmação do Recorrente de que *“os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, se equivalem ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios...”*.

Em resposta à primeira pergunta constatamos que a fiscalização se ocupou em analisar as rubricas, postas no LALUR e confirmadas em termos de respostas às intimações, de dedução de ágio. E em nenhum momento durante o procedimento de fiscalização o contribuinte alegou que errou em sua escrituração fiscal, e que tais rubricas deveriam ser analisadas como dedução de depreciação/amortização dos ativos que compunham os portfólios adquiridos (com exceção da aquisição dos portfólios GUARANI e HIGHLINE). Ao contrário, tentou comprovar que tinha, sim, direito à dedução de despesas com ágio para os portfólios VIVO 800, EVEREST, CARY, TUPÃ e REDESUL. Reproduzo o teor do Termo de Intimação n. 01 (e-fls. 560), em que a fiscalização, de posse dos lançamentos contábeis da ECF e LALUR/LACS de dedução de ágio, solicita a confirmação e comprovação do escriturado:

CONTEXTO No exercício das funções legais de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, em conformidade com o disposto no artigo 7º da lei 2.354/54 e no artigo 7o do Decreto nº 70.235/72, em cumprimento à determinação do TDPF acima referido, intimamos o contribuinte acima identificado, para entrega, no prazo de 10 (dez) dias, das informações e documentos abaixo relacionados, relativos às amortizações de ágio denominadas Cary, Tupã, Vivo 800 e RedeSul declaradas no Registro M300 das ECF

B8956D81F08A7DDB0F007C39971FC293D953F735-7,
684B091D3C06B6D835E619870E13067853CF3A21-5 e
03B970D87D63E91CFE9F820A29058DD059664E41-0, referentes aos anos-calendário
2016 e 2017:

1- **Informar o tratamento fiscal aplicado às amortizações, indicando sua origem;** 2- Apresentar o laudo de avaliação dos eventos que deram origem ao **ágio**; 3- Apresentar organograma das reorganizações societárias ocorridas, desde sua constituição, até a data da incorporação; 4- O valor total do **ágio** gerado nas reorganizações societárias, bem como o período da respectiva amortização, o valor amortizado em cada ano (detalhado mensalmente) e o saldo a amortizar, caso exista. (Destaquei).

Em petição de 30 de janeiro de 2020 (e-fl. 568 e ss) a então fiscalizada adiantou:

(...)

1- Informar o tratamento fiscal aplicado às amortizações, indicando sua origem;

*SBA: Com base nos documentos e informações que serão apresentados a seguir, as amortizações foram consideradas fiscalmente dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. As amortizações têm por origem o **ágio** gerado nas operações relacionadas aos projetos **Cary, Tupã, Vivo 800 e RedeSul**.*

(...)

4- O valor total do **ágio** gerado nas **reorganizações societárias**, bem como o período da respectiva **amortização**, o valor amortizado em cada ano (detalhado mensalmente) e o saldo a amortizar, caso exista;

*SBA: Segue anexo o documento (Doc. 04 – Doc_Comprobatorios0004) que demonstra (i) o valor total do **ágio por projeto**; (ii) o valor do **ágio amortizado mensalmente** no período de 2016 e no período de 2017 por projeto; e (iii) o **saldo de ágio** ainda pendente de amortização por projeto, em dezembro de 2017 (período coberto pela fiscalização). (Destaquei)*

Em petição de 26 de abril de 2021 (e-fl. 1087 e ss) a então fiscalizada sustentava as operações societárias em que entendia ter gerado **ágio amortizável**:

1- Apresentar descritivo cronológico, com valores e datas, dos passos (Aquisições, **reorganizações societárias**, etc.) relativos aos valores considerados como **ágio das operações Cary, Tupã, Vivo 800 e Rede Sul**. Respaldar os atos/passos com documentos (Contratos das operações, comprovação de pagamentos, Contratos das empresas responsáveis por laudos, etc.)

*SBA: Em conjunto aos demais documentos e esclarecimentos fornecidos no curso do presente processo de fiscalização, especialmente junto à resposta ao Termo de Intimação nº 01, a Fiscalizada apresenta abaixo **descritivo cronológico, com valores e datas relativos às operações**, de forma individualizada, bem como documentação suporte que entende atender ao quanto solicitado, conforme abaixo: (...) (Destaquei).*

Ainda no sentido de sustentar que as operações societárias teriam gerado **ágio amortizável**, o contribuinte anexou à petição de 23 de novembro de 2021 (e-fl. 3242), resposta à

Intimação n. 10, demonstrativo em que especifica os valores amortizados de ágio fiscal dos portfólios Cary, Tupã, Vivo 800 e Rede Sul para o ano de 2017 (Anexo 40), de seguinte teor (e-fl. 4772):

CNPJ	PORTFÓLIO/NOME SOCIAL	PORTFÓLIO	TAXA AMORT.	ÁGIO FISCAL	AMORTIZAÇÕES				SALDO RESIDUAL
					2016		2017		
					Mensal (Jan-Dez)	Anual	Mensal (Jan-Dez)	Anual	
VIVO 800	(VIVO800)	10 ANOS (120 MESES)		313.590.303	2.613.252,52	31.959.030,26	2.613.252,52	31.959.030,26	156.795.151,29
003.79.268/0003-92	REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA	(REDESUL)	06 ANOS (72 MESES)	112.900.185	1.455.994,03	17.474.083,43	1.568.058,11	18.816.697,33	43.680.183,77
11.894.888/0001-09	REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A.								
082.19.920/0003-89	CARYOPOCEAE SP PARTICIPAÇÕES S.A.	(CARY)	10 ANOS (120 MESES)	1.344.922.065	11.207.679,70	134.492.156,45	11.207.688,88	134.492.206,50	885.407.147,88
13.266.314/0003-82	TUPA TORRES S.A.	(TUPA)	10 ANOS (120 MESES)	1.119.014.238	9.325.116,95	111.901.403,40	9.325.116,95	111.901.403,40	773.984.706,85

Como vimos, só depois de cientificada do lançamento de ofício, a contribuinte, em Impugnação/Recurso Voluntário, passa a sustentar que errou ao deduzir ágios nas operações com VIVO 800, EVEREST, CARY e TUPÃ. Mas que teria direito a valor equivalente de dedução de depreciação/amortização de intangíveis.

Para o ágio REDE SUL, o contribuinte sustenta sua dedutibilidade mesmo em Impugnação/Recurso Voluntário.

Ressalvamos que, referindo-se especificamente aos Ágio GUARANI e Ágio HIGHLINE, em petição de 14 de fevereiro de 2022 (e-fl. 5440 e ss), a então fiscalizada assevera que o fundamento das exclusões é o inciso III, do art. 13 da Lei 9.249/1995 e o art. 41 da Lei 12.973/14:

(...)

3- Foram identificados na escrituração fiscal da intimada os seguintes valores em 2018, que se referem a exclusão escriturada à linha 161 do Lalur (Registro M300) e do LACS (Registro M350), sob denominação “Depreciação: Diferença entre depreciação contábil e fiscal”: Ágio Guarani: R\$ 51.933.578,16 Ágio Highline: R\$ 41.056.970,59

- Apresentar memória de cálculo destes ágios;
- Indicar o fundamento econômico dos ágios; e
- Indicar a fundamentação legal para a exclusão daqueles ágios na apuração do lucro real.

SBA: a) A Fiscalizada apresenta a memória de cálculo com os valores amortizados e depreciados. (Doc. 03 – Doc_Probatorios0003). b) O fundamento econômico dos valores amortizados se encontra identificado nos laudos apresentados na resposta ao Termo de Intimação nº 8. c) A fundamentação legal das exclusões é o inciso III, do art. 13 da Lei 9.249/1995 e o art. 41 da Lei 12.973/14. (Destaquei).

Ou seja, para os ágios EVEREST, CARY, VIVO 800, TUPÃ e REDESUL, não se confirma a acusação do contribuinte que cometera erro em sua contabilidade fiscal. Ao contrário, há farta confirmação, advinda do próprio contribuinte, de que pretendia deduzir ágio resultante de organização societária. Destes, apresenta os comprovantes da aquisição dos portfólios, mas só conseguiu comprovar a aquisição societária para os portfólios CARY, TUPÃ e REDESUL. Ao final, tentou, durante o procedimento fiscal, mas não conseguiu, comprovar os requisitos requeridos pelo art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Ou seja, para os ágios EVEREST, CARY, VIVO 800 e TUPÃ não

houve mero erro contábil. Houve um erro de estratégia tributária, que o Recorrente tenta reverter na impugnação, imputando a culpa de seu infortúnio ao Fisco.

O que constato é que o contribuinte, antes do início do procedimento fiscal, ainda quando gozava de espontaneidade, tomou uma decisão que lhe pareceu mais vantajosa: a de não deduzir fiscalmente as despesas com depreciação/amortização. Compreendo as razões que podem ter influenciado esta decisão do contribuinte. As despesas anuais de depreciação e amortização não podem se resumir à simples divisão de todo o valor despendido com os portfólios dividido por dez, de dez anos (como, agora, em recurso, pleiteia a Recorrente). Deve-se analisar cada ativo (tangível e intangível) que compõe o portfólio adquirido e averiguar se este é depreciável ou amortizável, para fins fiscais, e por qual prazo. Constatando que a maior parte dos dispêndios se referiam a intangíveis, que só são amortizáveis quando se constituírem de direitos temporários (vide art. 58, *caput*, da lei 4.506/64), a opção de depreciar/amortizar pode não ter parecido ao contribuinte a melhor. Por isso partiu para o ágio. O próprio texto do art. 7º da Lei 9.532/97 prescreve que a dedução de ágio *poderá* ser empreendida, e não *deverá* ser empreendida:

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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

(...)

III - **poderá** amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 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) (Destaquei)

O fato é que o contribuinte optou por deduzir despesas de ágio (portfólios EVEREST, CARY, VIVO 800, TUPÃ e REDESUL), nos termos previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97. Não cabe agora, em pleno PAF, uma mudança de opção, quando a primeira opção mostrou-se desfavorável. Requer o Recorrente, na verdade, o começo de uma nova auditoria, já que o procedimento de aferição da despesa de depreciação e amortização de intangíveis não é tão simples e não foi empreendido pelo Fisco em nenhum momento.

Adiante-se que uma decisão em processo administrativo fiscal não pode se constituir em uma ordem de início de novas auditorias, seja para aumentar ou para diminuir tributos a pagar. Conforme previsto nos artigos 15 a 17 do Decreto 70.235/72, cabe à impugnação trazer contestação à matéria lançada, e não requerimento de novas auditorias.

No caso presente a DRJ concentrou-se na impugnação, no que corresponde à matéria lançada, rechaçando a aplicação do § 2º do art. 147 do CTN, nos termos requeridos pelo Impugnante:

No caso em comento, são diversos ágios a serem analisados, sendo que cada caso deve ser analisado separadamente, e verificar a aplicação da lei para cada caso, o que será feito na análise do mérito. De qualquer maneira, mesmo que tenha ocorrido algum erro no enquadramento legal, tal fato é insuficiente para se anular um Auto de Infração.

Quanto à retificação de ofício de declarações do contribuinte, há que se interpretar o disposto no § 2º do art. 147 do CTN. Tal dispositivo dispõe que os erros contidos na

declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. Tais erros tem de ser evidentes que pela simples leitura possam ser deduzidos, o que não é o caso sob análise.

A averiguação de se os preceitos que permitem a amortização de ágio foram cumpridos coube ao Fisco. Mas, não cabe ao Fisco, depois de findo o procedimento administrativo de averiguação da procedência da dedução do ágio, fazer nova averiguação sobre nova matéria. Muito menos cabe às instâncias recursais comandar nova auditoria (para averiguar os quantitativos eventualmente depreciables/amortizáveis), já que o pleito de correção do suposto erro (dele, contribuinte) foi levado primeiro à DRJ. Esta nova matéria seria constatar até que montante poderia o contribuinte deduzir nos anos calendários em questão as supostas despesas com depreciação de ativos e amortização de intangíveis. Seria, repito, uma nova auditoria, de iniciativa do contribuinte (não autorizada em um PAF), que executaria uma mudança em sua opção anterior de deduzir ágio e não depreciar/amortizar intangíveis, e que ele supõe ser um dever do Fisco.

Mesmo o prescrito pelo art. 147, § 2º, do CTN não permite, nesta instância julgadora, o atendimento do pleito da Recorrente.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Trata-se de dispositivo que regula a modalidade de lançamento por declaração, em que o Fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo. Em um primeiro momento foi isto que aconteceu: o Fisco verificou que havia (segundo opção manifesta do contribuinte) deduções de despesas de ágio diminuindo os tributos devidos e averiguou se eram ou não dedutíveis. Não cabe, segundo penso, inferir que o Fisco, após este procedimento, deve revisar a contabilidade fiscal do contribuinte, de ofício, para averiguar se há alguma outra despesa que pudesse ser trazida para o cômputo do lucro real para diminuir o crédito tributário. As despesas de depreciação/amortização, que o contribuinte alega ser uma obrigação do Fisco apurar, é (também) na verdade uma faculdade/opção do contribuinte, conforme se constata do prescrito nos artigos 57 e 58 da Lei 4506/64:

Art. 57. **Poderá** ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

(...)

Art. 58. **Poderá** ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:

(...) (Destaquei)

Desta forma, meu voto é por manter a opção manifestada pelo contribuinte em seu LALUR e durante o procedimento de fiscalização, que indicava que deduziu suas despesas como amortização de ágio (para os ágios VIVO 800, EVEREST, CARY, TUPÃ e REDESUL), e confirmar a tributação, já que não contestada em Impugnação/Recurso Voluntário, e negar o pleito de retificação de ofício da contabilidade fiscal do contribuinte.

Já no caso dos ágios GUARANI E HIGHLINE, deveria o auto de infração manter a opção claramente manifestada da então fiscalizada de depreciação/amortização destes ativos. Como o lançamento glosou a dedução de despesas com ágio sem considerar a opção por depreciação/amortização e conferir a alegada despesa, a glosa deve ser cancelada para estes ágios.

Considerando que não há a possibilidade de mudança na opção pela dedução, não cabe o pedido de nulidade do acórdão recorrido por este não ter se debruçado sobre os fundamentos nos pareceres trazidos anexos à impugnação. Isto porque versaram justamente sobre a matéria preclusa, qual seja, dedução de depreciação/amortização e defesa da equivalência das despesas de depreciação/amortização com as despesas com ágio, para os ágios VIVO 800, EVEREST, CARY e TUPÃ. Some-se a isso a constatação de que nenhum documento novo, que comprovasse a natureza e prazo para depreciação / amortização de intangíveis foram colados aos autos com a impugnação, constituindo-se os pareceres em reforço argumentativo do já tratado em fiscalização/impugnação.

Enfim, não cabe o pleito do recorrente de nulidade no acórdão recorrido, por não apreciação de pareceres que intentavam convencer que o montante da depreciação/amortização equivaleria à glosa de despesas de amortização de ágio, já que entendo estar certa a DRJ quando assevera que sequer a troca de opção (de amortização de ágio para depreciação/amortização de intangíveis) pode ser deferida. Sendo assim, não faz sentido empreender tal tentativa de equiparação.

Pelo exposto, meu voto é por dar parcial provimento ao recurso voluntário para manter a glosa da amortização para os ágios VIVO 800, EVEREST, CARY e TUPÃ e exonerar a tributação referente aos ágios GUARANI e HIGHLINE.

Se vencido (e não fui), e a Turma entender (e não entendeu) que caberia uma nova apuração para as despesas que inicialmente foram deduzidas como amortização de ágio, ainda assim entendo que está comprovado nos autos e constatado no acórdão recorrido que não haveria a possibilidade de se computar como depreciação/amortização de intangíveis o mesmo montante que inicialmente foi deduzido como amortização de ágio, como afirma a Recorrente. Assim dispôs a Recorrente:

(...)

8. Como demonstram os Termos de Constatação, elaborados por auditores independentes (laudo contábil), acostados à Impugnação e como se verá nesse recurso, os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um *prazo de 10 anos*, **se equivalem** ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, EVEREST, GUARANI, CARY, TUPÃ e HIGHLINE e efetivamente registrados na contabilidade da companhia, **que foram tributados (adicionados** na apuração do IRPJ e da CSLL) pela Recorrente.

(...)

Não tem razão a Recorrente. Primeiro, por não haver sequer comprovação de que os mesmos valores que foram debitados a título de ágio foram adicionados a título de depreciação/amortização de intangíveis. E neste ponto assim dispôs a DRJ, referindo-se ao ágio Vivo 800:

As alegações não se sustentam, não há nenhuma adição que coincida com qualquer com os valores citados, nem com a soma dos mesmos, nem os valores das parcelas alegadas pela interessada coincidem com os valores do LALUR, conforme pode ser verificado na figura a seguir:

Período da Escrituração: 01/01/2018 a 31/12/2018		CNPJ: 02.914.460/0112-76	SCP:
Período de Apuração: A00 - Anual			
Histórico	Adição	Exclusão	
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 1.869.801.967,67	
6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 217.141.333,72		
7: Custos não dedutíveis	R\$ 678.253,38		
8: Despesas não necessárias	R\$ 14.791.999,08		
8.01: Realização de ativos indedutíveis	R\$ 619.910,09		
8.60: Multas por infrações fiscais	R\$ 1.809.435,75		
8.65: Multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária	R\$ 6.415.374,79		
9: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 1.044.884,34		
11.05: Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - resultado positivo	R\$ 191.434,71		
12: Ajustes decorrentes de métodos de preços de transferência	R\$ 390.233,07		
19.05: Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por redução no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado	R\$ 5.200.643,55		
19.20: Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução da mais-valia	R\$ 302.726,44		
21: Juros sobre o capital próprio auferidos - não contabilizados como receita	R\$ 8.500.000,00		
25: Realização de reserva de reavaliação	R\$ 75.000.722,83		
52.05: Operações realizadas em mercados de liquidação futura - resultados negativos incorridos reconhecidos na contabilidade antes da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição	R\$ 5.022.200,65		
52.10: Operações realizadas em mercados de liquidação futura - resultados positivos incorridos reconhecidos na contabilidade antes da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição	R\$ 162.900,00		
53: Arrendamento mercantil - PJ arrendatária - depreciação, amortização e exaustão	R\$ 2.299.856,28		
55: Arrendamento mercantil - PJ arrendatária	R\$ 2.352.923,96		
64: Ajuste a valor presente de ativo - venda	R\$ 6.690.420,00		
80: Provisões ou perdas estimadas - teste de recuperabilidade	R\$ 166.570,83		
92: Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 34.528.323,05		
92.01: Outras adições - indicador de relacionamento 4	R\$ 71.542.597,30		
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 454.852.743,82		
95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		R\$ 130.167.306,49	
100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado		R\$ 359.455.916,39	
100.15: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução da mais-valia		R\$ 4.027.072,12	

Não há documentos que comprovem os valores alegados da depreciação das torres e da amortização do intangível, nem a composição dos valores totais de depreciação e amortização. Também não foi explicitada pela interessada a composição do item outras adições, de modo a se verificar se houve a adição de R\$ 31.359.030,26. De qualquer maneira, a soma dos valores alegados não coincide com as adições. Não há documentos que comprovem o efeito fiscal alegado, correspondente a uma exclusão de R\$ 246.455,71, não há comprovação dos valores adicionados, nem dos excluídos.

