



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

Processo nº	10480.721765/2011-46
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-002.208 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de fevereiro de 2017
Matéria	ÁGIO INTERNO
Recorrente	TIM CELULAR S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, que só depende de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Não se autoriza o pedido de diligência quando inexistir dúvida sobre matéria fática ou quando formulado para a obtenção de material probatório cuja produção esteja na órbita dos encargos do recorrente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM ANTERIORMENTE AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.

A contagem do prazo decadencial, para efeitos do artigo 173, inciso I, do CTN, ou do § 4º do artigo 150 do referido Código, não pode ser iniciada antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

ADESÃO AO REFIS. REDUÇÃO DOS ENCARGOS LEGAIS. CONFLITO APARENTE ENTRE O ART. 7º, § 2º, DO DECRETO N° 70.235/1972 E LEI N° 11.941/2009.

A adesão ao Refis dentro do prazo de 60 dias do artigo 7º, § 2º, do Decreto n° 70.235/1972, desautoriza os benefícios de redução dos encargos de multa e juros previstos na Lei n° 11.941/2009, para os débitos tributários lançados de ofício que tenham sido abarcados pela fiscalização em curso, quando da adesão.

DCOMP. ENTREGA ANTERIOR AO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO TRIBUTO CONFESSADO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve-se excluir do lançamento de ofício o valor do tributo que, antes do início da fiscalização, já havia sido confessado em DCOMP.

MULTA ISOLADA. ARQUIVOS DIGITAIS INCOMPLETOS.

As pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscais, sujeitam-se à sanção prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991, caso não complementem, com as informações reiteradamente requisitadas, os arquivos digitais apresentados à Fiscalização.

MULTA ISOLADA. ARQUIVOS DIGITAIS NÃO APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO.

As pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscais, sujeitam-se à sanção prevista no artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1991, caso não apresentem, depois de reiteradamente intimadas, os arquivos digitais requisitados pela Fiscalização.

FRAUDE, SONEGAÇÃO E CONLUIO. POSTERIOR REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTO DE MULTA. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo o artigo 149, VIII, do CTN, o lançamento pode ser revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Portanto, essa regra exige novas provas para a revisão do lançamento já efetuado, devendo-se entender que novas provas significam novos fatos, e não novos elementos de prova sobre os mesmos fatos já conhecidos. Assim, ainda que se perceba, a *posteriori*, que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, não cabe a revisão de lançamento com suposto supedâneo no inciso VII do artigo 149 do CTN, se não houver fatos novos que favoreçam a qualificação da conduta fraudulenta ou simulada, afinal o artigo 146 do CTN constitui óbice à alteração da qualificação jurídica sobre os mesmos fatos conhecidos ao longo da investigação, que se encerrou com o lançamento de ofício anterior.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO AMORTIZADO. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO. REAPROVEITAMENTO. DO VALOR AMORTIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 instituíram regras relativas à amortização do ágio ou deságio, específicas para os casos em que há a extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão. Essas mesmas regras prescrevem que a amortização do ágio ou do deságio é

exclusivamente realizada na contabilidade. Vale dizer, essa disciplina legal não estabelece o controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que consta no parágrafo único do artigo 391 do RIR/99. Em suma, inexiste prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AFASTAMENTO DA TRAVA NA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acumulados é limitada pela trava de trinta por cento do lucro líquido ajustado, para a pessoa jurídica extinta.

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. É indispensável o reconhecimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 14 da Lei nº 4.293/1963, na apreciação de pedido formulado pelo interessado. Por outro lado, inexiste a exigência de prévio reconhecimento do direito para os benefícios estabelecidos pelo artigo 13 da mesma lei, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente. Ressalva-se, em qualquer caso, a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

POSSIBILIDADE - A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando e a busca de melhor eficiência do ponto de vista operacional.

INCOPORAÇÃO DE SUPERAVITÁRIA POR DEFICITÁRIA - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados com os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal.”

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. 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 (Súmula CARF nº 105).

MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO. A multa qualificada pressupõe o dolo, a fraude ou a simulação na conduta do contribuinte. Tais hipóteses não restou justificada nos autos, devendo, a multa de ofício, ser reduzida para 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência; (2) por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (2.1) afastar as glosas de incentivos fiscais que têm por base o art. 13 da Lei nº 4.239/63, mantidas aquelas dos incentivos que têm por base o art. 14 do mesmo diploma legal; (2.2) afastar a exigência correspondente a R\$ 1.335.807,99, referente à estimativa de CSLL do mês de junho de 2006; (3) por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (3.1) afastar as exigências decorrentes da falta de adição da amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo; (3.2) afastar as exigências por compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha; (3.3) afastar multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que afastavam apenas parte dessas multas; (3.4) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo. (4) Nos demais aspectos, a Turma foi unânime em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha- Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa- Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por TIM CELULAR S/A contra decisão da DRJ/Recife, que julgou improcedente a impugnação apresentada para contestar os autos de infração de IRPJ e CSLL, acostados aos presentes autos.

Tal é o relatório da DRJ/Recife sobre as infrações apuradas e a contestação da autuada perante a primeira instância:

“2. De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 75 a 145), o lançamento decorreu de:

Relativamente à TIM Nordeste S/A CNPJ: 01.009.686/0001-44:

2.1 Compensações indevidas de prejuízos e de bases negativas da CSLL.

2.2 Não adição de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base

de cálculo da CSLL.

2.3 Exclusão indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (ágio amortizado em outras empresas).

2.4 - Compensação indevida de imposto de renda retido na fonte.

2.5 - Cômputo indevido de estimativas na apuração do IRPJ e da CSLL.

2.6 - Irregularidades na apresentação de arquivos digitais - o que deu ensejo à aplicação de multa regulamentar.

2.7 - Falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL - o que deu ensejo à aplicação de multa isolada.

Relativamente à TIM Nordeste Telecomunicações S/A CNPJ: 02.336.993/000100:

2.9 Não adição de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

2.10 Exclusão indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (ágio amortizado em outras empresas).

2.11 Dedução indevida de benefício de redução do IRPJ.

2.12 Irregularidades na apresentação de arquivos digitais - o que deu ensejo à aplicação de multa regulamentar.

2.13 Falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL - o que deu ensejo à aplicação de multa isolada.

3. Agravou-se a multa das infrações descritas nos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.9 e 2.10. Lançou-se ainda, no auto de infração do IRPJ, multa de 75% — correspondente à diferença entre o percentual de 150% (multa qualificada) e o percentual de 75% — em decorrência da revisão do lançamento consubstanciado no Processo nº 10880.721767/2010-41 (TIM Nordeste Telecomunicações S/A).

4. A ação fiscal compreendeu a auditoria do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2005 a 2009, na TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A. A abertura de MPF contra a TIM CELULAR S/A teve como único e exclusivo propósito a constituição do crédito tributário daquelas empresas, haja vista que, em decorrência de sucessivos processos de incorporação, ela passou à condição de responsável tributário (item 1 do Termo de Encerramento).

5. Apresentou-se impugnação, às fls. 3.191 a 3.320, contrapondo-se, em síntese, que:

5.1 - Os fatos que levaram ao registro do ágio não poderiam ter sido revistos, para efeito de “glosa” das respectivas despesas de amortização, uma vez que ocorridos no ano-calendário de 2000, e, portanto, “alcançados pela decadência” .

5.2 - A dedução de despesas de amortização de ágio pôde ser feita porquanto teriam sido atendidos os respectivos requisitos legais. Não teria havido qualquer vantagem fiscal que não adviria de um negócio direto, que não teria sido realizado por razões de caráter societário e regulatório. Os atos praticados pelas empresas sucedidas não teriam visado **exclusivamente** economia fiscal.

5.3 - O ágio amortizado em etapa anterior, objeto de reversão, não teria tido “utilização fiscal”, de maneira que não haveria incorreção na sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5.4 - Não poderiam ter sido desconsiderados os efeitos tributários da incorporação da TIM Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A (TIM Nordeste S/A), de sorte que as glosas das compensações dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas teriam sido indevidas.

5.5 - Não se teria configurado nenhum dos “pressupostos legais autorizadores da aplicação” da multa qualificada do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

5.6 - Não existiria dispositivo legal válido estabelecendo o reconhecimento da Receita Federal como pressuposto à fruição do benefício de redução do imposto de renda concedido pela SUDENE.

5.7 - A glosa das compensações do IRRF teria sido indevida. Especificamente quanto ao ano de 2007, teria havido “equívoco” por parte da fiscalização ao utilizar-se de DIRF constante do sistema da Receita Federal do Brasil relativa à TIM Nordeste S/A, dado que algumas retenções teriam sido realizadas no CNPJ da empresa incorporada, que já não existia em 2007. Quanto aos anos de 2008 e 2009, apesar de não terem sido localizados os “informes de rendimento que demonstram as retenções sofridas”, seria certo que elas teriam sido informados pelas fontes pagadoras à Receita Federal do Brasil (motivo por que se pediu a realização de diligência).

5.8 - Parte das estimativas, tidas como não pagas, teria sido incluída no “REFIS” da Lei nº 11.941, de 2009, e parte teria sido objeto de compensação.

5.9 - A multa isolada por falta de pagamento de estimativas não poderia ser aplicada de forma concomitante com a multa proporcional por falta de pagamento do imposto, tampouco após o período de apuração.

5.10 - A multa decorrente da incorreção dos arquivos digitais seria “confiscatória, inadequada e irrazoável”.

5.11 - Teria decaído o direito de efetuar o lançamento complementar do Processo nº 10880.721767/2010-41; dever-se-ia rechaçar qualquer argumentação no sentido da inaplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN, em razão da “suposta ocorrência de dolo, fraude ou simulação” .

5.12 - As multas aplicadas não poderiam prosperar, pois que a responsabilidade por sucessão, nos termos do art. 132 do CTN, restringir-se-ia apenas aos tributos.”

Decisão de primeira instância às fls. 3.459/3.498, assim ementada:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2011

ARGUIÇÃO. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. INCOMPETÊNCIA. APRECIAÇÃO.

As instâncias administrativas de julgamento não têm competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de ato legal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que deixa de atender aos requisitos previstos na legislação de regência.

ARQUIVO DIGITAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO. APURAÇÃO DE ESTIMATIVA. BENEFÍCIO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. SIMULAÇÃO.

A desconformidade entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade caracteriza simulação relativa, o que implica consideração do negócio jurídico verdadeiro, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO.

O prejuízo fiscal de exercícios anteriores pode ser compensado com o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas no RIR, de 1999, observado o limite de trinta por cento do referido lucro.

ABUSO DE DIREITO. ATO ILÍCITO. ESFERA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO.

Caracterizado abuso de direito, os efeitos do negócio jurídico maculado pelo ato ilícito não são oponíveis na esfera tributária.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE. IRRF. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INFORME DE RENDIMENTOS.

A compensação do IRRF com o imposto apurado em DIRPJ não prescinde de comprovação da retenção por meio de documento fornecido pela fonte pagadora.

ESTIMATIVA MENSAL. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. DEDUÇÃO. DCTF. RETIFICAÇÃO. PARCELAMENTO.

A partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, a compensação não prescinde de declaração específica DCOMP. A retificação de DCTF não supre a exigência. O pedido de parcelamento de estimativa, após o início de ação fiscal, não opera efeito no respectivo lançamento.

INCENTIVO FISCAL. REDUÇÃO DO IMPOSTO. RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO.

O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE, não prescinde do seu reconhecimento pela unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2011

DECADÊNCIA. TRIBUTOS. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. FRAUDE.

Nos tributos sujeitos à homologação do lançamento, em havendo pagamento antecipado, decai em cinco anos, a partir da data do fato gerador, o direito de a Fazenda constituir crédito tributário. Na ocorrência de fraude, o prazo decadencial iniciase no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A tributação com base no lucro real anual sujeita a pessoa jurídica a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento, ou o recolhimento a menor, da antecipação enseja a aplicação de multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ARQUIVOS DIGITAIS. INCORREÇÃO. MULTA. EQUIDADE.

Há previsão legal para aplicação de multa em face de incorreção na apresentação de arquivos digitais. A equidade é instituto que só tem aplicação na ausência de disposição legal expressa sobre a matéria em discussão.

MULTAS. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO. MESMO GRUPO ECONÔMICO.

A sucessora responde pelas multas decorrentes de infrações praticadas pela sucedida, sejam elas simples ou agravadas, no caso de ambas empresas integrarem o mesmo grupo econômico.

FRAUDE. MULTA AGRAVADA. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

A constatação de que, em lançamento anterior, malgrado caracterizados os elementos da fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502, de 1964, não se agravou a multa de ofício, enseja a revisão do lançamento, para sanar a omissão.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

Ciência da decisão de primeira instância no dia 20/04/2012, à fls. 3529.

Recurso voluntário às fls. 3.556/3.715, com entrada na repartição preparadora no dia 21/05/2012.

Nesta oportunidade, aduz o seguinte:

- 1) os fatos que levaram ao registro do ágio não poderiam ter sido revistos, para efeito de glosa das respectivas despesas de amortização, uma vez que, ocorridos no ano-calendário de 2000, teriam sido alcançados pela decadência;
- 2) a norma do art. 386 do RIR, de 1999, estabelece tratamento tecnicamente adequado à amortização do ágio, pois, em primeiro lugar, com a absorção do patrimônio passa a existir uma só pessoa jurídica e o investimento que a sociedade investidora possuía desaparece; em segundo lugar, porque os “ganhos” auferidos a partir de então nada mais seriam do que a realização da expectativa havida, que motivou o pagamento do ágio;
- 3) nesse cenário, não seria correta a tributação dos referidos “ganhos” como se fossem lucro, porquanto, tendo havido pagamento prévio por eles, não representam uma riqueza nova (acréscimo patrimonial) passível de tributação pelo IRPJ e CSLL;
- 4) a Fiscalização e a Turma julgadora discorrem sobre a amortização do ágio prevista no artigo 386 do RIR/99 como se fosse um benefício fiscal, inconformados por serem pagos o IRPJ e CSLL em razão da amortização, quando, na verdade, as empresas sucedidas pela Recorrente, com a incorporação ocorrida, não auferiram riqueza nova, mas apenas confirmaram a previsão de rentabilidade futura;