Observe-se que, no exame da parte B do LALUR e seus reflexos na parte A, não há nenhuma adição de R\$ 31.359.030,26, mas somente uma exclusão neste valor e se refere a ágio, conforme se pode ver na figura a seguir:

REGISTRO - M500

Registro M500 - Controle de Saldos das Contas Do E-lalur e Do E-lacs (parte B)



Anual | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho | Julho | Agosto | Setembro | Outubro | Novembro | Dezembro

Q Pesquisar

Código da Conta no Lalur	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	D/C	Lançamentos da parte A
AGIO EXPECT. RENTABILIDAD...	I - Imposto de Re...	8.441,00	C	3.376,40
AMORTIZACAO - CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	15.360,12	D	95.968,68
AMORTIZACAO - CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	220.997,69	D	91.447,32
AMORTIZACAO CONTRATOS V...	I - Imposto de Re...	0,00	C	0,00
AMORTIZACAO - CARTEIRA D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	15.299.055,90
AMORTIZACAO - CONCESSAO...	I - Imposto de Re...	0,00	D	3.788.622,00
AMORTIZACAO - CONTRATO C...	I - Imposto de Re...	384.693.775,...	D	20.267.300,04
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	1.185.737,76
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	1.405.696,36
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	69.246.608,47	D	112.593.300,00
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	12.363.162,75	D	8.024.100,00
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	21.969.292,72
AMORTIZACAO - CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	85.251,36
AMORTIZACAO CONTRATOS V...	I - Imposto de Re...	0,00	C	0,00
AMORTIZACAO - CARTEIRA D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	15.299.055,90
AMORTIZACAO - CONCESSAO...	I - Imposto de Re...	0,00	D	3.788.622,00
AMORTIZACAO - CONTRATO C...	I - Imposto de Re...	384.693.775,...	D	20.267.300,04
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	1.185.737,76
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	1.405.696,36
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	69.246.608,47	D	112.593.300,00
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	12.363.162,75	D	8.024.100,00
AMORTIZACAO - CONTRATO D...	I - Imposto de Re...	0,00	D	21.969.292,72
AMORTIZACAO - CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	85.251,36
AMORTIZACAO - CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	25.106.000,16	D	6.276.500,04
AMORTIZACAO - DIREITO DE ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	51.933.578,16
AMORTIZACAO - DIREITO DE ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	0,00
AMORTIZACAO - JANKOVIC	I - Imposto de Re...	525.508,71	D	0,00
AMORTIZACAO - OMEGO	I - Imposto de Re...	157.981,29	D	0,00
AMORTIZACAO - REDESUL	I - Imposto de Re...	30.090.375,00	D	3.296.807,76
AMORTIZACAO - VIVO CONTR...	I - Imposto de Re...	58.763.807,16	D	20.197.065,24
AMORTIZACAO BADWILL - FSF...	I - Imposto de Re...	157.206,93	C	33.687,20
AMORTIZACAO CONTRATO TE...	I - Imposto de Re...	41.397.141,79	D	78.561.699,96
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	57.778,44	D	0,00
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	6.674,00	D	37.983,20
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	1.296.385,29	D	331.783,50
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	87.399,12
AMORTIZACAO - VIVO CONTR...	I - Imposto de Re...	58.763.807,16	D	20.197.065,24
AMORTIZACAO BADWILL - FSF...	I - Imposto de Re...	157.206,93	C	33.687,20
AMORTIZACAO CONTRATO TE...	I - Imposto de Re...	41.397.141,79	D	78.561.699,96
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	57.778,44	D	0,00
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	6.674,00	D	37.983,20
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	1.296.385,29	D	331.783,50
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	0,00	D	87.399,12
AMORTIZACAO CONTRATOS - ...	I - Imposto de Re...	406.274,43	D	229.893,00
AMORTIZACAO CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	88.322,16	D	90.945,24
AMORTIZACAO CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	280.140,84	D	3.316.521,68
AMORTIZACAO CONTRATOS ...	I - Imposto de Re...	200.012,40	D	756.329,72
AMORTIZACAO CONTRATOS T...	I - Imposto de Re...	242.231.908,...	D	13.426.100,04
AMORTIZACAO CONTRATOS V...	I - Imposto de Re...	442.874,97	D	92.400,51
ÁGIO BTC	I - Imposto de Re...	181.021,92	C	181.021,92
ÁGIO CARY	I - Imposto de Re...	459.514.917,...	C	134.492.206,50

DOCUMENTO VALIDADO

REGISTRO - M500
Registro M500 - Controle de Saldos das Contas Do E-lalur e Do E-lacs (parte B)

ÁGIO CARY	I - Imposto de Re...	459.514.917...	C	134.492.206,50	C
ÁGIO EVEREST	I - Imposto de Re...	228.618,26	C	91.447,30	C
ÁGIO FISCAL TORRES (ALGAR...	I - Imposto de Re...	0,00	C	3.788.622,00	C
ÁGIO FISCAL TORRES OI 2.11...	I - Imposto de Re...	0,00	C	51.933.578,16	C
ÁGIO FISCAL TORRES VANJA (...)	I - Imposto de Re...	442.874,97	C	590.499,96	C
ÁGIO FISCAL TORRES VIVO T...	I - Imposto de Re...	2.560.983,00	C	6.146.359,20	C
ÁGIO JANKOVIC	I - Imposto de Re...	2.821.222,08	C	1.777.208,52	C
ÁGIO LOC SITES	I - Imposto de Re...	0,00	C	1.273.136,88	C
ÁGIO OMEGO	I - Imposto de Re...	956.077,68	C	956.077,68	C
ÁGIO REDE SUL	I - Imposto de Re...	69.220.001,11	C	18.816.697,33	C
ÁGIO SBA TORRES II (HIGHLL...	I - Imposto de Re...	0,00	C	41.056.970,59	C
ÁGIO TUPÁ	I - Imposto de Re...	345.029.327...	C	111.901.403,40	C
ÁGIO VIVO 800	I - Imposto de Re...	125.436.121...	C	31.359.030,26	C
COFINS DIFERIDO SI RECEIT...	I - Imposto de Re...	15.045.873,83	D	1.959.025,47	C
CUSTO DEPREC. INSTAL. RE...	I - Imposto de Re...	6.418.609,53	D	12.962.135,79	C

Como se vê, não há como se acatar as alegações de que houve ausência de prejuízo ao erário, posto que, houve exclusões que não deveriam ter sido feitas, diminuindo o lucro real, devendo ser ressaltado que a autuação está corretamente fundamentada.

Atente-se que o valor de R\$ 313.590.303, que seria a base de para a amortização em 10 anos de R\$ 31.359.030 decorre da mais valia e do intangível, conforme que demonstrativo do próprio contribuinte que nomeou como memória do cálculo de ágio.

VIVO 800 - Memória de Cálculo do Ágio		
Preço de Compra		362.773.674
Ativo - Torres		49.183.371
Mais Valia		110.318.242
Intangível		203.272.060
Base para Amortização do Ágio		313.590.303
Vida útil: 10 anos		
Amortização Anual	10	31.359.030
Amortização Mensal	12	2.613.253

Ressalte-se que a mais valia não é amortizável conforme visto anteriormente (DL nº 1.598/77, art. 20, II).

Os intangíveis somente podem ser amortizados se: (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

Ocorre que tais itens não foram comprovados. O prazo de 10 anos se refere a depreciação das torres, mas não se refere aos intangíveis.

Atente-se que o prazo de 60 meses para a amortização de ágio é um prazo mínimo, o contribuinte pode utilizar um tempo maior. No caso, a utilização do prazo de 10 anos foi utilizada para coincidir com a amortização da mais valia e do intangível, ou seja, faz parte do planejamento de atos simulados.

O inciso I, do art. 325 do RIR 1999, cuja origem legal é o art. 58 da Lei nº 4.506/1964 dispõe que somente podem ser amortizado o valor aplicado com duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado:

RIR 1999

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

[...]

Lei nº 4.506/64

[...]

Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:

[...]

Não consta nos contratos tal prazo.

Aliás, no Laudo consta que somente é passível de amortização o valor de R\$ 49.183, o que obviamente exclui o intangível e a mais valia. Segue a figura:

SBA Communications Corporation. Relatório Final

O.T. B0162. Empresa



Depreciação e Amortização

Assumiu-se que o saldo contábil de ativo fixo na Data-Base de R\$ 49.183 é equivalente ao saldo fiscal para efeito de depreciação fiscal. Consideramos que a depreciação para fins fiscais possui o mesmo percentual de depreciação média contábil (equivalente a 16 anos).

No laudo não há qualquer referência a amortização da mais valia e do intangível, aliás há um alerta no Laudo da KPMG explicando que de acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais e que os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise.

p. 144

[5] De acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais. Portanto, os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise. -----

Atente-se que, tendo a empresa amortizado na sua contabilidade a mais valia e o intangível, cabe a adição destes itens na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, posto que, são indedutíveis para a apuração destes tributos.

O fato de constar no Lalur que faz parte da ECF, no item 86 do Registro M300, a adição relativa à amortização de contratos, que correspondem aos intangíveis e mais valia, indica a existência da amortização contábil. Segue a figura, como exemplo relativo ao ano de 2018, mas que se repetiu nos outros anos:

Conta da Parte B	Descrição	Saldo Inicial	D/C	Lançamentos já Efetuados	D/C	Saldo Disponível	D/C	Lançamento	D/C
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE...	69.246.608...	D	0,00	C	69.246.608,47	D	112.593,30...	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE...	12.363.162...	D	0,00	C	12.363.162,75	D	8.024.100,00	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE...	0,00	D	0,00	C	0,00	C	21.969.292...	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - CONTRATOS - ...	0,00	D	0,00	C	0,00	C	85.251,36	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - CONTRATOS D...	25.106.000...	D	0,00	C	25.106.000,16	D	6.276.500,04	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - DIREITO DE US...	0,00	D	0,00	C	0,00	C	51.933.578...	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - REDESUL	30.090.375...	D	0,00	C	30.090.375,00	D	3.296.807,76	D
AMORTIZAÇÃO - ...	AMORTIZAÇÃO - VIVO CONTRAT...	58.763.807...	D	0,00	C	58.763.807,16	D	20.197.065...	D
AMORTIZAÇÃO C. ...	AMORTIZAÇÃO CONTRATO TER...	41.397.141...	D	0,00	C	41.397.141,79	D	78.561.699...	D
AMORTIZAÇÃO C. ...	AMORTIZAÇÃO CONTRATOS - F...	6.674,00	D	0,00	C	6.674,00	D	37.983,20	D

Tal adição não tem relação com ágio. As adições devem ser feitas, mas não deve ser efetuada nenhuma exclusão, principalmente relativa a um ágio inexistente.

Na verdade, as exclusões que possuem o título de ágio foram feitas para deduzir algo que é indedutível, ou seja, a dedução de mais valia e intangível.

Aliás, não tem sentido, na mesma ECF, registrar uma exclusão e depois fazer uma adição de mesmo valor.

Mas, mesmo que se verificasse esta coincidência (equivalência), tratar-se-iam de lançamentos contábeis sem comprovação. Dever-se-ia perquirir a natureza de cada bem a ser depreciado e amortizado (intangível), para se definir o prazo da depreciação/amortização e a cota cabível para cada mês/ano. E aqui o contribuinte adotou uma premissa que lhe foi extremamente favorável e equivocada. Fixou um prazo de 10 anos para todos os bens, e limitou os bens

imobilizados a uma espécie (torre) e os ativos intangíveis a uma espécie também (contratos com clientes). Assim dispôs em impugnação:

Os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, se equivalem ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, CARY, EVEREST, GUARANI, HIGHLINE e TUPÃ efetivamente registrados na contabilidade que foram tributados

Seria fácil fazer a comprovação de que lançou na contabilidade (e adicionou no Lalur) um valor no mesmo montante do que deduziu no Lalur de amortização de ágio. Mas, em um primeiro momento seriam só lançamentos (e é esta comprovação que pretende o contribuinte ao contratar os pareceres a que se refere). Mas, mais difícil é comprovar que todos seus intangíveis podem ser representados por “contratos”, que há um prazo limite para usufruto de todos estes intangíveis, e que este prazo é de dez anos. Ou que todos os seus ativos immobilizados podem ser representados pelo denominativo de “torres”, e que o prazo de depreciação deste conjunto é de dez anos.

Ora, em regra, intangíveis não são amortizáveis. Neste sentido o art. 58 da Lei 4506/64, já reproduzido. Citamos como exemplo os documentos analisados no voto da DRJ referentes ao ágio Guarani, em que o próprio laudo da KPMG contratado pela Recorrente deixou este testemunho:

(...)

A operação que gerou o ágio Guarani resume-se em compra de portfólio do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura, efetuada pelo CONTRATO DE CESSÃO DO DIREITO DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL E USO DE ITENS DE INFRAESTRUTURA E ÁREAS QUE ENTRE SI e seu aditivo, celebrado entre TELEMAR NORTE LESTE S/A E OI S/A DE UM LADO E SBA TORRES BRASIL, LIMITADA, DE OUTRO (DOC. 02 - Termo de Anexação de Arquivo não paginável - fl. 5823). Tal fato está inserto na cláusula segunda do contrato, conforme figura a seguir:

(...)

No Laudo da KPMG (DOC. 10 - Termo de Anexação de Arquivo não paginável - fl. 5844), datado de 21/01/2015, há a discriminação de valores e da natureza dos ativos adquiridos, além de uma avaliação de NEGÓCIO EM ANDAMENTO.

(...)

Compulsando-se o Laudo da KPMG, verifica-se que não há nenhuma citação relativa a ágio. No item 1.1 do laudo que contém a visão geral do negócio jurídico consta que a interessada adquiriu um acordo de Direito de Uso da OI S.A relativo a 2.113 sites de concessão de torres, mediante o pagamento de R\$ 686,7 milhões. A OI tinha recebido uma concessão do governo brasileiro para operar serviços de telefonia fixa em certos lugares.

(...)

Segue figura com os valores dos intangíveis avaliados:

"Avaliação dos Ativos Intangíveis Adquiridos da Oi SA em Conformidade com o GAAP BR

(...)

Os valores justos dos ativos adquiridos da Oi, na Data de Avaliação, são os seguintes (apresentado em dólares americanos US\$ e Reais R\$): -----

Ativos Adquiridos	(US\$ em milhares)	(R\$ em milhares)
Contrato de Cliente Oi	R\$ 234.699	R\$ 536.332
Contratos com Clientes de Terceiros	63.311	144.678
Localização da Rede Intangível	20.750	47.418

No Laudo KPMG, consta a informação de que de acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais e que os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise.

p. 144

[5] De acordo com a legislação tributária brasileira, a boa vontade e os intangíveis não são amortizados para fins fiscais. Portanto, os benefícios da amortização fiscal foram excluídos da análise. -----

Na página 152 do Laudo KPMG, foi repetido tal disposição.

Os intangíveis mais frequentes nos diversos contratos (dados retirados do relatório do acórdão da DRJ, com referência às e-fls. 6797 e ss, tomando como exemplo os portfólios Guarani, VIVO 800 e Carry) são:

- Portifólio Guarani: Contrato de cessão do direito de exploração comercial e uso de itens e áreas;
- Portifólio VIVO 800: contratos de locação de imóveis relacionados ao espaço físico onde estão instalados trinta das respectivas torres; Contrato de Cessão de Uso de Infraestrutura; cessão de direitos sobre contratos de compartilhamento de infraestrutura celebrados entre a Vivo e seus clientes; Espaço Livre das Torres (As torres adquiridas pela SBA possuem espaço livre e o arrendamento deste espaço gera receita);
- Portifólio Carry: intangível da localização da Rede (espaço para localização das torres); cessão de direitos sobre contratos de compartilhamento de infraestrutura celebrados entre a OI e seus clientes; Espaço Livre das Torres;

Não há razão para concluir que os intangíveis citados sejam temporários. Desta forma, não seriam amortizáveis.

Conforme leciona Higuchi (2017), a pessoa jurídica poderá computar na determinação do lucro real, em cada período-base, a quota de amortização de capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo limitado em decorrência de lei ou contrato. Mas, se não há certeza de prazo final para o usufruto deste direito, não deve haver amortização. Por exemplo, cita o autor: “o custo de aquisição de uma marca não é amortizável porque o registro é prorrogável por período de dez anos sucessivamente”. Ainda segundo Higuchi, e em base na jurisprudência, custo de aquisição de direitos de exploração de fundo de comércio (sem prazo de validade, como no caso concreto), não são amortizáveis.

Logo, não há razão para a fixação do prazo de dez anos para a amortização de todos os intangíveis dos portfólios adquiridos pela Recorrente. E tal análise é importante, porque a maior parte dos valores despendidos pelas aquisições correspondia justamente a intangíveis, e não ao imobilizado. Como exemplo, para o *Ágio CARY* (Laudo de Avaliação Econômico – Financeira de certos Ativos relacionados a Aquisição de 2007 Torres da Oi S.A” (Anexo 42, pág. 35)):

Ativo	Ágio
Imobilizado	196.394
Subtotal do ativo fixo (A)	196.394
Carteira de Clientes	1.125.933
Espaço para locação das torres	202.673
Subtotal do ativo intangível (B)	1.328.606
Total (A) + (B)	1.525.000

Figura 47: Demonstrativo da alocação contábil do *Ágio CARY* (valores expressos em milhares de Real).

E mesmo que nos detivermos no imobilizado, há reparos a fazer na previsão de depreciação. Terrenos próprios não são depreciáveis, terrenos alugados tem contratos que são prorrogados, para o caso concreto, indefinidamente. Já as torres têm vida útil bem maior do que o previsto pela Recorrente. Defende a Recorrente que só para a estrutura das torres há um prazo de dez anos, com base no Anexos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 162/1998. Diz em Recurso, defendendo que as torres se classificariam por “instalações”:

(...)

111. Por sua vez, o direito à depreciação de bens do ativo imobilizado encontra-se previsto no art. 57 da Lei nº 4.506/64, disciplinado no artigo 305 e seguintes do RIR/9913

(...)

112. Regulamentando esse dispositivo, o art. 68, da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 e Anexos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 162/1998, instituem a taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos ativos com base na vida útil dos bens, a qual corresponde a 120 meses (10 anos) no caso de **instalações**, resultando na depreciação de 10% ao ano.

(...)

114. Aliás, não só a Recorrente possui o direito de amortização e depreciação dos ativos, comprovado em laudo e atendendo todas as condições da Lei nº 12.973/2014, como guarda correlação com o prazo utilizado pela Recorrente para amortizar o valor pago. Ou seja, apesar de o valor pago ter sido equivocadamente registrado no LALUR, no LACS e na ECF como *ágio*, ele foi aproveitado à razão de 120 meses (10 anos), sendo este definido em razão do prazo de contratação que justificou a aquisição das torres, de forma que este erro não resultou em qualquer vantagem fiscal à Recorrente.

Assim dispunha a Instrução Normativa SRF nº 162/1998, em seu art. 68, referido pelo Recorrente:

(...)

Subseção III Da Taxa Anual de Depreciação

Art. 68. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

§ 1º O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido nos Anexos I e II da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Mas, em seus anexos há previsão expressa para a vida útil de torres (25 anos), bem diferente da previsão para o caso geral “instalações” (10 anos):

ANEXO I

Referência NCM	Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
7308.20	-Torres e pórticos	25	4 %

ANEXO II

Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Instalações	10	10 %
Edificações	25	4 %

Desta forma, a previsão de dez anos, seja para amortização de intangíveis seja para a depreciação de tangíveis não se confirma.