- 5) como se sabe, nos anos 90, o país se encontrava em meio a um amplo processo de privatização, não só no segmento de telefonia (fixa e móvel), mas em diversos segmentos de mercado, como eletricidade, gás e outros, principalmente no campo de infra-estrutura. Como forma de o Governo federal incrementar o mercado de capitais brasileiro, várias das empresas adquiridas durante o período das privatizações já eram cotadas em Bolsas de Valores, e não raramente existiam determinadas obrigações de que essas empresas mantivessem capital aberto, sendo garantidos aos acionistas minoritários todos os direitos regidos pela legislação societária, à época. Nesse contexto, muitas empresas, visando até mesmo à manutenção da liquidez das ações cotadas em Bolsa, iniciaram um amplo processo de consolidação de seus investimentos;
- 6) nesse contexto, a CVM foi obrigada a se defrontar com uma série de operações societárias decorrentes do modelo de privatização imposto pelo próprio Governo Federal, mas que, naquele momento, careciam de uma regulação com vistas a proteger diversos direitos de acionistas minoritários. Não coube à CVM - até mesmo por lhe faltar competência legal para tanto - definir o que seria "benefício fiscal", mas simplesmente impedir que a redução de carga tributária gerada pelas inevitáveis consolidações de empresas privatizadas gerasse prejuízo aos acionistas e ao mercado de capitais em geral - o que se materializou através da proteção da integridade do capital social pela via da Instrução CVM nº 319/99;
- 7) mas é importante ressaltar que a Instrução CVM nº 319/99 não trata desse tema, sendo essa uma questão de natureza estritamente fiscal, com relação à qual a Recorrente demonstrou, de forma cabal, que a operação se revestiu de todos os passos necessários impostos, no âmbito regulatório e societário, para fazer valer todos os efeitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97;
- 8) é importante lembrar que o exame da Exposição de Motivos da MP 1602/97, que deu origem à Lei nº 9.532/99, confirma que o legislador, ao autorizar a amortização do ágio em casos de junção de empresas, não pretendeu criar restrições quaisquer além daquelas expressamente especificadas no dispositivo;
- 9) já a Instrução CVM nº 349 veio apenas sanar uma lacuna que havia sido deixada pelo artigo 16 da Instrução CVM nº 319, pois tal dispositivo determinou

que as ações dos minoritários não poderiam ser diminuídas do montante do ágio amortizado em cada exercício. No entanto, a Instrução CVM nº 319/99 não conferiu às empresas nenhum instrumento capaz de garantir que o ágio amortizado fosse anulado no cálculo dos dividendos. Assim, o que pretendeu a Instrução CVM nº 349 foi preencher essa lacuna, criando uma "provisão" redutora do ativo "ágio", deixando às empresas uma reserva especial destinada a aumento de capital futuro, equivalente ao valor da economia fiscal futura;

- 10) o próprio mecanismo criado pela Instrução CVM nº 349 parte do pressuposto de que, "antes" da incorporação, tal provisão deve ser criada, o que é naturalmente feito na empresa a ser incorporada, e não na incorporadora. Portanto, não houve qualquer crítica da CVM ao fato de existirem "empresas de passagem", mas sim uma natural preocupação em se preservarem direitos de acionistas minoritários, criando-se um mecanismo eficaz para prevenir a redução de seus dividendos;
- 11) além disso, o prejuízo contabilizado pela Bitel (atual TIM Brasil) não guarda qualquer relação com os fatos objeto da presente ação fiscal, pois foram gerados principalmente por despesas administrativas e financiamentos para as aquisições no âmbito da privatização, exatamente o principal fato que motivou a reestruturação e que (e em razão do qual) a Recorrente, por questões regulatórias e fiscais, teve de segregar, no processo de consolidação, para não "contaminar" as empresas privatizadas;
- 12) é importante ressaltar que as operações realizadas foram devidamente motivadas por razões extratributárias e que a conduta das empresas, além de ter sido pautada pela legalidade, não acarretou qualquer dano relativo ao não recolhimento de tributos;
- 13) como se verá adiante, o direito a amortização do ágio pago na aquisição do investimento na TNC já era garantido pela legislação, no caso de incorporação, de sorte que a Recorrente não precisaria se valer de supostos artifícios simplesmente para proceder à sua amortização;
- 14) para que seja assegurado o direito a amortização do ágio, basta que sejam atendidos os requisitos dispostos no artigo 386 do RIR/99, quais sejam: *(i)* existência de participação societária, *(ii)* adquirida a qualquer título,

(*iii*) por valores diferentes dos valores patrimoniais contábeis, em razão de ágio fundamentado em perspectiva de rentabilidade futura, e (*iv*) uma operação de incorporação, fusão ou cisão;

- 15) no caso, os requisitos normativos encontravam-se inequivocamente presentes, justificando-se o procedimento adotado pelas empresas sucedidas pela Recorrente. De fato, existiam duas empresas: a investidora Bitel, com registro de ágio em investimento por expectativa de rentabilidade futura, e a empresa investida, TNC. A incorporação de Bitel por TNC (ou vice-versa) teria como consequência direta e imediata a aplicação do dispositivo (artigo 386 do RIR/99), em razão do que seria gerado um ativo diferido amortizável à razão de, no máximo, 1/60 por mês;
- 16) vale dizer, tanto pelo caminho de incorporação que envolvesse TNC e Bitel quanto pela escolha adotada no caso concreto, incorporação da 1B2B pela TNC, vê-se que o resultado obtido, do ponto de vista fiscal, seria exatamente o mesmo. Porém, como ressaltado, no primeiro caminho (incorporação envolvendo TNC e Bitel) haveria violação da legislação societária, o que não ocorreu no segundo caminho;
- 17) registre-se, ainda, que, embora a legislação permitisse a amortização do ágio à razão de até 1/60 por mês, ou seja, em no mínimo cinco anos, a Recorrente observou estritamente os termos do laudo especializado, promovendo a amortização em período superior àquele, o que demonstra que não houve qualquer espécie de manipulação. Ao contrário, é inquestionável a absoluta boa-fé da Recorrente;
- 18) ademais, Bitel integralizou o capital da empresa 1B2B Participações com participação societária em TNC, de modo que a pessoa jurídica 1B2B Participações passou a deter (*i*) uma participação societária. Houve (*ii*) aquisição, que pode se dar por todas as formas possíveis, inclusive devido ao recebimento em integralização de seu capital, como foi o caso, já que o dispositivo legal não o restringe, além de se tratar de forma expressamente prevista no artigo 7º da Lei das S/A; (*iii*) a participação foi adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 385 do RIR/99). 1B2B Participações, ao adquirir a participação societária em TNC, sendo o caso de aplicar a avaliação pelo valor do patrimônio líquido, desdobrou o custo de aquisição (valor da capitalização) em valor do

patrimônio líquido e ágio. O fundamento do ágio, para 1B2B Participações, foi a rentabilidade com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, como prevê o § 2º do artigo 385 do RIR/99; e **(iv)** por fim, houve a incorporação de 1B2B Participações por TNC, seguida pela cisão de TNC com incorporação pelas operadoras;

- 19) vê-se, desse modo, o equívoco incorrido pela Fiscalização, e corroborado pela Colenda Turma Julgadora, ao considerar como premissa que toda reestruturação societária foi arquitetada para obter o "benefício fiscal" da amortização do ágio, quando, em verdade, o "benefício" já estava assegurado. Bastava que TNC incorporasse Bitel e as empresas operadoras. Isso somente não foi feito por razões de caráter societário e regulatório;
- 20) se houvesse a simples incorporação de Bitel por TNC (ou vice-versa), os acionistas minoritários seriam prejudicados de duas formas, o que é vedado expressamente na Lei das S/A. No caso, como a participação em TNC foi adquirida por Bitel mediante a assunção de um passivo, TNC passaria a ser responsável por esse passivo. Ou seja, haveria um reflexo patrimonial negativo para os acionistas minoritários. Além disso, a amortização do ágio por rentabilidade futura contra os lucros a serem obtidos reduziria os dividendos futuros dos acionistas. Nos dois casos, haveria, assim, uma vantagem indevida do acionista controlador em prejuízo dos minoritários. Justamente por isso a CVM veio a expedir as supracitadas normas sobre o tema;
- 21) a legislação do setor de telecomunicações vedava (e vedava) operações que acarretassem a perda ou a transferência do controle acionário, prescrevendo a necessidade de existir uma "holding" brasileira, não aceitando, outrossim, a fusão ou a incorporação entre as empresas operadoras. Daí a criação de 1B2B Participações e a posterior cisão de TNC com a sequente incorporação pelas operadoras;
- 22) a integralização de capital em 1B2B Participações com as ações de TNC teve por objetivos - alcançados com sucesso - evitar o mencionado prejuízo aos demais acionistas, assim como não incidir em vedações da legislação setorial. Ou seja, a reestruturação societária realizada foi guiada por razões de cunho societário e regulatório, não fiscal, além de atender à intenção de fortalecer as empresas operadoras, aproximando seu

valor contábil do valor de mercado (o que veio a ocorrer com a cisão de TNC e incorporação pelas operadoras);

- 23) no tocante à imputação de prática abusiva, deve-se ter em conta que a abusividade pressupõe que o ato tenha se realizado com o único objetivo de economia fiscal, o que, decerto, não ocorreu. Em outras palavras, é preciso demonstrar que, em razão da inexistência de outros motivos - não tributários - para a prática dos atos, eles não teriam sido praticados, não fosse pelo benefício fiscal objetivado. Nessa situação estaria presente um dano efetivo ao Erário;
- 24) com efeito, não houve dano de redução indevida de tributos. Qualquer que fosse a forma adotada, estaria assegurado o direito a amortização do ágio contido no artigo 386 do RIR/99;
- 25) cumpre ainda notar que o ágio tinha efetivamente valor econômico na privatização, pois era considerado na avaliação dos ativos das empresas privatizadas. Tanto assim que a Lei nº 9.532/1997 veio autorizar expressamente sua dedução;
- 26) acrescente-se ao exposto que não há espaço para se falar em falta de propósito negocial. No caso em tela, o que motivou a realização do aumento de capital de 1B2B Participações com ações da TNC, para posterior incorporação, formando o ativo diferido dedutível, foi a já referida necessidade de observar a legislação de direito societário e regulatório, além de atender aos objetivos empresariais de favorecer a atuação das empresas operadoras;
- 27) contudo, caso TNC incorporasse Bitel (e houvesse posterior incorporação das operadoras) ou viesse a ser por ela incorporada, as empresas envolvidas incidiriam no disposto no artigo 117, § 1º, "b", da Lei das S/A, pois haveria a obtenção de vantagens indevidas pelo controlador em prejuízo dos acionistas minoritários (como já visto, a assunção, por TNC, do passivo de Bitel advindo da aquisição de controle da própria TNC e amortização do ágio pago contra os lucros futuros, reduzindo os dividendos a serem pagos a todos os acionistas);
- 28) justamente por essa razão é que se utilizou o modelo de acordo com o qual Bitel capitalizou uma outra sociedade (1B2B Participações) com as ações de TNC, o que não envolveria a transferência de dívida contraída para a aquisição do controle de TNC. Isso feito, a nova

controladora (1B2B Participações) poderia incorporar ou ser incorporada pela TNC. Desse modo, estariam atendidas as disposições da Lei das S/A e da Instrução CVM nº 319/99, de tal forma que os direitos dos acionistas minoritários não seriam prejudicados;

- 29) dessa forma, também era atendida a legislação do setor de telecomunicações (artigo 202 da Lei nº 9.472/97 - LGT, artigo 7º do Decreto nº 2.354/1998 e artigo 1º do Decreto nº 2.617/1998), pois evitavam-se: (i) a perda do poder de controle por Bitel da participação em TNC, o que ocorreria se houvesse sua incorporação por TNC, bem como a incorporação das operadoras (ou vice-versa), e (ii) a supressão de uma empresa "holding" nacional controladora da TNC. Percebe-se que inequivocamente havia um interesse de cunho regulatório a guiar os atos praticados e não um interesse fiscal de obter um benefício que, de outro modo, as leis tributárias não garantiriam;
- 30) mas não é tudo. A reestruturação societária que possibilitou a transferência do ágio pago para as empresas operadoras era de interesse empresarial, independentemente do benefício fiscal. Como já foi dito, com isso foi possível aproximar o valor contábil das operadoras, expressos em seus balanços patrimoniais, do efetivo valor de mercado, melhorando, por exemplo, sua capacidade para obter financiamentos bancários, maximizando resultados contábeis e societários e otimizando procedimentos;
- 31) o objetivo final foi sempre o de agrupar todas as empresas operadoras em uma só, com as vantagens de redução de custos, ganho de escala, maior capacidade de negociação daí advindas. No Fato Relevante publicado quando da incorporação de 1B2B Participações por TNC já era dito que o aproveitamento da amortização de ágio "*(...) deve idealmente ser conjugado com a consolidação das sociedades operadoras em uma única sociedade através de incorporações, que estão sujeitas entretanto à aprovação da ANATEL. Em ocorrendo tal aprovação, será proposto aos acionistas das seis operadoras que a Telpe Celular S/A incorpore as cinco demais operadoras*" (doc. nº 07 anexo à impugnação);
- 32) isto está exposto de forma clara no Fato Relevante divulgado por ocasião da incorporação das demais operadoras pela Telpe S/A (doc. nº 08 anexo à impugnação), quando foram apontados o motivo e os benefícios da operação;

-
- 33) algo, porém, deve estar claro: uma reestruturação com o objetivo final de consolidação das sociedades seria executada, houvesse um tratamento fiscal mais benéfico ou não. Tanto é assim que, na incorporação da TIM Nordeste S/A pela Recorrente, perdeu-se o prejuízo fiscal da incorporada no montante de R\$ 1.522.054.311,15, conforme demonstra a parte B do LALUR da TIM Nordeste S/A (doc. nº 16 anexo à impugnação);
- 34) a análise da Fiscalização peca, particularmente, porque restringe sua análise a uma parte da ampla reestruturação realizada no Grupo TIM no Brasil, que partiu de uma estrutura societária de enorme complexidade, advinda das empresas adquiridas no processo de privatização, para uma estrutura enxuta, de poucas empresas. De fato, eram 17 sociedades, sendo 11 de capital aberto, adquiridas da União. Atualmente, após o processo de consolidação, este número foi reduzido para 3 sociedades, sendo apenas 1 de capital aberto (*vide doc. 04 anexo à impugnação*);
- 35) abandonada a visão parcial e olhando-se o conjunto da reestruturação, percebe-se-á que a incorporação que possibilitou a amortização do ágio foi apenas uma parte do conjunto dos atos societários e que iria ocorrer inevitavelmente, em um momento ou outro, existindo ou não o tratamento fiscal da Lei nº 9.532/97;
- 36) assim, a incorporação de 1B2B Participações e a posterior cisão de TNC e incorporação pelas empresas operadoras ocorreram para evitar a contrariedade a regras societárias e regulatórias no aproveitamento da amortização do ágio no resultado tributável, direito que, repita-se, poderia ser exercido, nos termos da legislação tributária;
- 37) ressalte-se que o modelo de privatização das demais bandas seguiu critério diverso, qual seja, a União alienou diretamente licenças de telefonia móvel que, quando adquiridas, ensejam direito de amortização dedutível para os adquirentes. Não coincidentemente, a Lei nº 9.532 foi editada em 1997, mesmo ano em que a União licitou as licenças da Banda B, para permitir um tratamento isonômico com a alienação do sistema Telebrás (Banda A), ocorrida no ano seguinte, o que não aconteceria se o ágio de alguma forma não fosse também deduzido;

38)

a reestruturação não acarretou os resultados vedados pela legislação societária. Por isso, ela não pode ser tida por irregular. Outrossim, há de se ressaltar a publicidade de todos os atos realizados, seja em face do complexo de regras e normas decorrentes da privatização, seja em razão da própria natureza da atividade e das empresas, sujeitas a regras rígidas de controle da legislação societária (como as da CVM) e regulatórias (ANATEL), dentre as quais sobressaem as que objetivam a transparência e a publicidade dos atos e sua justificação. Demonstra o fato o próprio Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que identifica e descreve os atos e comunicados das empresas, na parte que se refere à incorporação, ao ágio e a sua amortização;