Cabe, desta forma, negar pedido, aventado em sessão, de diligência. Além de concluir que esta possibilidade está prejudicada pela manutenção da opção manifestada pelo contribuinte em seu LALUR e durante o procedimento de fiscalização, que indicava que deduziu suas despesas como amortização de ágio, e não como dedução de depreciação/amortização, cabe fixar que eventual equivalência entre as deduções (ágio X depreciação/amortização) restou comprovadamente ser impossível, conforme razões já expostas.

ÁGIO REDESUL

Apesar de negar que intentava amortizar ágio (nos termos do art. 7º da Lei 9.532/97), e de forma subsidiária, a Recorrente traz contestações em relação ao portfólio Redesul, defendendo a dedutibilidade do ágio Redesul, afirmando que descabe o raciocínio empregado pelo auto que tenta atribuir a esta operação um conceito (caráter residual do ágio por expectativa de rentabilidade futura) que apenas viria a ser introduzido pela Lei nº 12.973/14:

(...)

217. Em relação à REDE SUL, o v. acórdão afirma que não houve ágio gerado na operação, haja vista o pagamento de valor menor do que o valor patrimonial apurado em laudo de avaliação. Veja-se:

(...)

224. O Auto de Infração, apesar de supostamente questionar o registro contábil do ágio, reconhece, ao mesmo tempo, que tais valores foram regularmente contabilizados pela Recorrente e controlados na Parte B do LALUR e LACS.

225. Como atrás se afirmou, a Lei nº 12.973/2014 introduziu nova sistemática fiscal do ágio, fazendo com que seu conceito para fins da lei tributária passasse a coincidir com o tratamento contábil que apenas considerava como tal o valor residual do custo de aquisição, não alocável aos ativos.

226. Até a edição desta lei, porém, vigorou o regime previsto na redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo qual o ágio consistia simplesmente na “*diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I [valor de patrimônio líquido contábil das ações]*”.

A respeito, acompanhamos o decidido pela DRJ, de que consta em demonstrações contábeis de 2016 da SBA TORRES (Anexo 16, página 33) a alocação contábil dos ativos fixos e intangíveis identificados da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA em que informam que o valor do intangível e do imobilizado da empresa adquirida soma a R\$ 164.316 mil (113.209+51.107), não havendo nenhuma contestação na impugnação quanto a estes valores. E que se foi pago na negociação o valor de R\$ 143.186.939,65, ou seja, um valor menor que o valor patrimonial apurado pelo laudo de avaliação (R\$ 167 milhões), há que se concluir que não houve ágio, nos termos do art. 7º da Lei 9.532/97. Desta forma, reproduzimos os termos da DRJ como razão de decidir:

De qualquer maneira, há que se esclarecer à interessada de que apesar de a Lei nº 12.973 ter como data 13 de maio de 2014, a entrada em vigor somente ocorreu em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação, conforme dispõe o artigo 119 da supracitada lei. Contudo, o art. 75, §1º da citada lei, permitia ao contribuinte optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119 §1º). Ocorre que a lei em comento não revogou toda a Lei nº 9.532/1997, somente alguns artigos foram revogados (derrogação), estando em pelo vigor com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, portanto é válida a citação da Lei nº 9.532/1997. Observe-se que em alguns trechos da impugnação, a interessada se rebela contra a aplicação da Lei nº 12.973/2014, afirmando que deveria ser usado o art. 7º da Lei nº 9.532/1997, tendo em vista o disposto no art.65 da Lei 12.914/2014 que prevê que as disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

No caso em comento, são diversos ágios a serem analisados, sendo que cada caso deve ser analisado separadamente, e verificar a aplicação da lei para cada caso, o que será feito na análise do mérito.

(...)

DO ÁGIO REDE SUL.

No dia 24 de setembro de 2013 foi efetuada a “Compra de Participação Acionária” (Anexo 20- fls. 3560 a 378), pelo contribuinte do FIP - FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS, que possuía a totalidade das ações da holding BRASIL SUL PARTICIPAÇÕES S.A e esta era titular de 100% das quotas da BRASIL SUL TELECOMUNICAÇÕES LTDA., o único ativo da holding.

A 9ª Alteração Contratual e anexos (Anexo 25- fls, 3995 a 4048) da SBA TORRES, em 31 de março de 2014 aprovou a incorporação das empresas REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. e da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

O contrato de compra previa um pagamento fixo, a ser realizado na data de fechamento, e o pagamento de uma parcela variável, condicionada a execução de determinados objetivos.

A seção 2.4 do Contrato (Anexo 20) previa que, na data de fechamento, o comprador deveria:(i) Pagar em nome do Vendedor e das Sociedades do Grupo, uma quantia igual ao Endividamento Amortizado para as pessoas estabelecidas nas cartas de pagamento entregues nos termos deste Contrato e uma quantia igual às despesas não pagas do vendedor às pessoas a quem as Despesas não pagas do Vendedor eram devidas;(ii) Pagar o “Preço de Compra Estimado” menos uma parcela denominada “Valor de Retenção de Indenização”.

O Anexo ao Apêndice 2.4(a) do referido Contrato, o qual é parte do Anexo 21 (págs. 66 a 69 do Anexo 21- fls. 3788 a 3953), discrimina o “Preço de Compra Estimado”, o “Valor de Retenção de Indenização” e o valor líquido a ser pago:

(...)

O valor retido de R\$ 8.793.200,00 (USD 4.000.000,00 - cotação da moeda americana na data da transação) seria mantido como garantia e sua liberação dependeria do desfecho de cláusulas de cobertura de riscos existentes no contrato.

Quanto à parcela (i) do pagamento, conforme comprovante e informação prestada em resposta ao TIF nº 09 (fls. 3018 a 3022), o montante de R\$ 7.666.610,42 foi disponibilizado diretamente à adquirida, em 24 de setembro de 2013, como parte do pagamento do preço de aquisição, para quitação de empréstimos de responsabilidade da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

A seção 2.4 do contrato estabelecia que, assim que possível, no prazo de até 180 dias após a data de fechamento, o comprador deveria preparar e entregar ao vendedor um apêndice (“Relatório de Ajuste do Comprador”) que discriminaria o cálculo de boa fé dos componentes do Preço de Compra, o qual definiria o preço final de compra. O contribuinte apresentou cópia daquele documento (Anexo 22-fls. 3954 a 3959), onde está discriminado o cálculo da parcela variável do preço de compra, no montante de R\$ 27.758.505,82.

Tal montante é chamado “*earnout*”, ou seja, é um pagamento realizado em um processo de aquisição para os antigos acionistas. Esse pagamento só é efetuado quando a empresa adquirida atinge as metas pré-estabelecidas em cláusulas no contrato de compra e venda.

Conforme comprovantes de pagamento (Anexo 23- fls. 3960 a 3971), corroborados pelos esclarecimentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 09, o montante efetivamente pago na negociação foi de R\$ 143.186.939,65, conforme o quadro a seguir:

(...)

Tais parcelas também foram confirmadas na impugnação.

Conforme consta nas demonstrações financeiras do FIP - FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS (Anexo 15), relativas ao período de fevereiro a agosto de 2014, o fundo era administrado pela PLANNER CORRETORA DE VALORES S.A., iniciou suas atividades em 16 de abril de 2013, tendo como denominação inicial de FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES ALOTHON BRASIL III, a qual foi alterada para FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES SITUS em 21 de maio de 2013. O fundo passou a participar da REDE SUL PARTICIPAÇÕES S.A. em 16 de abril de 2013, com um investimento de R\$ 27.150.715,73.

O Relatório de Ajuste do Comprador (Anexo 22- fls. 3954 a 3959) informa que o montante R\$ 27.758.505,82 se refere a parcela de “*earnout*”. Contudo, o pagamento de R\$ 1.567.245,00, realizado em 08/10/2014, contabilizado na conta 2.1.1.7.01 - PROVISÃO P/ CONTRAPRESTAÇÃO REDE SUL S/A também se refere a “*earnout*”. O pagamento realizado em 07/11/2014, no valor de R\$ 3.570.369,48. Inicialmente contabilizado como “*earnout*” e posteriormente estornado, faz parte da parcela de R\$ 8.793.200,00 inicialmente retida para cobertura de eventuais indenizações, conforme consta das figuras a seguir:

(...)

Após o pagamento de parte da parcela retida, o saldo passou a ser R\$ 5.222.830,52 (8.793.200,00-3.570.369,48).

Tal fato está explicitado na nota explicativa nº 13:

(...)

Como se vê, foi pago parte da parcela retida e parte do “*earnout*”.

Conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Anexo 26), o contribuinte afirma que apurou um ágio de R\$ 112.900.185,00. De acordo com o Anexo 3.4 do Contrato (Anexo 21, págs. 76 a 78- fls. 3788 a 3953), o patrimônio líquido da investida era de R\$ 36.381.924,00. Tal valor se refere ao balanço patrimonial apurado em 30 de agosto de 2013

(Anexo 21, pág. 77). Portanto, o ágio foi apurado, segundo a interessada, considerando-se um pagamento de R\$ 149.282.109,00:

(...)

Atente-se que foi pago apenas R\$ 143.186.939,65, conforme a soma das parcelas, anteriormente explicitadas. Tal valor também consta dos comprovantes de pagamento (Anexo 23- fls. 3960 a 3971).

De qualquer maneira, para avaliarmos a existência de um ágio há que se recorrer ao laudo de avaliação para a apuração do valor justo da empresa adquirida.

O contribuinte apresentou a tradução juramentada do “Laudo de Avaliação da Rede Sul de Telecomunicações Ltda.” (Anexo 27- fls. 4050 a 4095), elaborado pela KPMG, onde a REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA. também é tratada como “TelcomTOWER”. A fundamentação econômica do ágio REDE SUL é a expectativa de rentabilidade futura da empresa REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

No referido documento (Anexo 27), consta que em 24 de setembro de 2013, a SBA adquiriu 100% das participações da TelcomTOWER e 267 torres por aproximadamente US\$70,3 milhões ou R\$154,8 milhões:

(...)

Como se vê, as informações do contribuinte não coincidem com a do Laudo de Avaliação, com relação ao valor da compra. Percebe-se que, a princípio não haveria ágio, pois comprou a Rede Sul, por R\$ 154,8 milhões e pagou menos, cerca de R\$ 143.186.939,65. Deve-se atentar que o contribuinte, não nega, na impugnação, que pagou somente este valor.

Com base na aplicação da metodologia do fluxo de caixa descontado, o valor patrimonial da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., em 30 de setembro de 2013, era de aproximadamente R\$ 167 milhões (fl. 42 do Anexo 27):

(...)

Observe-se que o valor patrimonial de uma empresa corresponde ao seu Patrimônio Líquido (bens+direitos-obrigações).

As demonstrações contábeis de 2016 da SBA TORRES (Anexo 16, página 33) apresentam a alocação contábil dos ativos fixos e intangíveis identificados da REDE SUL DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.:

(...)

Como se vê, os valores que constam das demonstrações que financeira informam que o valor do intangível e do imobilizado da empresa adquirida soma a R\$ 164.316 mil (113.209+51.107), não havendo nenhuma contestação na impugnação quanto a estes valores.

Ora, se foi pago na negociação o valor de R\$ 143.186.939,65, ou seja, um valor menor que o valor patrimonial apurado pelo laudo de avaliação (R\$ 167 milhões), há que se concluir que não houve ágio. Observe-se que o valor informado nas demonstrações financeiras relativo ativo imobilizado e ativo intangível que soma a R\$ 164.316 mil, já é maior que o valor pago. Mesmo que se considerarmos o valor utilizado pelo contribuinte para o cálculo de ágio de R\$ 149.282.109,00, não haveria o ágio.

Na impugnação a interessada afirma que a conclusão do auto de que inexistente ágio por rentabilidade futura se fundamenta no cálculo na diferença entre a mais ou menos-valia do investimento, correspondente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o valor do seu patrimônio líquido na data da aquisição, cuja apuração. A adoção do critério para fins fiscais foi instituída a partir da Lei nº 12.973/14, que alterou a redação do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77 e estabeleceu o caráter residual do ágio, fundamentado em rentabilidade futura (goodwill). A aquisição de REDE SUL ocorreu em 24/09/2013,

quando vigorava o regime da legislação anterior, pelo que o ágio da Impugnante foi, para fins fiscais, apurado com base na redação original do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77. Até o advento da Lei nº 12.973/14, o ágio consistia na diferença entre o custo do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida à época da aquisição, diferenciando-se apenas pelo seu fundamento, dentre os quais figurava a rentabilidade futura. A rentabilidade futura respeitava a um conceito distinto daquele contido na atual redação do inciso III do art. 20 do DL nº 1.598/77, introduzida pelo art. 2º da Lei nº 12.973/14, segundo o qual o ágio por rentabilidade futura (goodwill) passa a corresponder “à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I [valor de patrimônio líquido contábil] e II [mais ou menos valia dos ativos] do caput”. Pela legislação anterior qualquer sobrepreço pago em relação ao valor do PL já se caracterizava como ágio. A rentabilidade futura a que se referia a lei anterior correspondia à expectativa de geração de resultados futuros pela companhia investida, a qual era mensurada com base em fluxos de caixa descontados que consideravam a integralidade dos ativos tangíveis, intangíveis, operações da empresa, incluindo expectativa de crescimento pela combinação dos negócios com o adquirente. A rentabilidade futura da REDE SUL corresponde à mensuração da expectativa de geração futura de caixa, tendo em consideração a empresa como um todo, daí que descabe o raciocínio empregado pelo auto que tenta atribuir a esta operação um conceito que apenas viria a ser introduzido pela Lei nº 12.973/14.

A operação foi realizada ao abrigo da legislação anterior, a incorporação de REDE SUL rege-se pelo art. 7º da Lei nº 9.532/97, que é utilizado como fundamento pelo auto, o qual dispõe que “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: (...) 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”. A aquisição da participação societária ocorreu em 24/09/2013, logo, não há que se falar na aplicação da Lei nº 12.973/14, já que a opção de que trata o art. 75 desta lei, realizada nas DCTFs da Impugnante, somente abrange as operações ocorridas no ano-calendário de 2014. A despeito de reconhecer que o ágio na aquisição da Rede Sul Telecomunicações foi apurado nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e utilizar esses dispositivos como fundamento para o lançamento, o auto conclui ser indedutível a sua amortização, por lhe aplicar a metodologia instituída a partir da Lei nº 12.973/14 que dá nova redação ao art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, alterando o conceito de ágio por rentabilidade futura, e lhe introduz o § 5º. O Auto de Infração incorre em erro, concluindo que não há ágio com fundamento na norma jurídica extraída dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97”. Conforme a tabela constante do próprio Auto de Infração (fl. 3.301, figura 26), no caso da aquisição da participação societária da Rede Sul Telecomunicações, apesar de o valor total da operação ter sido de R\$ 154.797.356,65, a Impugnante considerou um custo de aquisição de R\$ 149.282.109,00 para fins de mensuração do ágio. Ressalte-se que esse ágio é fundamentado pelo “Laudo de Avaliação da Rede Sul Telecomunicações” (fls. 4.160/4.205), elaborado pela KPMG. Considerando que na data de aquisição o patrimônio líquido da investida era de R\$ 36.381.924,00, conforme Anexo 3.4 do Contrato de Compra de Participação Acionária, a Impugnante apurou um ágio por rentabilidade futura de R\$ 112.900.185,00, o qual foi amortizado à razão de 1/72 para cada mês. Aplicando a metodologia constante da redação original do art. 20 do DL nº 1.598/77, bem como a forma de realização do direito à sua amortização, prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, o que se conclui é que está correta a amortização realizada pela Impugnante. O Auto de Infração afirma que “mesmo se

considerarmos os pagamentos do Auto de Infração, realizado em 2016, e do acordo judicial realizado em 2019, três últimos pagamentos da tabela da figura 19, efetuados com parte da parcela retida do preço de compra, ainda assim não se chegaria ao valor do preço estimado de aquisição do investimento. Portanto, não houve o pagamento integral do preço de aquisição, considerando o ágio apurado”. Esta afirmação é incorreta, pois muito embora a aquisição da Rede Sul tenha ocorrido pelo valor total de R\$ 154.797.356,65, para fins de apuração do ágio foi considerado apenas o valor de R\$ 149.282.109,00. Do preço total de R\$ 154.797.356,65, R\$ 143.186.939,65 foram pagos pela Impugnante em dinheiro, mediante transferência bancária, conforme comprovantes de pagamento de fls. 4.070 a 4.081 e como também reconhece o Auto de Infração (fl. 3.305, parágrafo 6.6.1). Já a diferença entre o valor de compra e o montante efetivamente pago, se deve a fatores contratuais. A Impugnante cumpriu os requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 para amortização do ágio Rede Sul e procedeu ao pagamento do preço de aquisição do investimento, devendo ser cancelado o lançamento nesse ponto.

Tais alegações não se sustentam, como será explicado a seguir.

O Auto de Infração se refere as amortizações de ágio realizadas no ano-calendário de 2016. O art. 65 da Lei 12.914/2014 dispõe que as disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014, sendo este o caso em comento.

Como a Rede Sul foi adquirida em 24 de setembro de 2013 e a incorporação ocorreu em 31 de março de 2014, sob este prisma, não há dúvidas que devem ser utilizadas as disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que previa na versão anterior às modificações introduzidas pela Lei 12.973/2014, mais propriamente no art. 7º,III, que poderia ser amortizado 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 em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

A alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 dispunha que o valor de rentabilidade da coligada ou controlada era feita com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Esta rentabilidade geralmente era avaliada pelo método do fluxo de caixa descontado e servia de base para justificar o pagamento do ágio.

O inciso II do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 previa que o ágio na aquisição, que seria a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I. O inciso I dispunha que o valor do patrimônio líquido, na época da aquisição, seria determinado de acordo com o artigo 21. Tal dispositivo dizia que **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, ou seja, pelo método da equivalência patrimonial.** No caso, como foi adquirida 100% da Rede Sul, o valor do investimento é o valor do Patrimônio Líquido. Consta no Anexo 3.4 do Contrato de Compra da Rede Sul (Anexo 21, pág.78) que o valor do PL seria de R\$ 36.381.924 (centavos desprezados), sendo valores de 31 de agosto de 2013. Ocorre que a compra ocorreu posteriormente, somente em 24 de setembro de 2013. **Consta no Laudo de Avaliação que o valor patrimonial da empresa, em 30 de setembro de 2013, montava a R\$ 167 milhões. Ou seja, são dados do próprio contribuinte que informam que não houve ágio, devendo ser ressaltado que o laudo foi feito após somente 6 dias após a compra, tendo evidentemente mais credibilidade para avaliar o valor do PL da pessoa jurídica adquirida.**

Ressalte-se que foi utilizada a metodologia prevista na alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ou seja, o valor do ágio correspondia a diferença entre o custo de aquisição (valor pago) e o valor do PL (valor patrimonial). Não foram utilizadas as regras introduzidas pelas alterações promovidas pela Lei 12.973, de 2014

que envolve a mais valia. Ressalte-se que mesmo utilizando-se o valor de R\$ 154.797.356,65, que não foi pago integralmente, não haveria ágio.

Com relação a tese de amortização dos intangíveis, há que se adotar o mesmo entendimento já expresso nos itens anteriores. No caso em comento, não há direito a tal amortização. Os intangíveis somente podem ser amortizados se: (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. Ocorre que tais itens não foram comprovados.

Portanto, não podem ser aceitas as exclusões na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL. (Negritei).