39)

não há como caracterizar o abuso de direito. Não fossem as restrições de cunhos societário e regulatório (em relação a não alcançar certos efeitos, como os prejuízo dos minoritários), as empresas envolvidas poderiam ter realizado a incorporação de TNC por Bitel (ou vice-versa) e das empresas operadoras, alcançando o mesmo objetivo de reorganização societária e o mesmo tratamento fiscal, que é garantido pela legislação. Pelo mesmo motivo não se dá a inibição de qualquer eficácia de lei: a regra fiscal possibilitava, com a absorção de patrimônio, o efeito de amortização do ágio, no estado inicial do contribuinte;

40)

também não se pode cogitar, no caso, de um negócio jurídico indireto. O ato foi praticado para atender a regras de cunhos societário e regulatório, daí porque - ainda que se concluisse que houve algo próximo a um negócio jurídico indireto (prática de certos atos com a intenção de alcançar um efeito não típico deles), dado que a aquisição e a integralização de 1B2B Participações não teriam o objetivo de explorar uma atividade negocial nessa empresa - tratar-se-ia de um negócio indireto societário e regulatório legítimo e não fiscal;

41)

entretanto, mesmo essa hipótese não se verificaría, pois o negócio indireto é celebrado para se obter um efeito equivalente a outro negócio não querido pelas partes e, no caso concreto, como demonstrado, o negócio foi realizado não para obter um resultado societário, mas, sim, por ter como causa a legislação societária e regulatória. Só se pode falar em hipotético prejuízo à Administração Fiscal se, evitando a tributação, um ato jurídico é praticado para se obter efeito idêntico ou ao menos semelhante a outro, que é tributado. Se, diferentemente, o ato não é praticado visando a alcançar

eventual efeito, mas em razão de uma causa, não há como sustentar a afirmação de um negócio indireto e, quanto mais, em abuso;

42)

as autoridades fiscais, na tentativa de fundamentar a autuação por suposto abuso, insistiram particularmente na afirmação, incorreta e contraditória, de que não teria havido pagamento de ágio. Em um momento inicial, reconheceram que houve pagamento de ágio, relatando que as ações de TNC postas à venda foram adquiridas por R\$ 660 milhões, ante o preço mínimo de R\$ 225 milhões (§ 14, página 15), caracterizando um ágio (§ 17, página 15). Afirmaram também que o registro contábil do investimento foi desmembrado por Bitel, corretamente, em valor de equivalência patrimonial e ágio (§ 18, página 16). Todavia, passaram a alegar, adiante, que o ágio amortizado não teria sido pago (§§ 116, 118, 120, 122, páginas 41 e 42). Aparentemente, a Fiscalização procurou desenvolver a tese de que só existe ágio passível de amortização mediante o pagamento em moeda. Nada mais equivocado, no entanto;

43)

o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (transposto para o artigo 386 do RIR/99) não se refere a uma aquisição com pagamento de ágio. A norma regula a aquisição com ágio, sem restrição. Aquisição é o termo que designa a forma prevista pelo ordenamento para reconhecer a transferência de bens ou direitos de uma pessoa a outra. Essa transferência pode ser originária ou derivada, condicional ou incondicional, onerosa ou gratuita. Já o pagamento representa apenas uma das formas de contraprestação para recebimento da propriedade a ser adquirida. Entretanto, isso não significa que toda aquisição de propriedade, inclusive a onerosa, seja feita por meio de pagamento, mormente em moeda. Ela pode dar-se com a entrega de outro bem, direito ou com a prestação de serviço. Portanto, não é necessário existir pagamento em moeda para se adquirir a propriedade de um bem;

44)

foi justamente o que aconteceu no caso concreto: 1B2B Participações recebeu, como integralização de seu capital, a participação societária em TNC pelo valor de aquisição de Bitel, o que, na época, equivalia ao valor de mercado, superior ao valor a partir do PL, e como contraprestação entregou um número maior de ações que entregaria se a operação fosse feita com base no valor do PL de TNC. Inegável, portanto, que a integralização de capital e a aquisição, por 1B2B Participações, da

participação em TNC deram-se mediante ágio. Não é correta, portanto, a afirmação da Fiscalização no sentido de que o ágio, no caso, seria meramente escritural e que o "instituto" do ágio teria sido desfigurado (§ 126, página 42), ou, ainda, que estaria configurada uma duplicação do ágio já contabilizado (§ 143, página 44);

- 45) ademais, não se pode negar que houve o pagamento em moeda do ágio, quando da aquisição, por Bitel, do Governo Federal, da participação na TNC no processo de privatização. De qualquer forma, não há que se admitir o entendimento manifestado no v. acórdão recorrido no sentido de que não teriam ocorrido as condições para a amortização do ágio porque não houve pagamento na aquisição da participação de TNC;
- 46) é preciso deixar claro que o ágio está sempre presente quando o custo de aquisição do investimento for superior ao valor da participação obtido de acordo com a equivalência patrimonial, não importa a maneira como ocorrer a aquisição. Portanto, afigura-se, por diferentes razões, insustentável o fundamento da decisão também nesta parte;
- 47) não é admissível ainda a alegação dos Srs. Fiscais, corroborada pela Delegacia de Julgamento, no sentido de que haveria ágio de si mesmo no caso, porque a controlada incorporou a controladora (§§ 112 a 114, página 40). Nada há de relevante nesse ponto, pois se trata de hipótese prevista na norma fiscal (artigo 8º da Lei nº 9.532/97). Não se pode pretender tirar qualquer conclusão contra os atos do contribuinte, se este nada mais faz do que é explicitamente permitido pela legislação fiscal;
- 48) a autuação carece de razão, igualmente, ao fazer referência a operações estruturadas em sequência ou em curto período de tempo. A Fiscalização incide, aqui, na já referida visão parcial de todo o processo de reestruturação do Grupo TIM no Brasil, que teve início quando da privatização e foi finalizado recentemente, com a grande simplificação da organização societária. Não é correto, nesse contexto, falar em curto período de tempo;
- 49) no mais, com a edição da Lei Complementar nº 104/01, o legislador estabeleceu uma nova competência à Administração, introduzindo algo até então inexistente no universo jurídico. Com efeito, admitiu-se a desconsideração, para efeitos fiscais, dos atos jurídicos

lícitos, praticados sem dolo, para requalificá-los. O objetivo dessa norma, genericamente referida como “norma geral antielissão”, seria tornar ineficazes perante a Administração Fiscal, dentre outros atos, aqueles praticados mediante o abuso de direito;

- 50) admitir que a Administração possa desconsiderar os atos praticados antes da edição da LC 104/01, sob a acusação de abuso, significaria negar eficácia ao dispositivo introduzido em nosso ordenamento ou mesmo dizer que tal norma era desnecessária e que sua introdução foi inútil, por não ter estabelecido nenhum poder novo para a Administração. No entanto, tal conclusão seria ilógica e incompatível com o ordenamento nacional;
- 51) justamente por se tratar de uma nova atribuição, faz-se necessária a criação de procedimentos próprios para dar plena eficácia à norma (daí a previsão no próprio parágrafo de “procedimentos a serem estabelecidos”). Registre-se que houve tentativa de estabelecê-los com a Medida Provisória nº 66/02, que também previu seu alcance sobre negócios abusivos e até indiretos;
- 52) o Congresso Nacional resolveu rejeitar a regulamentação da LC 104/01 por meio da MP 66 por entender que as disposições propostas para afastar a validade dos atos abusivos seriam inconstitucionais. Vale dizer, para o Poder Legislativo Federal, nem mesmo com a edição de nova norma seria possível desqualificar condutas elisivas da forma proposta (forma essa que a Fiscalização adotou neste caso concreto), pois isso seria inconstitucional;
- 53) nesse aspecto, convém observar que a necessidade de uma regra específica tributária é comum a todos os países de tradição jurídica semelhante à brasileira, mesmo contando com princípios constitucionais e institutos e normas de direito civil idênticos aos presentes em nosso Código Civil de 1916 ou no de 2002. Em todos esses países não se julgou suficiente a Constituição e as regras civis para que a Administração Fiscal pudesse negar efeitos, desconsiderando e requalificando atos dos contribuintes quando tidos por abusivos. Houve necessidade de aprovação de lei expressa, dando tal competência à Administração;
- 54) por outro lado, mesmo que a Administração decidisse negar efeitos ou desconsiderar os atos praticados, seria necessário requalificá-los. Realmente, se o contribuinte praticou certos atos que a Administração Fiscal considera abusivos ou indiretos, levando à sua

desconsideração ou à negação de seus efeitos, deve-se apontar o que será considerado, para fins fiscais, em seu lugar. Exige-se, assim, da Administração, a requalificação do fato;