Concluindo, em relação ao previsto no art. 147, § 2º do CTN, resta pontuar que cabe revisão de ofício por parte das autoridades fiscais, nos casos de erros visíveis que não impliquem na modificação das opções manifestadas pelo sujeito passivo, como já disposto. Mas, entendo que o planejamento tributário empreendido, de dedução de ágio baseado em provas que não carrearão aos autos, não é motivo para se supor dolo com intento de ludibriar o Fisco, razão pela qual voto em afastar a multa qualificada e as consequentes responsabilidades imputadas.

Respeitado o limite legal de 30%, deve-se abater eventuais saldos, tanto das bases de cálculo de IRPJ quanto de CSLL mantidas, a título de compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores e de compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores. Deve-se manter também a multa isolada proporcional a parte mantida das bases tributárias de IRPJ e CSLL, em razão da indevida redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das estimativas mensais daqueles tributos.

Sobre a aplicação de multa de ofício e de multa isolada, o CARF editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nestes termos, sendo a súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, há que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas lançadas **com fundamento no dispositivo legal expressamente citado na súmula (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996)**.

Ressalto que o dispositivo legal citado na súmula foi **expressamente revogado** pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A Lei nº 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: a multa deixou de ser exigida sobre **“a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”** — expressão que constava no *caput* do art. 44 na redação anterior, e que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei nº 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância, uma vez que vinculava a interpretação do parágrafo 1º àquela redação do *caput* — para passar a ser exigida

sobre “*o valor do pagamento mensal devido*”. (sem mais nenhuma vinculação ao valor do *imposto ou contribuição devidos*).

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos eles (sete, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos *anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007* (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).

Como os períodos abrangidos pelo lançamento que persiste nestes autos para a cobrança de multas isoladas por falta de pagamento de estimativas referem-se aos anos calendário 2017 a 2019, tal lançamento não deve prevalecer.

Pelo exposto, voto por negar o pedido de diligência proposta durante os debates e dar parcial provimento aos recursos voluntários para afastar o pedido de nulidade do acórdão da DRJ, confirmar a glosa da amortização para os ágios VIVO 800, EVEREST, CARY, TUPÃ e REDESUL, afastar as glosas para os ágios GUARANI e HIGHLINE, afastar a multa qualificada e as responsabilidades imputadas e manter as multas isoladas correspondente à autuação principal mantida.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**.

Em que pese o respeitável e bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, dirijo dos fundamentos por ele utilizados quanto à análise de mérito, razão pela qual entendo necessário manifestar os motivos que me levam a reconhecer a nulidade suscitada pela contribuinte e a requestar de ofício a necessária realização de diligência, além do mérito propriamente dito.

DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA RELACIONADO À JUNTADA DE DOCUMENTOS POSTERIORMENTE À IMPUGNAÇÃO

No Recurso Voluntário, a contribuinte requestou o reconhecimento da nulidade da decisão da DRJ por não haver conhecido os documentos juntados posteriormente à impugnação protocolada, nesses termos:

III - PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO: AUSÊNCIA DE ANÁLISE DA PROVA PRODUZIDA PELA RECORRENTE - FERIMENTO AOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

20. Antes de se adentrar ao mérito, passa a Recorrente a demonstrar as razões para nulidade do v. acórdão recorrido, por ausência de análise das provas documentais acostadas pela Recorrente em sua Impugnação, e, conseqüentemente, dos argumentos veiculados pela Recorrente.

21. Como mencionado pelo acórdão, “o presente processo versa sobre autos de infração, anos de 2017, 2018 e 2019, relativos a: -exclusão valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de "Amortização de Ágio"; - multas isoladas devido a existência de valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, haja vista a indevida exclusão dos valores do ágio indedutível dessas bases de cálculo mensais e da dedução das multas (parcela indedutível) na Base de Cálculo da CSLL” (fl. 6866).

22. Por outro lado, em sua Impugnação, a Recorrente:

- Admite que houve erro, em sua apuração fiscal, no registro dos valores deduzidos sob a nomenclatura de ágio (goodwill) na aquisição dos ativos de HIGHLINE, CARY, TUPÃ, VIVO 800, EVEREST e GUARANI.
- **Comprova, por meio de Termos de Constatação (laudo contábil), elaborados por auditores independentes, e pareceres acostados à Impugnação, elaborados por terceiros e com base na contabilidade e contratos da Recorrente, que os valores lançados equivocadamente na sua apuração fiscal a título de amortização do ágio, calculado por um prazo de 10 anos, se equivalem ao montante da depreciação dos ativos e da amortização dos contratos relativos aos portfólios VIVO 800, CARY, EVEREST, GUARANI, HIGHLINE e TUPÃ, efetivamente registrados na contabilidade da companhia, que foram tributados (adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL) pela Recorrente.**

23. Como amplamente defendido na Impugnação, ainda que a Recorrente tenha amortizado em sua escrita fiscal, por um prazo de 10 anos, os valores sob a denominação de “ágio”, **também adicionou, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas relativas à depreciação dos ativos (torres, em cujo custo se encontra registrada a mais valia) pelo seu prazo de vida útil remanescente, e à amortização dos intangíveis (contratos de locação por prazo determinado de 10 anos, em cujo custo foi registrada a correspondente mais valia).**

24. A Recorrente comprovou, inclusive por meio de Termos de Constatação, de auditores independentes, e dos pareceres juntados em sua Impugnação, que não causou prejuízo ao erário, já que os valores equivocadamente registrados como “ágio” correspondem à dedução da depreciação e da amortização dos intangíveis que foi por ela adicionada, conduzindo a um resultado idêntico ao que teria caso não tivesse cometido o erro.

25. Contudo, **o v. acórdão desconsiderou, por completo, os Termos de Constatação e os pareceres juntados pela Recorrente, nos quais as alegações da Recorrente ficam numericamente comprovadas.** Ressalta-se, novamente, que os

pareceres foram elaborados com base na contabilidade e contratos firmados pela Recorrente.

26. Há diversos excertos do v. acórdão que deixam claro que **não houve a análise da prova documental acostada pela Recorrente em sua Impugnação.** Veja-se:

Fl. 6867

Cabe informar aos interessados que os pareceres acostados e os acórdãos do CARF servem apenas para pesquisa, mas não vinculam esta DRJ.

27. **Não se vê, contudo, um argumento sequer no v. acórdão que refute os argumentos dos pareceres anexados aos autos, os acórdãos do CARF mencionados e nem uma linha sequer sobre os Termos de Constatação.**

28. Respeitosamente, não vale prosperar o entendimento do v. acórdão de que a prova apresentada pela Recorrente serve “apenas para pesquisa”.

29. Vale recordar que a Recorrente apresentou na Impugnação o seguinte:

(i) Termos de Constatação (fls. 6253/6473), elaborados pela KPMG Assesores Ltda., espécie de laudo contábil que examina a escrita da Recorrente e demonstra a equivalência entre os valores deduzidos a título de ágio e o valor da depreciação dos ativos tangíveis e amortização dos ativos intangíveis que a Recorrente teria direito de deduzir, caso tivesse elaborado corretamente sua escrita fiscal;

(ii) Consulta (fls. 6482/6541), elaborada pelo Professor e ex-conselheiro do CARF Carlos Augusto Daniel Neto; e

(iii) Parecer Técnico Contábil (fls. 6542/6572), elaborado pelo Professor Eduardo Flores. 30. Veja-se abaixo a metodologia utilizada nos referidos pareceres:

Termos de Constatação (exemplo abaixo do AC 2017, mas que se repete nos demais AC) (fl. 6259):

III. Metodologia de execução dos trabalhos

Os nossos trabalhos foram executados mediante a verificação dos documentos listados abaixo, disponibilizados pelos representantes da SBA e apresentados no Processo Administrativo nº 17459-720.015/2022-26, a partir dos quais retiramos os elementos necessários para subsidiar nossas considerações apresentadas nos tópicos seguintes do presente Termo de Constatação:

- ECF ano calendário de 2017 – Lalur Parte A e B;
- Demonstração Financeira ano calendário de 2017;
- Balancete de Verificação ano calendário de 2017
- ECD ano calendário de 2017 – Razão Contábil Depreciação e Amortização;
- Contratos de Compra e Venda - VIVO, REDE SUL, CARY, TUPÃ e EVEREST;
- Comprovantes de Pagamento - VIVO, REDE SUL, CARY, TUPÃ e EVEREST;
- Laudo de Avaliação – Alocação de Preço - VIVO, REDE SUL, CARY, TUPÃ e EVEREST;
- Atas de Incorporação – REDE SUL, CARY e TUPÃ;

Concluídas as análises, elaboramos o presente Termo de Constatação. Quando necessária a juntada de documentos ou quadros demonstrativos, estes foram identificados, numerados e anexados.

Consulta (fls. 6487/6488):

Para isso, adotaremos como pontos de partida da nossa análise os seguintes documentos: Termo de Verificação Fiscal do PAF nº 17459-720.015/2022-26, contratos que ampararam as aquisições, o Termo de Constatação elaborado pela Auditoria KPMG, os Laudos Econômicos apresentados para as operações, Balancetes de Verificação dos períodos autuados, a ECF do período autuado, em especial as tabelas da Parte A e B do LALUR.

Na apresentação das nossas constatações, seguiremos uma metodologia comum para todas as operações: **i)** apresentação de um breve resumo

da operação, em especial o seu objeto e preço; **ii)** apresentação da forma como o objeto da operação foi reconhecido no Balanço Patrimonial da **Consulente**, e se esse ativo foi objeto de depreciação ou amortização contábeis, bem como os valores das despesas decorrentes; **iii)** apresentação dos impactos fiscais da depreciação/amortização desses ativos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em especial indicando lançamentos correlatos no LALUR, a título de adições ou exclusões; **iv)** ao final, analisaremos o impacto dessa escrituração sobre a apuração dos tributos sobre a renda.

Parecer Técnico Contábil (fls. 6542 e 6545)

PARECER TÉCNICO CONTÁBIL

Análise do tratamento contábil dos ativos adquiridos por ocasião das Combinações de Negócios objeto dos Processos Administrativos Fiscais (PAFs) nº 17459-720.015/2022-26 e 17459-720.049/2021-30

Da análise das Demonstrações Financeiras da SBA dos períodos encerrados em dezembro de 2016 e de 2017, assim como dos demais documentos anexados ao processo administrativo em referência, é possível verificar que os lançamentos contábeis decorrentes das operações de negócios praticadas foram acompanhados dos laudos de avaliação e alocação da contraprestação transferida aos ativos líquidos identificados.

31. Como se vê, os Termos de Constatação, elaborados por auditores independentes, consubstanciam uma análise detalhada dos seus lançamentos contábeis, demonstrando qual seria o efeito caso tivesse a Recorrente deduzido a depreciação dos ativos e amortizado os intangíveis adquiridos nessas operações, confrontando esses valores com os montantes equivocadamente declarados como amortização de ágio.

32. Além disso, os pareceres apresentados pela Recorrente em sua Impugnação foram elaborados com base nos documentos contábeis e contratos da Recorrente. E, com base neles, a Recorrente pôde comprovar os erros cometidos em suas ECF e que não houve prejuízo ao erário. 33. A título exemplificativo, a Recorrente demonstrou que, como se verifica dos Termos de Constatação da KPMG, as despesas de “ágio” coincidem com o valor passível de dedução fiscal a título de depreciação e amortização dos ativos e mais valia dos ativos GUARANI, VIVO 800 e EVEREST:

VIVO 800

“Conforme se depreende das informações apresentadas no quadro supra, constatamos que a SBA efetuou a exclusão de:

- (i) 2.669.649,60, correspondente à depreciação fiscal do ativo imobilizado – torres; e
- (ii) **R\$ 31.359.030,26 (sendo R\$ 11.031.824,23, correspondente à depreciação da mais valia; e R\$ 20.327.206,03, correspondente à amortização fiscal do ativo intangível – contratos e rentabilidade espaço de locação); e**
- (iii) R\$ 6.146.359,15, correspondente à amortização fiscal de novos contratos.

Com o objetivo de demonstrar o efeito fiscal final, referente aos ajustes de “adição” e “exclusão”, relativos ao ativo identificado como Vivo 800, apresentamos a seguir QUADRO ilustrativo sumarizando o efeito líquido apurado no período:

QUADRO 7 – ECF AC 2018 Adição X Exclusão VIVO 800			
Descrição	Total Adições	Total Exclusões	Efeito Fiscal AC 2018
Depreciação (Torres e Mais-Valia)	13.455.018,12	13.701.473,83	(246.455,71)
Amortização (Contratos de Clientes)	6.276.500,04	6.146.359,20	130.140,84
Amortização (Contratos e Espaço de Locação)	20.197.065,24	20.327.206,03	(130.140,79)
	39.928.583,40	40.175.039,06	(246.455,66)

Deste modo, mediante exames acima detalhados, constatamos que o efeito fiscal decorrente dos ajustes realizados pela SBA na apuração do IRPJ e da CSLL do ano calendário 2018, referente ao ativo imobilizado VIVO 800, corresponde ao ajuste de adição no montante de R\$ 39.928.583,72 e da exclusão no montante de R\$ 40.175.039,06, refletindo num efeito fiscal líquido real de uma exclusão do montante de R\$ 246.455,71, a qual decorre da diferença dos prazos de depreciação contábil versus fiscal. **Portanto, a SBA efetuou exclusão de R\$ 246.455,71, resultando em apuração do IRPJ e da CSLL em valor**

inferior àquele que teria sido apurado caso a sociedade tivesse reconhecido somente a depreciação contábil do ativo VIVO 800.

Por sua vez, constatamos que a amortização do ativo intangível não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que a amortização contábil e fiscal se anulam. Uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 26.473.565,28 ao ano.”

34. Também demonstrou que o montante informado no item (ii) do Termo de Constatação acima corresponde ao valor glosado no Auto de Infração, referente ao portfólio VIVO 800 (R\$ 31.359.030,26, por ano), conforme se verifica do trecho extraído do TVF (fls. 5726):

5.7.3 Em razão dos fatos apontados neste capítulo, o montante total para 2017 a 2019 de R\$ 94.077.090,78, referente à exclusão do Ágio VIVO 800, foi inteiramente glosado, na razão de R\$ 31.359.030,26 a cada ano.”

Lalur/Lacs	2017	2018	2019	Total
Ágio Vivo 800	31.359.030,26	31.359.030,26	31.359.030,26	94.077.090,78

35. À luz da correlação acima, a Recorrente demonstrou que é inegável seu direito de ter a depreciação e a amortização reconhecidas, pois o que se comprova é que houve mero erro de classificação/escrituração, sem, contudo, afetar o resultado fiscal.

36. Outro exemplo da ausência de análise das provas e argumentos da Recorrente é em relação ao portfólio REDE SUL, no qual a Recorrente fez pedido subsidiário, no sentido de, caso o acórdão entendesse que a aquisição da Rede Sul deve se sujeitar ao regramento instituído pela Lei nº 12.973/2014, conforme a metodologia aplicada pelo Auto de Infração, fazia-se necessário, ao menos, reconhecer o direito à depreciação dos ativos e à amortização dos intangíveis, nos termos dos arts. 20 e 41 da referida lei. O pedido foi completamente ignorado pelo v. acórdão.

37. Apesar de os argumentos da Recorrente terem sido baseados em provas apresentadas aos autos, o v. acórdão insiste em dizer que a Recorrente não comprovou suas alegações, que não trouxe “documentos suficientes para comprovar a alegação de erro na ECF”, que “cabe ao contribuinte trazer aos autos a demonstração do erro e a prova documental do alegado”, ou a simplesmente ignorar os argumentos da Recorrente.

38. Ocorre que justamente em razão do volume de documentos necessários é que a Recorrente encomendou o Termos de Constatação a empresa de auditoria para analisar a sua contabilidade e em sua impugnação requereu que a Receita Federal baixasse o processo em diligência para a confirmação destas afirmações: “para que sejam confirmadas as alegações da Impugnante acerca das adições e exclusões por ela realizadas no LALUR e no LACS e verificados os efeitos da depreciação das torres e amortização dos contratos, resultando na anulação integral do lançamento nesse ponto;”. Este pedido, contudo, foi negado pelo v. acórdão, sob o argumento de que é “prescindível para a instrução do processo e solução do litígio”.

39. Caso o v. acórdão tivesse analisado os Termos de Constatação e pareceres juntados pela Recorrente, fundamentados em sua contabilidade e nos

contratos, certamente a conclusão não seria a dos excertos acima. A Recorrente fundou suas alegações justamente na prova juntada, completamente desconsiderada pelo v. acórdão.

40. Ao desconsiderar as provas da Recorrente, o v. acórdão fere o princípio da verdade material, o contraditório e a ampla defesa da Recorrente.

...

46. Ressalta-se que o acórdão menciona que, para a retificação de ofício mencionada no art. 147, § 2º, do CTN, os “erros tem de ser evidentes que pela simples leitura possam ser deduzidos, o que não é o caso sob análise”. Respeitosamente, tal entendimento não possui qualquer fundamento legal ou normativo, contrariando a própria redação do art. 147, § 2º, do CTN.

47. Ademais, no presente caso os erros por óbvio que são evidentes, pois **o contribuinte registrou os ativos e intangíveis corretamente em sua contabilidade, logo, tendo o Auto de Infração verificado que houve dedução indevida dos valores a título de ágio, o lógico seria que ele tivesse ao mesmo tempo verificado se o contribuinte também deduziu a depreciação dos ativos e amortização do intangível que constavam da contabilidade.** Tivesse feito essa análise, facilmente teria concluído que a Recorrente procedeu à adição dos valores.

...

50. Diante do exposto, ao simplesmente ignorar os argumentos e as provas produzidas pela Recorrente, o v. acórdão viola os princípios da verdade material, o contraditório e a ampla defesa da Recorrente, de forma que deve ser reconhecida sua nulidade, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, com o conseqüente retorno do processo à DRJ para novo julgamento da Impugnação.

Nota-se um claro esforço da contribuinte em evidenciar documentalmente o direito à amortização do ágio objeto da análise processual. É importante ressaltar que a parte apresentou todos documentos e pareceres citados juntamente com sua impugnação (que consta às fls. 6169/6232), sem nenhum tipo de intempestividade e sem que houve qualquer espécie de preclusão, a saber:

- a) **Laudo de Constatação produzido pela KPMG relativo a 2017 (fls. 6253/6312);**
- b) **Laudo de Constatação produzido pela KPMG relativo a 2018 (fls. 6313/6392);**
- c) **Laudo de Constatação produzido pela KPMG relativo a 2019 (fls. 6393/6473);**
- d) **Sumário Executivo produzido pela KPMG relativo a 2017/18/19 (fls. 6474/6481);**
- e) **Parecer jurídico assinado pelo Prof. Dr. Carlos Augusto Daniel Neto (fls. 6482/6541)**
- f) **Parecer técnico contábil assinado pelo Prof. Dr. Eduardo Flores (fls. 6542/6572).**

Além dos documentos juntados com a impugnação, a contribuinte apresentou inúmeros documentos na fase de fiscalização, atendendo às requisições da administração tributária. Foi com base

neles que os laudos e pareceres acima mencionados, que compõem centenas de laudas com análises pormenorizadas sobre o mérito dos lançamentos, foram produzidos.

Ocorre que a DRJ deixou de analisar tais documentos e sequer motivou porque deixou de fazê-lo, sob o equivocado fundamento de que não seria admitida a juntada de novos documentos, quando, em verdade, tudo fora juntado tempestivamente com a impugnação, como se vê do excerto da decisão recorrida abaixo transcrito:

DA JUNTADA DE DOCUMENTOS

A interessada solicita a juntada de novos documentos.

O § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, introduzido pelo art.67 da Lei nº 9.532/1997 condicionou a aceitação de prova documental após a impugnação, aos casos de força maior, fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, hipótese. **A juntada de documentos, nesse caso, deverá ser requerida à autoridade julgadora**, mediante petição em que se demonstre, fundamentadamente, a ocorrência de uma dessas condições.

No caso em tela, precluiu tal direito, conforme o contido nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal – PAF, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, in verbis:

“§ 4º- A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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”.

No presente caso, a petição não se justifica, a documentação existente no feito é suficiente para a perfeita compreensão do feito.

Entendo que a decisão recorrida se equivocou ao presumir que seriam juntados documentos posteriores à impugnação. Na verdade, **tudo foi apresentado como anexo da própria defesa da contribuinte**, sem nenhum tipo de juntada posterior.

Também não se vê do acórdão da DRJ uma linha sequer sobre os documentos juntados, não há sequer menção a eles! Como admitir que tal omissão não represente cerceamento ao direito de defesa da parte?

Tenho manifestado meu posicionamento acerca dos limites para reconhecer a nulidade de decisões recorridas, nos casos em que o Conselheiro Relator evidencia argumentos

suficientes para informara tese contrária à sua manifestação. Nesse sentido, cito decisão de minha relatoria, cuja ementa deixa claro meu posicionamento sobre a matéria:

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR OMISSÃO DE FUNDAMENTAÇÃO QUANTO A ARGUMENTO APRESENTADO PELA PARTE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS OS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE QUANDO MOTIVAR SUAS RAZÕES DE DECIDIR COM FUNDAMENTOS QUE INFIRMEM A TESE CONTRÁRIA APRESENTADA PELO INTERESSADO.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

O §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não obriga o julgador a esgotar ou contraditar, analítica e pormenorizadamente, todos os argumentos suscitados pela parte, quando a decisão fundamentar suficientemente suas razões de decidir e indicar elementos de motivação infirmem em tese posicionamento contrário.

(Acórdão nº 1201-006.281 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 13 de março de 2024, Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque)

Não obstante, o caso em análise é diferente. Houve juntada de documentos que sequer foram analisados, sob o equivocado fundamento de que haveria precluído o direito da parte. Não houve tal preclusão, porquanto a contribuinte os juntou com a impugnação.

Além disso, os incontáveis fundamentos que constam dos pareceres, que estão correlacionados à análise documental realizada pela parte, não foram contextualizados no acórdão recorrido, sequer para refutá-los.

Nesse aspecto, vislumbro ter havido o descumprimento de dispositivos legais sensíveis ao alegado cerceamento ao direito de defesa, ante à inequívoca falta de motivação e fundamentação da decisão de 1ª instância.

Ressalte-se que o dever de motivação e fundamentação de decisões, tanto judiciais quanto administrativas, decorre de dispositivos constitucionais que representam garantias fundamentais do cidadão, afetando a esfera de direitos do contribuinte, a saber:

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

IX- todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e **fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade**, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou

somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

X - **as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública**, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;

Cabe ainda observar os termos da Lei 9.784/99, que versa o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, cujas regras igualmente determinam a observação do dever de motivação e fundamentação dos atos administrativos:

Art. 50. **Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos**, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - **decidam recursos administrativos**;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Quanto às questões probatórias, a citada lei expressamente impõe a necessidade de que sejam considerados na motivação do relatório e da decisão que trate de processo administrativo:

Art. 38. **O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres**, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º **Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.**

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Evidencio que a decisão recorrida não apreciou os inúmeros documentos juntados tempestivamente pela parte e, nesse ponto, cerceou seu direito de defesa. Os fatos correlacionados nos pareceres e laudos de constatação controvertidos por terceiros e que representam o cerne da defesa da parte foram flagrantemente desconsiderados, sem nenhuma manifestação objetiva sobre eles, razão pela qual a nulidade da decisão recorrida há de ser reconhecida, porquanto inegavelmente ter ocasionado supressão de instância.

A busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, *“consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas”* (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que até mesmo documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

Em razão disso, não se admite que a decisão que versa sobre lançamento de tributos possa deixar de controverter, mediante sólida motivação e fundamentações, os elementos fáticos e jurídicos suscitados pela parte interessada.

Assim, voto por decretar a nulidade da decisão da DRJ, a fim de que o processo retorne para que sejam apreciados os documentos apresentados com a impugnação.

DA NECESSIDADE DE PERÍCIA

Uma vez que o colegiado afastou, por voto de qualidade, a nulidade suscitada pela parte, após adentrar na análise de mérito, entendo ser mandatário que o processo seja baixo em diligência, exatamente para que os laudos apresentados sejam conhecidos e controvertidos e para que os fundamentos contábeis ali apontados possam ser analisados pela administração tributária, que até esse instante sequer tomou conhecimento dos seus termos.

Nesse sentido, durante os debates do colegiado, **suscitei de ofício a realização de diligência**, para que a unidade de origem da Receita Federal do Brasil apresente relatório fiscal acerca dos fundamentos contábeis apresentados nos termos de constatação anexos à impugnação.

Observe-se, por exemplo, as conclusões a que chegou o termo de constatação produzido pela KPMG relacionado ao ano de 2017 - esclarecendo que há outros dois relativos a 2018 e 2019 – às fls. 6309 e seguintes:

V. Resultado Com base nos procedimentos de verificação descritos neste Termo de Constatação, apresentamos a seguir os resultados obtidos:

i) A amortização do ativo intangível VIVO 800 não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 22.888.189,08 ao ano. Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 11.031.824,23 e a depreciação das torres, R\$ 2.669.649,60.

Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i) R\$ 20.327.206,03 relativo ao ativo intangível e (ii) R\$ 11.031.824,23 relativo ao ativo imobilizado, totalizando R\$31.359.030,26.

Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 11.031.824,23 e a depreciação das torres, R\$ 2.669.649,60. Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i)

R\$20.327.206,03, relativo ao ativo intangível; e (ii) R\$ 11.031.824,23, relativo ao ativo imobilizado; totalizando o saldo de R\$ 31.359.030,26.

ii) A amortização do ativo intangível REDE SUL resultou em um ajuste de adição, no montante de R\$ 11.320.943,40, e uma exclusão, no montante de R\$ 18.816.697,33, refletindo num efeito fiscal líquido de uma exclusão de R\$ 7.067.630,41, uma vez que para fins contábeis a amortização ocorreu pelo prazo de vida útil do ativo estipulado em 10 anos e a amortização fiscal pelo prazo de 6

anos, sendo o referido ajuste temporal controlado na Parte B do Lalur, ao passo que futuramente, quando esgotada a amortização fiscal, restarão apenas os ajustes de adição em razão da antecipação do aproveitamento fiscal, o que na prática corresponderá ao aumento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, constatamos que o valor glosado representa R\$ 18.816.697,33 relativo à amortização do ativo intangível.

Por fim, vale ressaltar que o presente Termo de Constatação examina apenas os aspectos contábeis da operação com a Rede Sul, em relação aos quais não se identificou ágio contábil.

Contudo, notamos que à época da aquisição da Rede Sul (2013) vigorava a redação original do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, que definia o ágio fiscal como a diferença do custo de aquisição para adquirir o investimento e o seu valor patrimonial. Portanto, apesar de não identificado o ágio contábil, existia, nos termos da legislação tributária, o ágio fiscal.

iii) A amortização do ativo intangível CARY não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que a amortização contábil e fiscal do ativo ocorreu pelo prazo da vida útil estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 132.860.550,00 ao ano; Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 1.631.606,50 e a depreciação das torres, R\$12.681.504,80. Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i) R\$132.860.550,00 relativo ao ativo intangível e (ii) R\$ 1.631.606,50 relativo ao ativo imobilizado, totalizando R\$ 134.492.206,51. Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 1.631.606,50 e a depreciação das torres, R\$ 12.681.504,80. Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i) R\$132.860.600,00, relativo ao ativo intangível; e (ii) R\$ 1.631.606,50, relativo ao ativo imobilizado; totalizando o saldo de R\$ 134.492.206,51. iv) A amortização do ativo intangível TUPÃ não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 91.987.800,00 ao ano; Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 19.913.603,40 e a depreciação das torres, R\$ 3.337.508,88. Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i) R\$ 91.987.800,00 relativo ao ativo intangível e (ii) R\$ 19.913.603,40 relativo ao ativo imobilizado, totalizando R\$111.901.403,40. Por sua vez, a depreciação da mais-valia representou o valor de R\$ 19.913.603,40 e a depreciação das torres, R\$ 3.337.508,88. Desses valores, constatamos que o valor glosado representa: (i) R\$ 91.987.800,00, relativo ao ativo intangível; e (ii) R\$ 19.913.603,40, relativo ao ativo imobilizado; totalizando o saldo de R\$ 111.901.403,40. v) A amortização do ativo intangível EVEREST não resultou em ajuste fiscal na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que a amortização contábil e fiscal ocorreu pela vida útil do ativo estipulada em 10 anos, perfazendo amortização de R\$ 91.447,32 ao ano. Por sua vez, constatamos ajuste de exclusão no valor de R\$ 3.376,40, decorrente da amortização fiscal de ágio/goodwill no

valor de R\$ 16.882,00 pelo prazo de 5 anos, conforme alocação do preço de compra do referido ativo. Dessa forma, constatamos que o valor glosado representa R\$ 91.447,32 relativo à amortização do ativo intangível.

Para fins ilustrativos, apresentamos abaixo quadro sumário com o mapeamento do efeito fiscal consolidado, praticado pela SBA, na apuração do IRPJ e CSLL, do ano calendário de 2017. Em relação aos ativos intangíveis identificados como VIVO 800, REDE SUL, CARY, TUPÃ e EVEREST, em linha com os resultados acima apresentados, não foram identificados ajustes fiscais na apuração do IRPJ e da CSLL. Portanto, o mapeamento apresentado a seguir reflete os ajustes relacionados à depreciação dos ativos imobilizados que não foram objeto de fiscalização e consequente glosa efetuada pela Autoridade Fiscal:

QUADRO 31 – Quadro sumário Efeito fiscal consolidado		
ATIVO	Efeito Fiscal AC 2017	Descrição
VIVO 800	5.774,04	
Depreciação (Torres e Mais-Valia)	5.773,97	Ajuste de depreciação do ativo imobilizado (taxa vida útil x taxa fiscal).
Amortização (Contratos de Clientes)	3.715.517,06	Amortização fiscal e contábil pela vida útil de 10 anos
Amortização (Contratos e Espaço de Locação)	(3.715.516,99)	- Efeito nulo.
REDE SUL	(7.067.630,41)	
Depreciação (Torres e Mais-Valia)	428.123,52	Ajuste de depreciação do ativo imobilizado (taxa vida útil x taxa fiscal).
Amortização (Contratos e Espaço de Locação)	(7.495.753,93)	Ajuste de amortização do ativo intangível, para fins contábeis a amortização ocorreu pelo prazo de vida útil do ativo estipulado em 10 anos e a amortização fiscal pelo prazo de 6 anos, sendo o referido ajuste temporal controlado na Parte B do Lalur.
CARY	6.725.751,30	
Depreciação (Torres e Mais-Valia)	6.725.751,30	Ajuste de depreciação do ativo imobilizado (taxa vida útil x taxa fiscal).
Amortização (Contratos e Espaço de Locação)	-	Não há ajuste fiscal, amortização fiscal e contábil pela vida útil de 10 anos
TUPÃ	(2.497.698,72)	
Depreciação (Torres e Mais-Valia)	(2.497.698,72)	Ajuste relacionado à mais-valia do ativo imobilizado (taxa vida útil x taxa fiscal).
Amortização (Contratos e Espaço de Locação)	-	Não há ajuste fiscal, amortização fiscal e contábil pela vida útil de 10 anos
EVEREST	11.657,32	
Depreciação (Torres, Sites e Mais-Valia)	15.033,71	Ajuste de depreciação do ativo imobilizado (taxa vida útil x taxa fiscal).
Amortização (Contratos de Clientes)	0,01	Não há ajuste fiscal, amortização fiscal e contábil pela vida útil de 10 anos
Amortização Ágio/Goodwill	(3.376,40)	Amortização de ágio/goodwill no valor de no valor de R\$ 16.882,00 pelo prazo de 5 anos, conforme alocação do preço de compra do referido ativo.
TOTAL	(2.822.146,47)	

Há inúmeras análises relacionadas a depreciação de ativos (torres de transmissão, espaços de locação, etc.) e amortizações de contratos, além do próprio ágio por rentabilidade futura, que jamais foram analisados, pois a DRJ não considerou os laudos em questão.

As respostas trazidas pelo Prof. Dr. Eduardo Flores acerca dos aspectos contábeis formulados na defesa da contribuinte também não foram jamais refutadas ou analisadas em tempo algum. Transcreve-se as respostas que constam do citado laudo para se evidenciar a necessidade de buscar a verdade material através de baixa em diligência do processo:

(i) O tratamento contábil empregado pela Consulente para registrar as mais valias dos ativos adquiridos discutidos no âmbito dos Processos Administrativos Fiscais 17459.720015/2022-26 e 17459-720.049/2021-30 está correto sob a perspectiva dos pronunciamentos contábeis vigentes?

Resposta: A resposta é positiva.

Da análise das Demonstrações Financeiras da SBA dos períodos encerrados em dezembro de 2016 e de 2017, assim como dos demais documentos anexados ao processo administrativo em referência, é possível verificar que os lançamentos contábeis decorrentes das operações de negócios praticadas foram acompanhados dos laudos de avaliação e alocação da contraprestação transferida aos ativos líquidos identificados.

Ademais, nenhuma das operações, com exceção da aquisição dos ativos denominados “Everest”, resultou no registro contábil de ágio, de modo que a integralidade dos preços pagos para adquirir os ativos e/ou investimentos foram alocados para fins contábeis a itens patrimoniais específicos e identificados individualmente, segregados em ativos tangíveis e intangíveis.

Por sua vez, tais operações impactaram o resultado da SBA por meio da alocação do custo de tais ativos através da sua depreciação/amortização, considerando que os laudos indicam que os ativos adquiridos possuem vida útil definida.

Isto posto, considero que o tratamento contábil adotado pela Consulente para registrar as mais valias dos ativos adquiridos objeto da controvérsia do PAF em referência está de acordo com o que dispõe a norma contábil vigente à época das operações, em especial o Pronunciamento CPC 15- Combinação de Negócios.

(ii) Considerando que a Consulente realizou as mais valias como amortização e depreciação de ativos intangíveis e tangíveis, o resultado tributável foi afetado pela amortização fiscal de ágio eventualmente apurado em decorrência das operações analisadas no período de 2016 a 2019?

Resposta: A resposta é negativa.

Da confrontação dos valores lançados nos livros fiscais da SBA (Lalur e Lacs) com os lançamentos efetuados nos registros contábeis, extraídos da ECD da Consulente, verificou-se que os valores que impactaram o resultado tributário da companhia durante o período analisado decorreram do registro de despesas de depreciação e amortização dos saldos dos valores patrimoniais e das mais valias registradas na SBA em decorrência das aquisições efetuadas, com exceção da aquisição dos ativos denominados “Everest” e da participação em controlada denominada “Rede Sul..

Assim, em que pese a Consulente ter denominado alguns lançamentos de “amortização de ágio”, eles não seguiram essa natureza¹ (1 Exceto Rede Sul, que, para fins fiscais, registrou ágio). Contudo, essa é uma questão terminológica, de

modo que o efeito aritmético não causou impactos de deduções ou reduções tributárias indevidas a título dos materiais que me foram apresentados.

Desse modo, as despesas que foram deduzidas da apuração do Lucro Real do período analisado, com exceção do ágio apurado na aquisição dos Ativos Everest no valor de R\$ 16.882,00, e da Rede Sul, não decorreram da amortização de eventual ágio apurado nas aquisições, mas sim de depreciações e amortizações. Entretanto, frise-se, muito embora tenham sido denominados de “amortização de ágio” no Lalur, tais valores são efetivas amortizações e depreciações cujos efeitos são reduções do resultado contábil em que foram registradas.

Adiante serão apresentados os argumentos teórico-conceituais que me permitiram suportar as referidas respostas.

Convém ressaltar que este Parecer não se confunde com um laudo pericial ou um relatório de auditoria, parto do pressuposto de que todas as informações que me foram repassadas são híidas e verossímeis aos atos e fatos que pretendem retratar.

3. Das diferenças temporárias decorrentes dos regimes contábil e jurídico-tributário na apuração dos resultados das companhias. Diferenciação de conceitos aplicados às operações de combinações de negócios segundo as duas disciplinas.

Inicialmente, é importante ressaltar que a Contabilidade está vinculada à representação fidedigna para o registro dos eventos econômico-financeiros, de modo que a informação deverá ser apresentada de forma completa, neutra e isenta de erros² (2 Referidos comandos se encontram explicitados no pronunciamento técnico CPC 00 <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>).

Por sua vez, o Direito estabelece uma realidade patrimonial distinta da contábil, a qual será determinada segundo as suas próprias premissas, para as quais são relevantes os atos e negócios praticados segundo a sua natureza jurídica. Assim, por mais que se tome de empréstimo o resultado calculado segundo os preceitos contábeis, ele será ajustado para refletir a realidade jurídica do patrimônio da entidade. Torna-se, a partir desse momento, um conceito estritamente jurídico, que apenas se utiliza de premissas contábeis emprestadas.

É importante destacar que as diferenças relacionadas à representação do patrimônio com enfoque na realidade econômica das operações e a sua representação jurídica se tornaram ainda mais evidentes após o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, iniciado a partir do ano de 2007 com a edição da Lei nº 11.638 e posteriormente da Lei nº 11.941/09, e que resultou em um processo de transformação relacionada aos padrões de contabilidade adotados no que se refere à elaboração, divulgação e até mesmo leitura das Demonstrações Financeiras das empresas brasileiras.

Tal processo teve impacto também para o Direito Tributário, tendo em vista que as Demonstrações Financeiras eram (e ainda são) o ponto de partida para a apuração dos tributos sobre o lucro das sociedades. Assim, um dos usuários da informação contábil é o Fisco, que toma tais informações como parâmetro para a apuração de bases tributáveis. Portanto, quanto mais a contabilidade se distancia dos preceitos e das definições que são próprias do Direito Tributário, maior é o número de ajustes e adaptações que deverão ser feitas para se chegar ao Lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Foi desse contexto que surgiu, a partir de 2008, o Regime Tributário de Transição – RTT, que se encerrou com a promulgação da Lei nº 12.973, em 13 de maio de 2014. Uma das mudanças promovidas pela Lei nº 12.973 foi a modificação da redação do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77 e, por conseguinte, da definição de ágio até então vigente, que correspondia à diferença entre o custo de aquisição do investimento e seu o valor de patrimônio líquido na época da aquisição, nos termos da redação original do art. 20, II. Por sua vez, a redação modificada do referido dispositivo legal define o ágio como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório da mais valia dos ativos líquidos da investida e o seu valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

Ocorreu, portanto, a partir de 2014, uma aproximação do conceito fiscal de ágio e o seu conceito segundo a norma contábil, em especial do Pronunciamento CPC 15 - Combinação de Negócios. Até a referida data, no entanto, é seguro afirmar que coexistiam no Brasil dois conceitos de ágio distintos.