- 55) na verdade, na hipótese de entender-se presente uma operação indireta, a requalificação será procedida para considerar praticada, para efeitos fiscais, a operação direta. Como consequência, nos casos nos quais negócios indireto e direto têm idêntica consequência tributária, a Administração Fiscal nada poderá exigir;
- 56) ora, no caso concreto, as consequências fiscais da operação direta - incorporação da Bitel e das operadoras pela TNC - seriam rigorosamente as mesmas da operação indireta praticada - incorporação da 1B2B Participações pela TNC e posterior cisão com incorporação: a amortização do ágio pago. Fosse por uma ou por outra operação, haveria, para efeitos fiscais, a mesma possibilidade de amortizar o ágio pago à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e do artigo 386 do RIR/99;
- 57) em síntese, ainda que de abuso de direito se tratasse, como pretende fazer crer o v. acórdão recorrido, a autuação deveria ser cancelada, uma vez que a Lei Complementar nº 104/2001, publicada no D.O.U de 11.01.2001, foi editada posteriormente ao período (ano-calendário de 2000) em que foram praticadas as diversas operações pelas empresas sucedidas pela Recorrente. No entanto, embora ventilados na impugnação apresentada, tais argumentos não foram apreciados pela Delegacia de Julgamento, que se limitou a afirmar a ocorrência do suposto abuso de direito para justificar a glosa da fiscalização;
- 58) de acordo com o v. acórdão recorrido, não haveria existência prévia de direito da TIM Nordeste Telecomunicações S/A e da TIM Nordeste S/A para deduzir o ágio amortizado contabilmente pelas empresas Bitel/1B2B, por não haver respaldo legal;
- 59) assim, na remota hipótese de vir a ser superada a preliminar de decadência, é importante ressaltar que parte do ágio relacionado ao investimento na empresa TNC foi amortizado, para fins meramente contábeis, pelas empresas investidoras. O ágio amortizado era, então, controlado na parte B do LALUR, nos termos do que determina a legislação fiscal. Ocorre que a empresa

1B2B Participações, que mantinha registro no LALUR do ágio amortizado, foi incorporada por TNC (a qual, posteriormente, foi parcialmente cindida, com incorporação pelas empresas operadoras); em tal situação de incorporação, há sucessão fiscal por incidência do artigo 132 do CTN e do artigo 207 do RIR/99. A sucessão se opera não só em relação aos tributos devidos, bem como em relação aos demais direitos e obrigações de cunho fiscal (a menos que exista exceção expressa da legislação tributária, como ocorre em relação aos prejuízos fiscais da sucedida);

- 60) ora, TNC incorporou 1B2B Participações, que mantinha em seu LALUR registro de parte do ágio já amortizado, que não tinha gerado efeitos fiscais. Com a incorporação, TNC sucedeu 1B2B Participações em todos os direitos e obrigações de cunho fiscal, inclusive em relação aos itens registrados na parte B do LALUR, como o ágio amortizado contabilmente, sem efeitos fiscais, até então;
- 61) ocorre que o ágio amortizado contabilmente e mantido no LALUR dizia respeito ao investimento na própria sociedade incorporadora (no caso, TNC). Dessa maneira, não havia mais condições de ser mantido o registro de um ágio amortizado contabilmente de um investimento que não existia mais, em razão de uma incorporação. O tratamento a ser dado a esse ágio amortizado contabilmente e mantido no LALUR deve ser o mesmo do restante do ágio, ainda não amortizado contabilmente: a amortização ao longo do tempo, com efeitos fiscais, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99);
- 62) e assim o é porque o artigo 7º da Lei nº 532/97 é uma norma tributária que define o tratamento fiscal a ser dado a certos itens, estabelecendo os efeitos no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL. Por isso, não é relevante se o ágio havia ou não sido amortizado contabilmente;
- 63) a previsão contida no artigo 426 do RIR/99, de levar em consideração o valor do ágio quando da alienação da participação societária, não seria jamais aplicada, pois essa participação societária já não existia mais, em razão da incorporação. Desse modo, não fosse o tratamento adotado, o ágio amortizado contabilmente remanesceria registrado na parte B do LALUR para sempre;
- 64) trata-se, dessa maneira, de mera aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, além de sucessão tributária,

equivocadamente desconsiderada pela Fiscalização e indevidamente rechaçada pelo v. acórdão recorrido;

- 65) não só isso. Quando Bitel integralizou o aumento de capital da empresa 1B2B Participações, mediante a entrega da participação acionária em TNC, considerou como valor, para determinar ganho ou perda de capital, o valor do investimento diminuído das amortizações contábeis feitas até então. Ou seja, ela considerou um valor inferior ao de aquisição, já parcialmente amortizado. E assim o fez tanto para fins contábeis como fiscais. Com isso, desconsiderou o valor do ágio amortizado registrado no LALUR. Se não tivesse agido assim e tivesse acrescentado o valor do ágio para calcular ganho ou perda de capital para fins fiscais, teria certamente apurado perda de capital, que teria diminuído seu imposto e sua contribuição a pagar em 2000;
- 66) isso significa que não houve uma dupla utilização fiscal do ágio. Esta só ocorreria se, de um lado, fosse gerada perda de capital quando Bitel integralizou o aumento de capital em 1B2B Participações com as ações de TNC e, de outro, a amortização nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97. Contudo, o que existiu foi, apenas, a amortização do ágio, justamente (i) porque esse ágio jamais havia afetado o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL, e (ii) porque houve sucessão tributária, devendo as sucessoras (TNC, primeiro, e empresas operadoras, em seguida) amortizar o ágio. O que ocorreu foi apenas que o ágio inicialmente amortizado apenas para fins contábeis gerou reflexos fiscais no momento correto, a partir da incidência do artigo 7º da Lei nº 9.532/97. Logo, não se trata da hipótese do artigo 2º da Instrução Normativa nº 11/99, da Secretaria da Receita Federal, como querem fazer crer os agentes fiscais autuantes e o v. acórdão recorrido;
- 67) o acórdão recorrido entendeu se tratar de uma "simulação relativa", acusando a Recorrente de ter agido sem propósito negocial, em abuso de direito, com o único fim de enganar o Fisco. No entanto, não pode prevalecer essa interpretação dos fatos;
- 68) como justificativa para a glosa das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas efetuadas pela empresa sucedida pela Recorrente, os Srs. Fiscais fizeram constar, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que "as circunstâncias de uma empresa deficitária, Maxitel S/A, com grande saldo de prejuízo fiscal acumulado e de base de cálculo negativa da CSLL,

incorporar outra empresa do mesmo grupo econômico que se encontrava superavitária, TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, teve como único motivo o benefício fiscal de poder compensar os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL da empresa deficitária na empresa resultante" (§ 32, página 10, grifos presentes no original);

69)

ora, não se está aqui diante da situação em que uma empresa superavitária vai ao mercado em busca de uma empresa deficitária qualquer para incorporá-la, com o intuito de reduzir sua carga tributária. Ao contrário, está-se diante da incorporação havida entre duas empresas operacionais de um mesmo grupo, sujeitas ao mesmo controle, com atividades compatíveis, no âmbito de um longo e legítimo processo de reestruturação societária;