Tendo em vista esse contexto, a análise fiscal das operações de aquisição de participações societárias ocorridas até a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014 deveria ser avaliada estritamente sob a ótica do regime tributário. Ainda em se tratando de operações após essa data deverão prevalecer os preceitos jurídicos previstos na legislação tributária para a análise sob o enfoque fiscal de tais transações, tendo em vista que mesmo após as modificações promovidas pela Lei nº 12.973 não houve uma unificação absoluta desses conceitos.

Não obstante as considerações tecidas acima, é notória a confusão vivenciada em relação aos institutos que são comuns a ambos os sistemas, jurídico e contábil, mas que possuem contornos e tratamentos distintos segundo as duas disciplinas. Exemplo disso é o ágio por expectativa de rentabilidade futura que possui conceitos distintos de acordo com as normas contábeis e a legislação tributária, em especial no regime anterior à Lei nº 12.973. Apesar disso, são frequentes as autuações que analisam a dedutibilidade de despesas decorrentes da amortização do ágio a partir da perspectiva contábil, sem levar em consideração a existência de um conceito jurídico autônomo.

Além das diferenças conceituais no que toca ao tratamento contábil e fiscal de determinados institutos que são comuns às duas áreas de conhecimento, também é natural ocorram diferenças temporais no que tange ao reconhecimento de receitas e despesas segundo esses dois regimes. A título de exemplo, cita-se as

despesas de depreciação e amortização de ativos. Conforme ensina-nos Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda, na estrutura contábil tradicional, depreciação refere-se ao processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter benefícios decorrentes de sua aquisição e emprego³ (3 HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael Fl. Van Breda. Teoria da Contabilidade. Tradução da 5ª Edição Americana por Antonio Zoratto Sanvicente. Ed Atlas. 1999. p. 325.).

Nesse mesmo sentido, o Comitê de Terminologia do American Institute of Accountants (AICPA), ainda em 1953, definiu depreciação da seguinte maneira:

Depreciation accounting is a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible assets, less salvage (if any), over the estimated useful life of the asset (which may be a group of assets) in a systematic and rational manner.

Segundo essa definição, os processos de depreciação e amortização consistem em alocar, periodicamente, o custo original do ativo (menos o valor residual, se houver) durante a estimativa de vida útil do bem, de forma sistemática e racional.

Partindo desse pressuposto, Iudícibus⁴ (4 IUDÍCIBUS, Sérgio. Teoria da Contabilidade. 2015. São Paulo. Editora Atlas. p 186.) afirma que não se trata de um processo valorativo, mas meramente alocativo de custos passados para despesa dos períodos futuros, de forma sistemática e racional.

Essa também é a posição adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em razão do disposto nos enunciados do Pronunciamento Técnico CPC 27, que define a depreciação como método ou a forma de efetuar a alocação sistemática do valor depreciável de bens do ativo mantidos para uso nas operações produtivas ou de serviços da entidade, ao longo da sua vida útil econômica.

Ainda, segundo o referido pronunciamento, o valor depreciável de um bem equivale ao valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, deduzido do seu valor recuperável, que corresponde ao montante líquido que a empresa espera obter pelo ativo até o fim de sua vida útil. Nesse sentido, consta no Manual de Contabilidade Societária que “o valor depreciável (...) é determinado pela diferença entre o custo pelo qual estará reconhecido deduzido do valor residual”⁵ (5 MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens;; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio. Manual de Contabilidade Societária aplicável a todas as Sociedades, de acordo com as Normas Internacionais e do CPC – FIPECAFI. São Paulo. Editora Atlas. 2013. p 303.).

Ademais, segundo o referido manual, a depreciação e amortização total de um ativo tangível ou intangível corresponde à parte do caixa investido na sua aquisição ou construção e que não será recuperado pelo caixa produzido pela sua eventual venda. Logo, a depreciação e a amortização correspondem ao “pedaço do caixa investido que precisa ser recuperado pelo caixa a ser produzido pelas

outras receitas da empresa de venda de produtos, serviços, receitas financeiras, de aluguéis etc.”6 (6 Ibidem 3. p. 303.).

Isso decorre do fato de que a contabilidade nada mais é do que a captura de eventos econômicos (filme) em momentos específicos do tempo (foto), que serão apresentados aos usuários das informações (acionistas, órgãos públicos, clientes e credores, por exemplo) após a tomada de “decisões contábeis” pelos gestores (SUNDER, 2014)7 (7 SUNDER, Shyam. Teoria da Contabilidade e do Controle. São Paulo: Atlas, 2014. p. 58 e 59).

Cotejando-se o exemplo numérico apresentado no quesito anterior, a resposta é positiva, isto é: as despesas efetivamente incorridas serão lançadas contra o resultado contábil, bem como as diferenças entre os valores estimados para fins de provisões e os valores efetivamente incorridos - efetivas saídas de caixa – são diferenças meramente temporárias.

Nesse diapasão, é possível afirmar que a alocação anual do valor depreciável/amortizável corresponde simplesmente uma fração do custo desse ativo (deduzido do valor recuperável, se houver), calculado com base na estimativa de vida útil do bem.

Uma vez que essa parcela diminui o valor do ativo a que se refere, tendo como contrapartida o reconhecimento de uma despesa, a parcela de depreciação atribuída ao exercício diminui o resultado do exercício da entidade.

Feitos os esclarecimentos acima, é possível concluir que o registro das despesas com depreciação e amortização influencia, também, no cômputo do Lucro Real para cálculo do Imposto de IRPJ e da CSLL, que têm como ponto de partida o lucro apurado nos moldes da legislação societária8 e 9 (8 Vale destacar que o lucro líquido societário é calculado a partir do lucro líquido contábil, conforme se depreende dos artigos 190 e 191 da Lei nº 6.404/76: Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201. Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190... 9 É o que estabelece o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

Se houver diferença no cômputo de tais despesas, ela será temporária. Inclusive, no caso de a quota de depreciação registada na contabilidade do contribuinte for menor do que aquela calculada com base no § 3º do artigo 57 da Lei nº 4.506/64 (com base nas “taxas fiscais” previamente fixadas pela RFB), a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, por força do que prevê o § 15º do mesmo artigo.

Lado outro, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o valor do custo de aquisição do bem, atualizado monetariamente, o valor da despesa com depreciação, registrado na contabilidade do contribuinte, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme dispõe o § 16 do mesmo dispositivo legal.

No que toca às quotas de amortização dedutíveis para fins fiscais, o art. 58 da mesma lei define que ela será “fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, observado o disposto no § 1º do artigo 57 desta lei.”

Retomando à análise das operações praticadas no âmbito dos processos administrativos em referência, verificou-se que em todas as operações o tratamento contábil aplicado pela Administração da SBA em relação aos ativos adquiridos no contexto das referidas transações foi o de alocar o custo de tais ativos ao resultado da sociedade por meio da depreciação/amortização.

Isso, porque (i) os Laudos de PPA (purchase price allocation) que acompanharam as Combinações de Negócio não identificaram ágio sob a perspectiva contábil das operações, aplicando-se a definição contida no Pronunciamento CPC 15, já que o preço alocado se reverteu no valor justo dos ativos líquidos adquiridos, com exceção da transação denominada de “Aquisição dos ativos Everest”; e (ii) adotou-se a premissa que todos os ativos identificados individualmente possuíam vida útil definida e, portanto, são passíveis de depreciação e amortização.

Por sua vez, o tratamento tributário aplicado a tais despesas também seguiu essa natureza, apesar da denominação que foi atribuída pelo contribuinte nos livros fiscais de apuração do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, as despesas deduzidas da apuração do Lucro Real do período analisado decorreram majoritariamente de depreciações e amortizações de ativos tangíveis e intangíveis, distintos da amortização de eventual saldo de ágio apurado nas aquisições, mesmo com relação às aquisições de participações societárias nas quais houve a apuração de ágio fiscal segundo a redação original do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77 (Rede Sul).

Finalmente, passo ao detalhamento de cada operação praticada pela Consulente e que foi objeto dos autos de infração consubstanciados nos PAFs em referência, a fim de esclarecer o contexto vinculado a cada uma delas, assim como para fixar as premissas nas quais me baseei para a emissão das conclusões constantes do presente Parecer.

1.1.Aquisição dos ativos da “Vivo 800”:

1.2.Contrato celebrado em 20 de dezembro de 2012;

1.3.Objeto: aquisição de (i) 800 (oitocentas) torres de telecomunicações e (ii) Contratos de Compartilhamento com os clientes da Vivo.

1.4.Preço: R\$362.773.673,96 (trezentos e sessenta e dois milhões setecentos e setenta e três mil seiscientos e setenta e três reais e noventa e seis centavos);

1.5.Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço pago, conforme o Laudo de Avaliação elaborado pelo American Appraisal:

Ativos	Valor Justo (R\$ '000)
Ativo Fixo (1)	159.502
Network Location Intangible Asset	57.938
Contratos de Clientes	145.334
Preço de Compra	362.774

1) O valor justo do ativo fixo foi fornecido pela Administração.

1.6.Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

Os ativos adquiridos foram registrados segundo o critério de alocação evidenciado no laudo de avaliação e representado no quadro acima, que alocou o preço pago ao (i) ativo imobilizado, referente às torres adquiridas (ativo fixo) e (ii) ao ativo intangível, que contemplou os Contratos de Clientes e a receita incremental potencial relativa ao espaço livre para o arrendamento (Network Location Intangible Asset).

Por sua vez, para cálculo da depreciação e amortização dos referidos ativos a companhia adota os seguintes parâmetros (i) apuração com base no método linear ao longo das vidas úteis estimadas e (ii) vida útil de (ii.a) 20 anos para os "sites" (estruturas relacionadas à atividade de telecomunicações); e (ii.b) 10 e 12 anos para os intangíveis mencionados acima.

1.7.Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Segundo consta no termo de constatação da KPMG, para o ano de 2016 a SBA efetuou a adição correspondente à diferença temporária do saldo de depreciação segundo os critérios contábeis e a legislação fiscal. Como fomos informados que a entidade manteve tratamento similar para os anos seguintes, as despesas de depreciação e amortização dos ativos adquiridos foram ajustadas no Lalur e no Lacs a fim de que apenas as parcelas dedutíveis segundo a legislação tributária impactassem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

1.8.Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

A autoridade fiscal alega que a legislação tributária não autoriza a dedutibilidade do saldo de amortização fiscal de eventual ágio apurado nas operações de aquisição de ativos, tendo em vista que a autorização é apenas voltada para as operações de aquisição de participações societárias.

1.9.Considerações acerca dos procedimentos contábeis adotados pela SBA:

Conforme se verificou do contexto apresentado para a operação acima, o que ocorreu foi uma operação de Combinação de Negócios através da compra de ativos fixos e ativos intangíveis. Assim, não ocorreu a compra de um investimento.

Ademais, conforme se verifica dos documentos vinculados à operação, em especial o laudo de avaliação e para a alocação do preço, a operação não gerou ágio, já que a integralidade da contraprestação transferida para a aquisição foi alocada ao valor justo dos ativos adquiridos.

Por sua vez, é importante destacar que, conforme a avaliação feita pela Administração da Sociedade, todos os ativos adquiridos possuíam vida útil definida e, portanto, eram passíveis de depreciação e amortização.

Diante desse contexto, reputo acertado o tratamento contábil que foi adotado pela SBA, considerando a alocação do preço pago ao valor justo dos ativos adquiridos e a sua depreciação e amortização pelo seu prazo de vida útil.

Ademais, tendo em vista que a Legislação Tributária também reconhece os efeitos da depreciação e da amortização para fins de apuração das bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, é possível aduzir que o procedimento que foi adotado pela SBA não causou danos ao erário. De uma forma ou de outra, o saldo total depreciável/amortizado reduziria tanto o resultado contábil quanto o lucro real da pessoa jurídica quando encerrada as suas respectivas vidas úteis, sendo que eventuais diferenças, se verificadas, seriam apenas com critério de alocação temporal de tais despesas.

2. Aquisição das participações societárias da Rede Sul:

2.1. Contrato celebrado em 24 de setembro de 2013;

2.2. Objeto: aquisição de ações da Brasil Sul Participações S.A., representativas de 100% do Capital Social da sociedade adquirida e, por conseguinte, da sociedade Brasil Sul Participações Ltda. (único ativo detido pela adquirida à época);

2.3. Preço: conforme consta do contrato de compra e venda das ações, a contraprestação prevista para a aquisição das ações foi segregada nas seguintes rubricas:

(i) Uma parcela a ser paga em moeda corrente pelo comprador ao vendedor, correspondente ao “Preço total estimado de compra”, no valor de R\$107.174.623, deduzido do valor de retenção de indenização, estimada em R\$8.793.200,00, resultando em R\$98.381.423,00, que seria pago no fechamento; e

(ii) Uma parcela a ser paga em nome do vendedor e das sociedades do grupo correspondente ao “Endividamento Amortizado” das sociedades e das “Despesas não pagas do Vendedor”, que perfaz o montante total de R\$ 7.666.610,42.

(iii) O valor final que seria pago em contraprestação à aquisição do investimento seria definido através do “Relatório de Ajuste do Comprador”, que estabeleceria o “cálculo de boa fé dos componentes do preço de compra”. O referido documento evidencia um ajuste positivo no valor de R\$27.758.505,82.

(iv) Ainda, conforme os dados que foram levantados pela KPMG no termo de constatação, a SBA efetuou outros pagamentos cujos valores somam R\$5.137.614,48, além da quitação de passivo tributário no montante de R\$219.427,87 e de acordo judicial e custas no valor de R\$4.023.357,80. Em que pese tais montantes não constarem do referido relatório de ajuste, eles compuseram os valores pagos pela SBA em decorrência do contrato firmado com a vendedora.

Somando-se todos os valores acima, o montante transferido pela em decorrência do contrato de compra e venda de ações é de R\$143.186.939.65. tendo em vista os valores que foram pagos durante o período iniciado em 24/09/2013 (data do fechamento) e encerrado em 05/04/2019 (data do último pagamento relacionado ao negócio praticado).

Não obstante o valor destacado acima, o laudo que foi elaborado pela KPMG em março de 2013 apontou uma avaliação com base no fluxo de caixa descontado de R\$157.797.356,65.

A diferença desse valor e do montante efetivamente transferido pela SBA decorre, possivelmente, do fato de que o laudo considerou uma parcela da contraprestação contingente transferida para aquisição do negócio.. Registra-se, ademais, que o laudo foi emitido em março de 2014 e que a última parcela transferida pela SBA ocorreu apenas no ano de 2019.

Assim, é possível que tenha havido alterações decorrentes de eventos ocorridos após a data de aquisição e fora do período de mensuração, que não pode exceder a um ano da data da aquisição. Tais ajustes, por sua vez, não influenciam valor justo da contraprestação contingente mensurada na data de aquisição do investimento e serão reconhecidas segundo os procedimentos previstos no item 58 do Pronunciamento CPC 15.

2.4. Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço:

Além das informações destacadas acima, o laudo elaborado pela KPMG, ao apurar o valor das contraprestações transferidas para a aquisição do negócio, avaliado em R\$154,8 milhões, também apurou o ágio fiscal de R\$113 milhões, tendo em vista a diferença do custo de aquisição da investida e o seu valor de patrimônio líquido, que na época era de R\$36.381.924,00. Vale registrar, nesse ponto, que para a apuração do custo de aquisição do ativo foi deduzida do valor das contraprestações transferidas a parcela de R\$8.793.200,00, referente à indenização que seria retida pela adquirente. Assim, o custo de aquisição considerado para a apuração do ágio fiscal foi de R\$149 milhões.

Por sua vez, para fins de alocação contábil do preço, foi feita a seguinte distribuição (i) ativo imobilizado e (ii) ativo intangível (contrato de clientes e espaço livre para locação). Não foi apurado ágio contábil decorrente da operação. No entanto, lembramos que à época dos fatos o regime fiscal do ágio era diferente do regime contábil.

2.5. Operações societárias ocorridas após a aquisição do investimento:

Conforme a Ata de Incorporação datada de março de 2014, verifica-se que a sociedade adquirida, assim como a sua controlada, foram incorporadas pela SBA, data em que ela passou a deter diretamente os ativos das sociedades incorporadas.

2.6. Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

A partir das informações acima, deduz-se que não foi apurado e registrado pela SBA ágio contábil decorrente da operação de aquisição do investimento, tendo em vista que (i) o valor justo dos ativos líquidos adquiridos supera o valor do preço pago para adquirir o negócio e (ii) 100% do preço foi alocado a ativos identificados individualmente. Mais uma vez, lembramos que à época dos fatos o regime fiscal do ágio era diferente do regime contábil.

Assim, tendo em vista o reconhecimento dos ativos acima identificados pelo seu valor justo, considerando que foram adquiridos no contexto de uma combinação de negócios, e considerando que todos eles possuem vida útil definida, conforme a premissa adotada pela Administração da Sociedade, os ativos passaram a ser depreciados e amortizados para fins contábeis.

2.7. Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Segundo consta no termo de constatação da KPMG, para o ano de 2016 o confronto das adições e exclusões lançadas nos livros fiscais evidenciam um efeito fiscal líquido negativo no montante de R\$5.715.514,19. Ou seja, apurou-se uma “exclusão líquida” nesse valor, que decorre da diferença dos prazos de vida útil segundo os preceitos da contabilidade versus a regra fiscal.

Por se tratar de diferenças temporais, a SBA também controlava os referidos saldos de amortização na parte B dos livros fiscais. Isso, porque, após esgotar as quotas de amortização fiscais dos ativos, ela continuaria a reconhecer as despesas apuradas segundo os critérios contábeis para determinação da vida útil. Tais despesas, todavia, deverão ser adicionadas à apuração das bases tributáveis nos períodos futuro, após esgotadas as quotas de amortização fiscal dos ativos, tendo em vista que o seu reflexo já foi computado no cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.8. Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

Segundo se extrai do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração lavrados para glosar as despesas ora analisadas, verifica-se elas foram consideradas indedutíveis porque a fiscalização entendeu que se tratava de parcelas correspondentes à amortização fiscal de ágio, as quais não poderiam ser deduzidas das bases tributáveis porque o valor efetivamente pago é inferior ao valor justo dos ativos fixos e intangíveis identificados. Ou seja, considerou-se que o ágio fiscal apurado seria inexistente.

2.9. Considerações sobre os procedimentos adotados pela SBA:

Inicialmente, é importante destacar que o fundamento que foi apontado pela fiscalização não condiz com o regramento previsto na legislação tributária à época em que o negócio foi praticado, tendo em vista a definição de ágio constante da redação original do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, que correspondia apenas à diferença do custo de aquisição para adquirir o investimento e o seu valor patrimonial.

A incorreção quanto aos conceitos que foram adotados na elaboração do TVF decorre da confusão entre o tratamento fiscal do ágio vigente à época dos fatos e o tratamento contábil aplicado a Rede Sul.

3. Aquisição das participações societárias da Cary.

3.1. Contrato celebrado em 03 de dezembro de 2013.

3.2. Objeto: aquisição de ações da Carypoceae SP Participações S.A., representativas de 100% do Capital Social da sociedade adquirida.

3.3. Preço: R\$ 1.525.000.000,00 (um bilhão quinhentos e vinte e cinco milhões de reais).

3.4. Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço:

Foi elaborado Laudo de Avaliação pela KPMG LLP com o objetivo de (i) avaliar os ativos da sociedade adquirida pelo seu valor justo e (ii) efetuar a alocação do preço aos ativos líquidos da investida, considerando o valor justo apurado.

O resultado da avaliação resultou na segregação do preço pago em (i) ativo imobilizado, correspondente às torres adquiridas, no valor de R\$196.394mil; e (ii) ativos intangíveis, referentes a contratos de clientes, contrato com terceiros e intangível da localização da rede, os quais juntos somaram o montante de R\$1.328.606mil. Não foi apurado ágio na transação.

3.5. Operações societárias ocorridas após a aquisição do investimento:

Conforme a 10ª alteração contratual 6 da SBA, em 31 de julho de 2014 foi aprovada a incorporação da Carypoceae pela sociedade.

3.6. Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

Tendo em vista o que foi apontado no laudo de avaliação e PPA, a SBA registrou os ativos tangíveis e intangíveis pelo seu valor justo, os quais foram segregados pelos valores patrimoniais dos ativos e os saldos de mais-valia, e não registrou saldo residual de ágio decorrente da operação.

Ainda, a Administração da sociedade partiu da premissa de que os ativos adquiridos possuíam vida útil definida, conforme as Notas Explicativas que acompanham as Demonstrações Financeiras de 2016. Assim, tais ativos foram realizados mediante a depreciação/amortização.

3.7. Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

O tratamento tributário conferido aos ativos adquiridos em decorrência da aquisição do investimento e da incorporação da sociedade seguiu a mesma sorte do tratamento contábil, sendo que a Consulente deduziu da apuração do IRPJ e da CSLL os saldos de depreciação e amortização dos ativos. Por sua vez, a vida útil de tais ativos e, por conseguinte, as taxas de depreciação aplicadas, foram definidas segundo o previsto na legislação tributária.

As diferenças temporais identificadas entre os resultados contábil versus tributário foram tratadas nos livros fiscais de apuração, que evidenciam um ajuste positivo líquido no valor de R\$6.725.819,94.

3.8.Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

Segundo se extrai do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração em referência, a fiscalização apontou dois fundamentos para a glosa das despesas que impactaram o resultado tributável pelo IRPJ e a CSLL, sendo:

3.8.1.A “tese principal”: os laudos de avaliação do investimento que suportaram os lançamentos contábeis efetuados pela SBA evidenciam a alocação da integralidade do preço pago para adquirir as participações aos ativos fixos e intangíveis identificados, não havendo, portanto, valor residual que seria atribuído ao ágio.

3.8.2.A “tese subsidiária: com incorporação da Caryopoceae pela SBA, não teria havido a confusão patrimonial entre reais investidores e investida

como requisito exigido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 para fins de amortização fiscal do ágio.

Isso, porque os recursos utilizados para a aquisição do investimento teriam sido suportados pelas sociedades que controlam a SBA, que teria sido um “simples canal de passagem dos recursos financeiros vindos do real investidor no exterior”.

Além disso, os ativos que compunham o acervo patrimonial da sociedade adquirida teriam sido transferidos a ela por meio da cisão parcial da Oi Móvel S.A., que era uma das sociedades investidas das vendedoras do investimento alienado à SBA. Após essa cisão, o patrimônio líquido da Caryopoceae passou a ser constituído exclusivamente pelo acervo cindido da Oi Móvel.

3.9.Considerações sobre os procedimentos adotados pela SBA:

No que se refere à identificação do “real adquirente” do negócio, as conclusões que foram apontadas pela fiscalização não são condizentes com os procedimentos previstos no Pronunciamento CPC 15 no que diz respeito à identificação do adquirente, especialmente se considerarmos a aplicação dessa norma contábil no contexto normativo brasileiro.

A legislação societária e alguns órgãos reguladores determinam a divulgação das demonstrações contábeis individuais, as quais são elaboradas segundo as normas internacionais de contabilidade. Assim, o que se tem é a aplicação de uma norma contábil editada com o foco direcionado à elaboração e apresentação das

demonstrações contábeis consolidadas para o reconhecimento de uma transação de combinação de negócios nas demonstrações individuais das companhias.10 (10 Sobre o tema, confira-se os esclarecimentos constantes da Interpretação Técnica ICPC 09: IN1. Após a edição do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios tornou-se necessária a emissão de determinadas orientações e interpretações a respeito, principalmente, das demonstrações contábeis individuais da entidade adquirente, uma vez que o Pronunciamento Técnico CPC 15 está basicamente voltado à elaboração e apresentação das demonstrações consolidadas.).

Isto posto, a análise da operação sob a ótica do CPC 15, assim como a aplicação da referida norma contábil, deve ser feita individualmente para

cada entidade jurídica envolvida na operação. Isso vale para a identificação do adquirente, que corresponderá à sociedade (entidade jurídica/individual) que (i) obtém o controle do negócio adquirido ou, no caso de não ser possível verificar o quesito do controle; (ii) transfere os recursos e/ou assume os passivos para a aquisição do investimento.

No caso em comento, é possível afirmar que a entidade que adquiriu o controle sobre a Cary foi a SBA, considerando que ela passou a ser a única sócia da sociedade. Ademais, ainda que não fosse possível identificar o adquirente na transação ora analisada com base no critério de controle, a análise dos itens B14 a B18 do CPC 15 também leva à conclusão de que a SBA é a adquirente do negócio. Isso, porque as informações extraídas dos autos do processo administrativo analisado evidenciam que foi ela que efetuou o pagamento do preço pela aquisição do negócio.

Ademais, a Consulente não registrou em seus livros contábeis saldo de ágio decorrente da referida combinação de negócios. Isso, porque a integralidade do valor justo das contraprestações transferidas para a aquisição do negócio foi alocada aos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos, de tal sorte que o custo de aquisição de tais ativos foi levado ao resultado da sociedade através da depreciação e amortização de tais ativos.

Essa foi a natureza atribuída a tais despesas nos livros fiscais. Desse modo, o resultado tributável da SBA foi impactado pelas despesas de depreciação e amortização dos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos em decorrência da compra das participações da Cary, que posteriormente foram incorporados ao seu patrimônio.

4. Aquisição das participações societárias da Tupã.11 (11 A análise do contexto das operações praticadas no âmbito da aquisição da Tapuã evidencia que elas são muito similares às que foram praticadas na aquisição da Cary (tanto é que ambos os contratos foram firmados entre as mesmas partes). Diante disso, optou-se por resumir as considerações a respeito desse acordo, para ressaltar apenas os aspectos mais relevantes e peculiares à transação, a fim de tornar o presente Parecer técnico mais objetivo e didático.)

4.1. Contrato celebrado em 24 de junho de 2014.

4.2. Objeto: aquisição de ações da totalidade das ações da Tupã Torres S.A., representativas de 100% do Capital Social da sociedade adquirida.

4.3. Preço: R\$1.172.493.238,00 (um bilhão cento e setenta e dois milhões quatrocentos e noventa e três mil duzentos e trinta e oito reais).

4.4. Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço:

Foi elaborado Laudo de Avaliação pela KPMG LLP com o objetivo de (i) avaliar os ativos da sociedade adquirida pelo seu valor justo e (ii) efetuar a alocação do preço aos ativos líquidos da investida, considerando o valor justo apurado.

O resultado da avaliação resultou na segregação do preço pago em (i) ativo imobilizado, correspondente às torres adquiridas, no valor de R\$252.615.238 e (ii) ativos intangíveis, referentes a contratos de clientes, contrato com terceiros e intangível da localização da rede, os quais juntos somaram o montante de R\$919.878.000,00. Não foi apurado ágio na transação.

4.5. Operações societárias ocorridas após a aquisição do investimento:

Conforme a 12ª alteração contratual da SBA, em 1º de dezembro de 2014 foi aprovada a incorporação da Tupã pela sociedade

4.6. Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

Idem ao tratamento conferido aos ativos adquiridos em decorrência da Cary.

4.7. Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Idem ao tratamento conferido aos ativos adquiridos em decorrência da Cary, sendo que as diferenças temporais identificadas entre os resultados contábil versus tributário decorreram apenas dos saldos de depreciação, uma vez que não há diferenças em relação ao prazo de vida útil dos ativos intangíveis, base para a amortização.

Os ajustes efetuados dos saldos de depreciação que foram tratadas nos livros fiscais de apuração evidenciam um ajuste negativo líquido no valor de R\$2.487.691,16.

4.8. Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

Idem aos fundamentos apontados na glosa das despesas relacionadas à aquisição da Cary.

4.9. Considerações sobre os procedimentos adotados pela SBA:

Idem aos fundamentos apontados na glosa das despesas relacionadas à aquisição da Cary.

5. Aquisição dos ativos Everest.

5.1. Contrato celebrado em fevereiro de 2015.

5.2. Objeto: aquisição de quatro torres de comunicação.

5.3.Preço: R\$1.950.400,00 (um bilhão novecentos e cinquenta milhões quatrocentos mil reais).

5.4.Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço pago:

Conforme o Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda., o preço de compra dos ativos foi alocado entre (i) ativo imobilizado, no valor de R\$1.019.045,00 e (ii) ativos intangíveis, segregados em (ii.a) contratos com clientes, no valor de R\$914.473,00 e (ii.b) uma parcela não alocada (goodwill), no valor de R\$16.882,00.

5.5.Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

Os ativos adquiridos foram registrados segundo o critério de alocação evidenciado no laudo de avaliação e representado no quadro acima, que alocou o preço pago ao (i) ativo imobilizado, referente às torres adquiridas (ativo fixo) e (ii) ao ativo intangível, que contemplou (ii.a) os contratos de clientes e (ii.b) o saldo residual de ágio.

Por sua vez, para cálculo da depreciação e amortização dos ativos que foram identificados individualmente (e, portanto, com exceção do ágio), tem-se como premissa que eles possuem vida útil definida e, portanto, são passíveis de depreciação e amortização.

O saldo contábil atribuído ao ágio Everest, por sua vez, não foi amortizado, tendo em vista que o valor atribuído ao referido ativo não fica sujeito à amortização e o seu valor só será revisado por ocasião do Teste de Impairment, aplicando-se os preceitos constantes do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

5.6.Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Conforme o termo de constatação elaborado pela KPMG, foram lançadas as despesas de depreciação e amortização vinculados aos ativos imobilizado e intangíveis adquiridos e que foram individualmente identificados por ocasião da transação. Ainda, foram efetuados os ajustes nos livros fiscais a fim de eliminar as diferenças temporárias no que se refere ao resultado contábil versus o resultado tributável apurado, gerando um saldo positivo no valor de R\$16.654,68 decorrente da diferença dos prazos de depreciação contábil e fiscal.

Além disso, restou evidenciada a exclusão do montante de R\$3.377,38 referente à amortização fiscal do ágio, que seria amortizado pelo prazo de 05 anos.

5.7.Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

A legislação tributária não autoriza a dedutibilidade do saldo de amortização fiscal de eventual ágio apurado nas operações de aquisição de ativos, tendo em vista que a autorização é apenas voltada para as operações de aquisição de participações societárias.

5.8.Considerações acerca dos procedimentos adotados pela SBA:

Conforme se verificou do contexto apresentado para a operação acima, o que ocorreu foi uma operação de Combinação de Negócios na compra de ativos fixos e ativos intangíveis. Assim, não ocorreu a compra de um investimento.

Conforme a avaliação feita pela Administração da Sociedade, os ativos adquiridos e que foram identificados individualmente possuem vida útil definida e, portanto, são passíveis de depreciação e amortização. Ainda, a operação gerou ágio no valor residual de R\$16.654,68, ao qual se aplica o teste de recuperabilidade do valor apurado.

Diante desse contexto, reputo acertado o tratamento contábil que foi adotado pela SBA, considerando a alocação do preço pago ao valor justo dos ativos adquiridos e a sua depreciação e amortização pelo seu prazo de vida útil, assim como do ágio pelo valor residual apurado, o qual não fica sujeito à amortização.

A mesma afirmação não pode ser aplicada aos procedimentos fiscais adotados, no que se refere à amortização do ágio no valor de R\$16.654,68, tendo em vista que as normas tributárias vigentes à época da operação não permitem a exclusão da parcela da sua amortização fiscal quando não ocorre a aquisição de participações societárias.

Todavia, os valores que foram considerados pela fiscalização a título de ágio e glosado da apuração do IRPJ e da CSLL somam R\$274.341,94, referentes aos anos de 2017 a 2019, em relação ao PTA nº 17459-720.015/2022-26. Esse montante supera o valor do próprio ágio que foi apurado, fato que evidencia que foram consideradas despesas referentes à depreciação/amortização dos ativos adquiridos.

6. Aquisição dos ativos Guarani.

6.1. Contrato celebrado em 12 de julho de 2013.

6.2. Objeto: Cessão do Direito de Exploração Comercial e Uso de Itens de Infraestrutura:

CLÁUSULA SEGUNDA – DO OBJETO

2.1. O objeto do presente Contrato é a cessão do direito de exploração comercial e uso de Itens de Infraestrutura e Áreas sob o domínio da CEDENTE, conforme listados no ANEXO 1, para a CESSIONÁRIA, sem implicar transferência direta ou indireta de propriedade e/ou posse de tais Itens de Infraestrutura, Áreas ou de direitos, com a finalidade única e exclusiva de instalação de equipamentos necessários a prestação dos serviços de telecomunicações de propriedade da própria CESSIONÁRIA, da CEDENTE ou ainda de terceiros.

6.3. Preço: R\$ 686.725.000 (seiscentos e oitenta e seis milhões setecentos e vinte e cinco milhões de reais). Além disso, há a previsão de pagamento do valor adicional de R\$36.283.056,00 (trinta e seis milhões duzentos e trinta e oito mil e cinquenta e seis reais) em decorrência do aditamento ao contrato de cessão.

6.4. Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço pago:

Os valores justos dos ativos adquiridos da Oi, na Data de Avaliação, são os seguintes (apresentado em dólares americanos US\$ e Reais R\$): -----

Ativos Adquiridos	(US\$ em milhares)	(R\$ em milhares)
Contrato de Cliente Oi	R\$ 234.699	R\$ 536.332
Contratos com Clientes de Terceiros	63.311	144.678
Localização da Rede Intangível	20.750	47.418

Conforme o Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG LLP (fls. 1951), as contraprestações transferidas foram avaliadas pelo valor total de R\$ contrato foi avaliado pelo valor total de R\$728.428mil, que foi segregado nos seguintes ativos intangíveis:

6.5.Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

124102001	9	ATIVO	CONCESSAO DE DIREITO DE USO - OI 2.113 - GUARANI	686.725.000,00	686.725.000,00
124102002	9	ATIVO	CONTRAPRESTACAO DE CESSAO DE DIREITO DE USO - OI 2.113 - GUARAN	36.283.056,00	36.283.056,00

Ainda, tais ativos foram amortizados adotando-se o prazo de vida útil de 12 anos.

6.6.Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Conforme consta do próprio TVF elaborado pela fiscalização, o contribuinte reconheceu despesas com amortização de direito de uso, cujo período de amortização foi fixado em 12 anos.

Nos livros de apuração fiscal referentes ao ano-calendário de 2018, a referida despesa foi adicionada e posteriormente excluída, de modo que os seus efeitos fiscais não foram neutralizados.

6.7.Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

Segundo se extrai do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração em referência, a fiscalização apontou dois fundamentos para a glosa das despesas que impactaram o resultado tributável pelo IRPJ e a CSLL, sendo:

6.7.1.A “tese principal”: a legislação tributária não autoriza a dedutibilidade do saldo de amortização fiscal de eventual ágio apurado nas operações de Contrato de Cessão de Direitos, tendo em vista que a autorização é apenas voltada para as operações de aquisição de participações societárias.

6.7.2.A “tese subsidiária: os recursos utilizados para a aquisição do investimento teriam sido suportados pelas sociedades que controlam a SBA.

6.8.Considerações acerca dos procedimentos adotados pela SBA:

A partir da análise do contexto da operação que foi evidenciado acima, verifica-se que a SBA não reconheceu ágio decorrente do contrato de concessão firmado e tampouco deduziu do seu resultado contábil ou tributável parcela de amortização fiscal de ágio.

Os valores pagos em contrapartida ao contrato de concessão foram registrados no ativo intangível da sociedade, sendo que o seu custo de aquisição está sendo apropriado através da sua amortização.

No que se refere ao acordo firmado, destaca-se que ele não é incompatível com a aplicação Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) - Ativo Intangível, que deve ser aplicado em relação aos critérios de reconhecimento e mensuração do ativo. Uma vez definido, de acordo com as diretrizes da referida norma contábil, que os valores pagos em contrapartida aos direitos adquiridos decorrentes do contrato de cessão atendam os critérios de reconhecimento do ativo intangível, ele será reconhecido e mensurado nos termos do CPC 04 (R1).

7. Aquisição do investimento na Highline.

7.1. Contrato celebrado em 31 de dezembro de 2017.

7.2. Objeto: ações da da empresa Highline do Brasil Infraestrutura de Telecomunicação S/A, representativas de x% do seu capital social.

7.3. Preço: R\$734.132.379,05 (setecentos e trinta e quatro milhões cento e trinta e dois mil setecentos e trinta e nove reais e cinco centavos), sendo que a contraprestação prevista para a aquisição das ações foi segregada nas seguintes rubricas, conforme consta do próprio TVF:

7.3.1. R\$ 713.260.342,07, liberações correspondentes ao Closing I;

7.3.2. R\$ 13.254,43, liberações correspondentes ao Closing II;

7.3.3. R\$11.858.982,35, liberações correspondentes ao Closing III/Earnout;

7.3.4. R\$ 1.055.516,87 liberações correspondentes ao Closing IV reajustes realizados no contexto dos Closing Statements.

Assim, a parcela do preço contingente que foi considerada no laudo de avaliação corresponde ao montante de R\$12.431.497,22.

7.4. Avaliação dos ativos adquiridos e alocação do preço pago:

A alocação do preço de aquisição foi feita de modo a segregá-lo em ativos tangíveis e intangíveis da sociedade, restando evidenciado que foi apurado ágio:

7.5. Operações societárias ocorridas após a aquisição do investimento:

A sociedade adquirida foi incorporada pela SBA em 31 de março de 2018.

7.6. Tratamento dos ativos adquiridos nos registros contábeis da SBA:

Ativos	
Intangível - carteira de clientes (<i>Customer contracts</i>)	446.982
imobilizado - sites	206.929
Intangível - cessão de direito de uso	64.141
Total dos ativos identificáveis líquidos	718.052
(-) Valor da contraprestação	(718.052)
Ágio (deságio) apurado	-

Os ativos adquiridos foram registrados no ativo imobilizado e no ativo intangível da sociedade, conforme as Demonstrações Contábeis do período encerrado em 12.2017:

Tendo em vista a indicação dos Laudos de que os ativos possuem vida útil definida, eles passaram a ser depreciados e amortizados pela SBA após a incorporação da sociedade adquirida, considerando os saldos de mais-valia registrados por ocasião da aquisição das participações societárias e que posteriormente foram transferidos aos próprios ativos que lhes deram causa.

7.7. Reflexos fiscais na apuração do IRPJ/CSLL:

Ativos avaliados	Valor Justo (BRL GAAP)
Capital de Giro Líquido	13.530
Ativo Imobilizado	190.408
Outros ativos de longo prazo	8.486
Outros passivos de longo prazo	(14.881)
Ativos intangíveis adquiridos:	
Relacionamento com o Cliente	315.835
Intangível de localização de rede	225.003
Ágio Residual	-
Valor Total da Compra	738.382

Conforme consta do próprio TVF elaborado pela fiscalização, o contribuinte reconheceu despesas de depreciação e amortização dos ativos intangíveis registrados em decorrência da Combinação de Negócios e a posterior incorporação da sociedade adquirida.