70)

ou seja, não há que se falar em falta de propósito negocial, como manifestado no v. acórdão recorrido. Não há dúvida de que a redução do número de empresas operacionais, e a consequente simplificação da estrutura societária de um grupo, traz uma série de benefícios operacionais, além de permitir a melhor administração, a redução de despesas e da duplicidade de controles. Dessa forma, não há como se aceitar a conclusão da Fiscalização e da Delegacia de Julgamento no sentido de que a incorporação teria se justificado por motivo exclusivamente fiscal;

71)

o próprio histórico das transações realizadas antes e depois deste evento demonstra que a incorporação da TIM Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A não ocorreu de forma isolada, mas como parte integrante de um amplo e legítimo processo de re-estruturação das operações do Grupo TIM no Brasil, que começara anos antes e que teve como principal objetivo, inclusive por questões regulatórias, agrupar as sociedades do Grupo, para criar, ao final, uma só empresa operacional de maior porte, com valor patrimonial condizente com seu valor de mercado;

72)

registre-se que tudo quanto foi descrito nos itens anteriores diz respeito especificamente ao processo decorrente da privatização das empresas do sistema Telebrás (Banda A). Porém, não se pode olvidar que o Grupo TIM participou igualmente do modelo de privatização das demais bandas, que seguiu critério diverso. Neste outro modelo, a União alienou diretamente licenças de telefonia móvel, como foi o caso da licença adquirida pela Maxitel S/A. Tendo participado

de todos esses processos, o Grupo TIM foi o primeiro a oferecer a seus clientes cobertura em todos os Estados brasileiros;

- 73) em 2004, após sucessivas operações, verificou-se a seguinte situação: a TIM Nordeste Telecomunicações S/A passou a atender praticamente toda a região Nordeste do país. No entanto, algumas partes do Nordeste, como o Estado da Bahia e o Estado de Sergipe, ainda estavam sendo atendidas de forma segregada, pela Maxitel S/A
- 74) dessa forma, dentro do contexto de reestruturação do Grupo TIM, que - repita-se - sempre teve como objetivo a unificação das empresas operacionais, nada mais natural do que promover a consolidação das atividades dessas duas empresas em uma única empresa, que se tornaria responsável pela atuação do Grupo TIM em toda a região Nordeste;
- 75) a análise da Fiscalização não pode se restringir a apenas parte da ampla reestruturação realizada no Grupo TIM no Brasil. Ao contrário, cada operação deve ser analisada dentro do contexto em que inserida. Sendo assim, o Grupo partiu de uma estrutura societária de enorme complexidade, advinda do modelo imposto quando das privatizações, para uma estrutura enxuta, de poucas empresas, prezando pela economicidade e pela otimização de custos que norteiam a iniciativa privada. De fato, o cronograma anexo (doc nº 04 anexo à impugnação) demonstra que eram inicialmente 17 sociedades, sendo 11 de capital aberto, adquiridas da União. Atualmente, após o processo de consolidação, este número foi reduzido para 3 sociedades, sendo apenas uma operacional e duas "Holdings", uma delas de capital aberto;
- 76) isso significa dizer que sempre foi o objetivo do Grupo que as suas atividades operacionais fossem reunidas em uma única empresa como parte do processo de reestruturação e que a incorporação em tela teria ocorrido, para o fim de agrupar as atividades dessas duas empresas, ainda que as duas empresas fossem superavitárias e que não houvesse prejuízos fiscais e bases negativas a serem compensados;
- 77) não se pode deixar de considerar que, muito embora a operação em tela tenha envolvido empresa superavitária e empresa deficitária, essa circunstância, ao contrário do que alegado, não foi o fator que motivou a incorporação.

Com efeito, no curso dessa reestruturação, diversas operações envolveram apenas empresas superavitárias, ou apenas empresas deficitárias, como é o caso da posterior incorporação da TIM Nordeste S/A pela Recorrente, ambas deficitárias. Em algumas situações, consideráveis ativos fiscais foram perdidos em prol da redução do número de empresas operacionais, que sempre foi o objetivo primordial do Grupo;

- 78) e que fique claro que, de fato, não há qualquer impedimento legal para a chamada "incorporação às avessas", amplamente reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, mormente quando levada a efeito entre empresas operacionais de um mesmo grupo, cujas atividades sejam compatíveis;
- 79) o Conselho de Contribuintes sempre reconheceu a licitude da operação de incorporação às avessas, que não é vedada pelo ordenamento jurídico, desde que atendidos alguns limites. Dentre esses limites, destacam-se a compatibilidade entre os objetivos sociais das empresas envolvidas, a operatividade de ambas as empresas e o controle comum das mesmas desde o início das operações. Além disso, já se reconheceu que a reorganização societária que visa melhorar a eficiência operacional do grupo é motivo válido para a operação, sendo a economia tributária decorrente mero reflexo da operação;
- 80) no caso concreto, já se viu que a incorporação realizada foi apenas mais um passo para a unificação das empresas operacionais do Grupo na pessoa da Recorrente - TIM Celular S/A. Portanto, a motivação da alteração da denominação da empresa resultante de Maxitel para TIM chega a ser intuitiva dentro do processo de reestruturação do Grupo, pois se trata de manter e reforçar a marca (que já era bastante forte no Nordeste), como determina a boa prática do marketing;
- 81) para que não pare de dúvida, o organograma anexado à impugnação demonstra claramente que, desde as primeiras incorporações realizadas, todas as empresas resultantes tinham sua denominação iniciada pela palavra "TIM", que é a marca do Grupo e permite que o público alvo reconheça de imediato o Grupo ao qual a empresa pertence, fortalecendo sua imagem no mercado. Ademais, considerando que o campo de atuação da empresa resultante após a incorporação passou a abranger a totalidade dos Estados da região Nordeste do país, a opção pela nova denominação TIM Nordeste S.A.

simplesmente pareceu à Administração da empresa a mais adequada para refletir o seu campo de atuação, assim como, no passado, existiu a TIM SUL S/A, que também acabou sendo incorporada pela Recorrente;

- 82) em que pese a afirmação dos Srs. Fiscais de que não estariam realizando juízo de valor acerca da política de reestruturação do Grupo e da possibilidade de a empresa se auto-organizar (§ 39), não há outra conclusão senão a de que a glosa efetuada decorre unicamente de juízo de valor dos Srs. Fiscais sobre como o Grupo deveria ter conduzido sua reestruturação societária. Claramente, a Fiscalização se julga no direito de ditar como a empresa deve conduzir sua reestruturação societária, muito embora essa competência jamais lhe tenha sido atribuída pela legislação e contrarie uma série de princípios constitucionais;
- 83) dentro dos limites da legalidade, a administração do Grupo estava livre para decidir o formato da incorporação, eis que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei (artigo 5º da Constituição Federal). O que não se pode perder de vista neste caso específico é que *(i)* a incorporação era o negócio jurídico efetivamente querido pelas partes, com a finalidade de reunir as atividades empresariais em uma única entidade; *(ii)* tanto a incorporação da Maxitel S/A pela TIM Nordeste Telecomunicações S/A garantiria o alcance desse objetivo como a incorporação de fato realizada, da TIM Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A; *(iii)* nos termos da legislação, nada havia que obrigasse a realização dessa incorporação num sentido ou no outro; *(iv)* considerando que ambas as empresas eram pertencentes do mesmo grupo, sujeitas a controle comum, foi econômica e financeiramente viável à deficitária a incorporação de uma empresa superavitária; e *(v)* não houve divórcio entre a operação praticada (incorporação) e o fim colimado (unificação das atividades em uma única empresa);
- 84) porém, a prevalecer o entendimento da Delegacia de Julgamento e da Fiscalização, o contribuinte não apenas estaria impossibilitado de buscar tal eficiência em suas operações, como obrigado a praticá-las do modo que melhor atendesse os anseios arrecadatórios do Fisco. Ora, não há dúvida de que, chegado o momento de dar mais um passo no processo de reestruturação societária do Grupo, mediante a consolidação das atividades dessas duas empresas, todas as alternativas possíveis, lícitas e razoáveis, para a realização dessa unificação foram

devidamente pesadas e avaliadas, tendo-se optado pela realização daquela que, no entender da administração do Grupo, lhe garantiria maiores vantagens sob todos os aspectos - inclusive o fiscal;