7.8. Fundamento para a glosa das despesas apontado pela fiscalização:

Segundo se extrai do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração em referência, a fiscalização apontou os seguintes fundamentos para a glosa das despesas que impactaram o resultado tributável pelo IRPJ e a CSLL, sendo:

7.8.1. os recursos utilizados para a aquisição do investimento teriam sido suportados pelas sociedades que controlam a SBA, tendo em vista os contratos de mútuo firmados com a matriz americana sem juros e sempre prorrogados.

7.8.2. além disso, o laudo que suportou a avaliação efetuada com relação aos ativos adquiridos e o valor justo da contraprestação paga para a aquisição do negócio teria sido apresentado tardiamente e não pode ser utilizado para suportar os valores praticados na operação.

7.9. Considerações acerca dos procedimentos adotados pela SBA:

A partir da análise do contexto da operação que foi evidenciado acima, verifica-se que a SBA não reconheceu ágio decorrente do contrato de aquisição das participações societárias da Highline.

Por sua vez, o preço pago para a aquisição do investimento foi alocado aos ativos imobilizado e intangíveis identificados na operação, segundo o critério de

alocação constante do PPA. Desse modo, o resultado da SBA foi impactado pelas despesas de depreciação e amortização relacionadas aos referidos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos.

Feitas essas considerações, estão corretos os procedimentos contábeis adotado pela Consulente ao registrar as operações de Combinações de Negócios que foram objeto dos Processos Administrativos Fiscais em referência.

Além disso, das informações extraídas do termo de constatação elaborado pela KPMG e os demais documentos constantes dos autos, verificou-se que as despesas reconhecidas pelo contribuinte e que impactaram a apuração do IRPJ e da CSLL não causaram, a princípio, redução indevida das bases tributáveis (com exceção da amortização do ágio na aquisição dos ativos Everest).

Se houver diferença tributável, ela será temporal, que ocasionará a postergação ou a antecipação dos tributos. De toda forma, ao final da vida útil dos ativos, todo o valor reconhecido será levado ao resultado.

Para que conste claro que a diferença é meramente temporal, suponha-se que uma entidade tenha recebido mais valias na ordem de R\$ 100 milhões de um ativo imobilizado no âmbito de um Combinação de Negócios e que esse ativo possui vida útil definida de 10 anos. Outrossim, considere-se que a contabilidade aponta com base em suas premissas que esse ativo deverá ser depreciado a uma taxa de 20% ao ano e que as regras tributárias indiquem que esse ativo deverá ser depreciado a uma taxa de 10% ao ano.

É, portanto, evidente que o valor contábil da mais valia se extinguirá em um período de 5 anos e que fiscalmente esse será reduzido a zero em um período de 10 anos. Todavia, ao se concluir o ciclo de dez anos, o ativo, quer seja contabilmente, quer seja fiscalmente, estará integralmente depreciado, de sorte que toda a mais valia já deverá ter sido baixada como despesa nos resultados de cada ano.

Toda essa complexidade de temas contábeis jamais abordados, seja pela decisão da DRJ, seja pelo voto do ilustre Conselheiro Relator, autoriza e exige a diligência que suscitei de ofício durante os debates.

Assim, a fim evitar novo cerceamento ao direito da contribuinte, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a administração tributária apresente relatório fiscal acerca dos fundamentos contábeis apresentados nos termos de constatação anexos à impugnação e às respostas ao parecer acima indicado.

DO MÉRITO

Conquanto vencido, por voto de qualidade, no tema relacionado à nulidade da decisão da DRJ e pela conversão do julgamento em diligência, resta-me analisar o mérito com base na prova trazida aos autos, cotejando-se os fundamentos trazido no voto do Conselheiro Relator.

Dirijo das conclusões do voto em relação aos seguintes pontos:

- a) Reconhecer a amortização do ÁGIO REDE SUL;
- b) Afastar a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Esclareço, complementarmente, que acompanho o relator em relação aos demais pontos trazidos em seu voto, mas passo a me manifestar em relação aos dois pontos de divergência acima mencionados.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO REDE SUL

Nesse ponto, o ilustre relator valeu-se das conclusões da DRJ para considerar que, *“com relação a tese de amortização dos intangíveis, há que se adotar o mesmo entendimento já expresso nos itens anteriores. No caso em comento, não há direito a tal amortização. Os intangíveis somente podem ser amortizados se: (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. Ocorre que tais itens não foram comprovados”*.

Na prática, foi desconsiderada a metodologia de estudo para identificar o sobrepreço da transação que ocasionou o ágio, porém, os fatos ocorridos remontam a período anterior à Lei 12.973/2014, cujos reflexos não afetam a operação em questão.

Tal evidenciação está apontada no parecer do Prof. Dr. Carlos Auguto Daniel Neto, juntado aos autos às fls. 6482/6541, cujas conclusões me parecem adequadas, a saber:

5. Em relação ao investimento em REDE SUL: (i) À época dos fatos, eram de aplicação mandatória para fins fiscais as regras de alocação do preço adotadas para fins contábeis ou havia disciplina fiscal distinta em relação ao ágio?; (ii) Como era conceituada e avaliada a rentabilidade futura na legislação anterior à Lei nº 12.973/2014? (iii) o laudo elaborado pela Recorrente estava de acordo com a legislação (anterior) em vigor à época dos fatos? (iv) qual o fundamento adotado pelo laudo, elaborado para amparar o registro do ágio e qual o método de avaliação adotado?; (v) Tivesse a Recorrente adotado a operação alternativa imaginada pelo Auto de Infração (aquisição direta dos ativos), teria ela o direito de reconhecer a depreciação e amortização dos ativos? Nesse caso, o resultado seria o mesmo ou distinto?

Resposta:

i) À época da aquisição, vigorava a redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo a qual o ágio, para fins tributários, correspondia simplesmente à diferença entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido contábil da controlada, podendo este ser fundamentado no i) valor de mercado de bens do ativo superior ao custo contábil, ii) rentabilidade com base em previsão de resultados de exercícios futuros, ou iii) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas (§ 2 do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77).

ii) Na legislação anterior à Lei nº 12.973/2014, a rentabilidade futura do investimento, enquanto fundamento econômico do ágio pago, deveria ser comprovado por meio de um laudo de avaliação, como o apresentado pela Consultante à fiscalização, com base na metodologia do fluxo de caixa descontado.

iii) O Laudo de Avaliação estava de acordo com as metodologias de mensuração do valor de mercado da empresa avaliada, tanto que não foi objeto de contestação por parte da fiscalização.

iv) O Laudo de Avaliação se utilizou da metodologia do “fluxo de caixa descontado” para se determinar o valor das participações societárias, descontando desse valor o patrimônio líquido da adquirida, para se chegar ao valor de aproximadamente R\$ 113 milhões, pagos a título de goodwill.

v) Sim. Caso a Consultante tivesse adquirido os ativos diretamente, ela teria direito às despesas de amortização e depreciação deles, por se tratar de bens empregados em suas atividades econômicas. Nesse caso, os prazos de amortização e depreciação dos ativos poderiam ser superiores ao prazo de amortização do goodwill pago, gerando diferenças temporais entre os valores a serem deduzidos, mas que seriam neutralizados ao final da vida útil dos ativos.

Pelos motivos expostos, dou parcial provimento ao Recurso para reconhecer a amortização fiscal do ÁGIO REDE SUL.

DA EXONERAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA À COBRANÇA COM A MULTA DE OFÍCIO

O TVF indica o lançamento da multa isolada sobre a base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL não pagas no período, no percentual de 50%, em conjunto com a multa de ofício de 75%, *que foi qualificada no caso em apreço*.

A exigência da multa isolada teve como fundamento o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Por sua vez, a exigência da multa de ofício de 75% encontra fundamento no inciso I do mesmo artigo 44 da Lei 9.430/96, a saber:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata 04. Remanesce no CARF relevante discussão em relação à exigência das multas de forma concomitante. De fato, a existência dos dispositivos legais leva a dois possíveis entendimentos. O primeiro mantém a aplicação de ambos para exigir conjuntamente tanto a multa de ofício quanto a isolada, enquanto o segundo afasta a exigência da multa isolada pelo fenômeno da consunção.

Estou convencido de que a exigência das duas multas alcança o mesmo fenômeno infracional: a falta de pagamento de determinado tributo sobre a mesma grandeza econômica.

Com efeito, as estimativas de tributos representam diferimento do momento em que o fato jurídico relacionado ao IRPJ e a CSLL ocorre, no caso, o último dia do ano. A legislação determina adiantamento desses tributos ao longo do exercício, vale dizer, exigem da contribuinte estimar uma expectativa de lucro durante os meses do ano para adiantar valores que serão consolidados ao final do período. Trata-se do mesmo tributo e mesma grandeza econômica: a renda, auferida com base no Lucro Real e no Lucro Líquido.

Assim, ausente o pagamento de estimativas, os montantes não quitados são incorporados à consolidação ao tributo devido no exercício, acrescido da multa de ofício de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos acima indicados.

Porém, o Fisco exige uma segunda multa, no percentual de 50%, pelo fato das estimativas não terem sido quitadas em suas respectivas competências, sob o entendimento de que existe dispositivo expresso a esse respeito e não há como afastá-lo.

Entendo que há bis in idem sobre o mesmo fato, no caso, a ausência de pagamento do tributo, que é o mesmo, seja devido pelo adiantamento de estimativa, seja pela consolidação do lucro tributável ao final do exercício.

Por essa razão, conforme dispõe a Súmula CARF nº 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Isso porque ela faz parte do tributo lançado em relação ao exercício encerrado, devendo o Fisco consolidar os valores globais para realizar o lançamento.

Daí exsurge a conclusão de que a multa isolada de 50% – que pode ser cobrada ao longo do exercício não encerrado, tanto quanto a própria estimativa não paga – é também incabível após o exercício encerrado, pois se aplica multa de ofício de 75%.

Na prática, a exigência de estimativas deixa de existir ao final do ano-calendário, tanto quanto seus consectários legais. Aquilo que não foi pago passa a ser objeto de lançamento de ofício autônomo, que contemple todo o exercício.

Aplica-se o princípio da absorção ou princípio da consunção, que decorre da conclusão de que a penalidade maior absorve a menor, quando tratarem do mesmo fato jurígeno. Tem-se como objetivo aplicar assertivamente a legislação, pois, conforme leciona Fabio Brun Goldsmidt, *“admitir-se a possibilidade de incidência cumulativa de duas normas distintas, cada uma informadora de uma pena/sanção distinta para um mesmo e único fato/ação, implicaria, na prática, na criação de uma terceira punição, não antevista (lex praevia) nem contemplada (lex certa) em diploma algum”*¹.

Cite-se, ainda, esclarecimentos doutrinários que trazem luzes a evidenciar o equívoco em se pretender dar soluções diversas – e aqui as multas de ofício e isolada são soluções diversas – para alcançar o mesmo fato jurídico a ser sancionado, evidenciando-se o bis in idem:

O princípio *ne bis in idem* ou *no bis in idem* constitui infranqueável limite ao poder punitivo do Estado. Por meio dele procura-se impedir mais de uma punição individual – compreendendo tanto a pena como a agravante – pelo mesmo fato (a dupla punição pelo mesmo fato). É postulado essencial de natureza material ou substancial – conteúdo material relativo à imposição de pena -, ainda que se manifeste também no campo processual ou formal, quando diz respeito à impossibilidade de perseguições múltiplas. O conteúdo penal substancial do *ne bis in idem* exige a concorrência da denominada tríplice identidade entre sujeito (identidade subjetiva ou de agentes), fato (identidade fática) e fundamento (necessidade de se evitar a dupla punição, quando o desvalor total do fato é abarcado por apenas um dos preceitos incriminadores).²

De fato, não faz sentido penalizar duas vezes o mesmo fenômeno, qual seja, a falta de pagamento do tributo, seja ele destacado como adiantamento por estimativa, seja o que veio a ser consolidado no cômputo anual do tributado. Trata-se da mesma coisa!

Por isso mesmo, o CARF consolidou a Súmula nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014)

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 316.

² PRADO, Luis Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 8 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2019. p. 123-124.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Importa registrar que a redação do citado dispositivo legal foi posteriormente substituído pelo texto do art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96³, levando à possível interpretação literal de que a Súmula CARF 105 estaria revogada, pois trata de outro dispositivo.

Entendo que o racional da súmula é rigorosamente o mesmo e não houve nenhuma revogação do seu conteúdo. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é a mesma em ambas as redações e não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com a vênua dos posicionamentos divergentes, entendo que a matéria tratada na súmula é clara e converge com os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cite-se os precedentes das duas turmas do STJ que objetivamente afastam a concomitância na cobrança das citadas multas:

DECISÕES DA 2ª TURMA DO STJ

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

...

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

(AgInt no AREsp 1878192 / SC, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 12/04/2022, unânime)

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

...

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.**

...

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.** Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

(AgInt no AREsp 1603525 / RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 25/11/2020, unânime)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.** RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

...

5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve

as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido.

(REsp 2104963 / RJ, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, DJe 19/12/2023, unânime)

DECISÃO DA 1ª TURMA DO STJ

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. **MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.**

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

...

VOTO DO RELATOR

...

Apesar de serem multas cominadas a hipóteses distintas, estou com a jurisprudência da Segunda Turma no que compreende pela impossibilidade de exigência cumulativa de tais multas. Com efeito, a infração que se pretende reprimir com a aplicação da multa isolada prevista no inciso II já se encontra plenamente englobada pela multa de 75% prevista no inciso I, a qual visa coibir, de forma abrangente, todos os casos de falta de pagamento ou recolhimento, desde que, havendo tributos a serem lançados, seja possível a exigência da multa juntamente com os tributos devidos, não havendo, portanto, cogitar do cabimento concomitante da chamada 'multa isolada'. Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

...

(REsp 1708819 / RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, T1 - PRIMEIRA TURMA, DJe 16/11/2023, unânime)

O tema evidencia posicionamento consolidado no Poder Judiciário, mas também tem sido resolvido no mesmo sentido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme os recentes acórdãos abaixo indicados:

DECISÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-006.899 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 3 de abril de 2024)

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na

mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem. (Acórdão nº 9101-006.809 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 16 de janeiro de 2024)

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-006.852 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 6 de março de 2024)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário. (ACÓRDÃO 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, SESSÃO DE 7 de junho de 2024)

Não bastando todo esse acervo de precedentes indicados, a aplicação do princípio da consunção é uma solução interpretativa que decorre da observância do princípio da proporcionalidade, que é condição do próprio Estado Democrático de Direito, mesmo que não esteja – e nem precisaria estar – positivado diretamente na Constituição Federal, mas exsurge em razão da necessidade de *preservar a ideia de justiça material diante do princípio da segurança jurídica*, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes⁴, sendo confirmado, ainda, por autores como Paulo Bonavides, que contempla a existência do princípio mediante cotejo das demais normas garantidoras de direitos fundamentais, a saber:

Embora não haja sido ainda formulado como ‘norma jurídica global’, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não-escrita ou não-expressa dos direitos e garantias, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos

⁴ MENDES, Gilmar. Jurisdição constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996.

princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade de Constituição.⁵

Exige-se a aplicação de tal princípio sempre que a controvérsia jurídica analisada demande a verificação da razoabilidade da medida proposta – nela consideradas a *necessidade e adequação* que são partes do princípio da razoabilidade – e a realização da justiça – considerada como *proporcionalidade em sentido estrito*.

Ao se aplicar a proporcionalidade, considerando-se seu valor jurídico como princípio constitucional, o intérprete deve lhe conferir posição de destaque, a fim de que esteja no ápice da pirâmide normativa proposta por Kelsen e possa sublimar seus efeitos sob as situações jurídicas postas à análise interpretativa. Segue-se aqui à proposta doutrinária de Willis Santiago Guerra Filho, para que *o princípio da proporcionalidade é capaz de dar um ‘salto hierárquico’ (hierarchical loop) ao ser extraído do ponto mais alto da ‘pirâmide’ normativa para ir até a sua ‘base’, onde se verificam os conflitos concretos, validando as normas individuais ali produzidas, na forma de decisões administrativas, judiciais, etc.*⁶

E como alcançar os elementos da proporcionalidade? Como responder ao que é necessário, adequado e justo? O caso concreto dirá, mas há considerações gerais que podem responder a essas perguntas.

Este relator já teve oportunidade de manifestar seu posicionamento em artigo publicado que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, cujas razões ali indicadas apontam para a solução da presente demanda. Eis o resumo do que importa à presente análise (grifou-se):

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da **adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida**. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

...

Outrossim, além de adequado, **o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos**

⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. (Coord.). Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 275.

prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que **o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico.** Assim, “De um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 1996)⁷.

Traçados os parâmetros, observa-se que a cobrança concomitante das multas em questão não se amolda em nenhum fator do princípio da proporcionalidade, pelo evidente *bis in idem* que decorre de tal postura interpretativa.

Em primeira abordagem, não é possível identificar em que medida a aplicação é *necessária*, pois se preserva a aplicação da multa mais onerosa, no caso, a multa de ofício, que absorve a menor.

Quando ao segundo requisito da proporcionalidade, a *adequação* também está ameaçada com o lançamento duplo das multas sobre o mesmo fenômeno jurídico. O infrator está sendo devidamente penalizado nos termos do Ordenamento Jurídico, sendo inadequada a medida perpetrada pela administração tributária.

Ao fim, há de se investigar se quesito da proporcionalidade em sentido estrito foi atendido, ou seja, se o duplo lançamento de multas representa medida justa. Penso que o fator justiça não pode ser afastado em nenhuma hipótese e a solução que preserve o princípio da consunção resolve a questão de forma plena, mediante a aplicação da lei sem o excesso da dupla penalizada, porquanto indevida.

Para escolher o caminho certo a seguir – e aqui me valho de critério de sopesamento que não inflija direitos da contribuinte e também do próprio Fisco –, colho de antiquíssima lição de Aristóteles que propugna que *a justiça realiza “um certo tipo de proporção.(...) E o justo assim entendido é um meio com relação aos extremos, que prejudicam a proporção (o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional).(...) Tudo isto nos possibilita concluir que o justo – em sentido em que aqui o entendemos – é o proporcional, e*

⁷ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário. In: Novos Tempos do Direito Tributário, Coords.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 74-76.

que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção. Na injustiça, um dos termos torna-se, então, muito grande e o outro, muito pequeno”⁸.

Penso ser inteiramente desproporcional em seu sentido estrito, norteadado pelo fator justiça, penalizar duplamente a mesma matriz fenomênica do qual exsurge o dever de pagar tributos.

Todos esses fundamentos revelam a necessidade de afastar a exigência concomitante da multa isolada em conjunto com a multa de ofício.

DA MULTA QUALIFICADA

O voto do Conselheiro Relator afastou a qualificação da multa de ofício, em razão da inexistência de dolo relacionado à alegada prática de fraude, sonegação ou conluio, que de fato não existiram. Pelos mesmos fundamentos, entendo que a multa qualificada deve ser exonerada.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, reconheço a nulidade da decisão recorrida e voto para o processo retorne à DRJ para novo julgamento, ante o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte e, uma vez afastada tal preliminar pelo colegiado, por voto de qualidade, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a administração tributária apresente relatório fiscal acerca dos fundamentos contábeis apresentados nos termos de constatação anexos à impugnação e às respostas ao parecer acima indicado. Conquanto vencido nesses temas, ambos por voto de qualidade, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para (a) exonerar a glosa da amortização fiscal do ÁGIO REDE SUL, (b) exonerar a multa isolada de todas as operações e (c) exonerar a multa qualificada de todas as operações.

É como declaro o voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

⁸ ARISTÓTELES. Obra jurídica. Livro I. São Paulo: Ícone Editora, 1997.