- 85) em outras palavras, não se pode acusar a Recorrente de qualquer abuso, de direito ou de forma, na realização da incorporação, pois, para caracterizar tal abuso, seria necessária a comprovação de que a incorporação foi realizada com o intento exclusivo de economia fiscal, face à inexistência de outros motivos - não tributários - para a prática do ato;
- 86) adite-se ao já exposto que, uma vez afastada a tese de que a incorporação teria ocorrido em sentido inverso, nada restará a justificar a glossa quanto à compensação de prejuízos fiscais, uma vez atendidos o disposto nos artigos 513 e 514 do RIR/99;
- 87) especificamente no que se refere ao ano de 2009, com relação ao qual a Fiscalização aponta que não foi observado o limite de 30%, cabe mencionar que a TIM Nordeste S/A não se estava sujeita à referida trava, pois, como se sabe, a possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais, anteriormente existente, decorria de expressa previsão legal, sendo que o direito a compensação tinha que ser exercido no prazo de quatro anos. Com o advento da Lei nº 8.981/95 e da Lei nº 9.065/95, o direito a compensação ficou limitado a 30% do lucro líquido ajustado, mas, por outro lado, deixou limitação temporal para utilização dos prejuízos fiscais acumulados;
- 88) por outro lado, tratando-se de extinção por incorporação, existe a regra jurídica segundo a qual a incorporadora não pode compensar os prejuízos da incorporada. Sendo assim, é forçoso concluir que, no momento em que se opera a extinção da incorporada, os prejuízos acumulados até então existentes devem ser integralmente compensados no balanço de encerramento, sem que se tenha de observar o limite máximo de 30% do lucro líquido, a que se refere o artigo 510 do RIR/99;
- 89) no tocante à aplicação da multa qualificada, vale assinalar que não há que se falar em dolo de fraudar o fisco. Como detalhado anteriormente, todas as operações ocorreram nos estritos limites legais, não havendo qualquer ocultação ou abuso de direito a ensejar a presunção de fraude e, consequentemente, a manutenção da multa qualificada;

- 90) já restou explicado, adrede, que todos os atos praticados eram absolutamente lícitos e observaram perfeitamente os requisitos legais e regulatórios próprios. Por oportuno, há de se ressaltar a publicidade de todos os atos realizados, seja em face da complexidade de regras e normas decorrentes da privatização, seja em razão da própria natureza das atividades operacionais das empresas, sujeitas a regras rígidas de controle, pela legislação societária (como as da CVM) e regulatórias (ANATEL), dentre as quais ressaltam as que objetivam a transparência e publicidade dos atos e de sua justificação;
- 91) a Fiscalização glosou as deduções efetuadas no ano-calendário 2006 pela TIM Nordeste Telecomunicações S/A, empresa sucedida pela Recorrente, a título de incentivo fiscal de redução do Imposto de Renda e adicionais incidentes sobre o lucro da exploração, devido exclusivamente ao fato de não ter havido o pedido de reconhecimento do direito ao benefício por parte da Secretaria da Receita Federal;
- 92) o v. acórdão recorrido manteve a glosa sob o argumento de que, embora a exigência estivesse fundamentada em dispositivos meramente regulamentares, não caberia outra conduta senão a formalização do crédito por meio de lançamento, em virtude de a atividade das autoridades fiscais ser obrigatória e vinculada. Adicionalmente, manifestou não ser possível a declaração de constitucionalidade de lei ou decreto por falecer ao órgão julgador competência para tanto
- 93) no entanto, tal glosa jamais poderia prevalecer, uma vez que o ato de reconhecimento do direito à fruição do benefício em tela tem natureza meramente declaratória, conforme reconhecido já há muito tempo pelo Conselho de Contribuintes;
- 94) nessa ordem de idéias, considerando que foram inequivocamente cumpridos todos os requisitos constitutivos do direito à fruição do benefício, conforme atestado pelos laudos constitutivos emitidos pela SUDENE/ADENE (vide parágrafos 87 e 91 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, páginas 51 e 52), não pode a Receita Federal, pela Fiscalização, invalidá-lo, embasando-se na ausência de ato meramente declaratório da própria Receita Federal;
- 95) a esse respeito, um aspecto que merece ser ressaltado é o fato de a Recorrente ter obtido, em anos anteriores e

posteriores a 2006, o reconhecimento do direito a fruição dos mesmos benefícios, o que apenas reforça a conclusão de que sempre fez jus;

- 96) além disso, em que pese não ter havido a formalização do pedido de reconhecimento do benefício, é certo que a Secretaria da Receita Federal foi devidamente informada da existência dos laudos emitidos pela SUDENE mediante a DIPJ/2007, entregue pela Recorrente com relação ao ano-calendário 2006;
- 97) mas, ainda que assim não fosse, é preciso ter em mente que, para fruição do benefício de redução de 75% do imposto de renda, relativamente a novos empreendimentos, sequer há previsão legal - veiculada em lei ou ato com força de lei - exigindo o reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal como condição à fruição do benefício;
- 98) lembre-se, tal qual salientado na impugnação, que toda a fundamentação exposta pela Fiscalização em relação à constatação desta suposta infração está calcada em dispositivos meramente regulamentares, quais sejam, o artigo 3º do Decreto nº 4.213/2002 e os artigos 59 a 61 da Instrução Normativa (SRF) nº 267/2002, os quais, estabelecendo o respectivo procedimento, determinam que o direito a fruição do benefício em tela deverá ser reconhecido pela Secretaria da Receita Federal. Porém, a Fiscalização não se embasa em qualquer dispositivo de lei, em sentido formal, capaz de criar restrições a direitos. E assim é porque tal dispositivo não existe;
- 99) analisando-se o histórico dos benefícios dessa mesma natureza, verifica-se que eles vêm previstos desde a Lei nº 4.239/1963, que, em seus artigos 13 e 14, estabelecia isenção e redução (isenção parcial) de imposto de renda, respectivamente, para empresas instaladas na área de atuação da SUDENE. Em relação a tais benefícios, o artigo 16 da mesma Lei expressamente previa que a SUDENE deveria fornecer às empresas interessadas declaração de que satisfaziam as condições exigidas para a fruição dos benefícios e que esse documento instruiria o processo de reconhecimento do direito pelo Diretor da Divisão do Imposto de Renda;
- 100) com efeito, a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, por meio de seu artigo 2º, extinguiu os benefícios previstos no artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/1963, que eram sujeitos ao reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal. E para aqueles empreendimentos que

efetivamente viessem a ser considerados prioritários para o desenvolvimento regional, a mesma Medida Provisória tratou de conceder novo benefício - de redução - nos termos do seu artigo 1º;

- 101) por conseguinte, importa que sejam analisados os termos do artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que determinou que a partir do ano-calendário de 2000 e até 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM, TERÃO DIREITO à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração;
- 102) note-se que a Medida Provisória nº 2.199/14/2001 estabeleceu todos os aspectos relevantes para a fruição do benefício fiscal, tais como os seus destinatários, os termos iniciais e finais para fruição, a quantificação do benefício, e as condições a serem atendidas pelos destinatários, não fazendo qualquer referência à necessidade de ato da Secretaria da Receita Federal;
- 103) repise-se que, ao Poder Executivo foi atribuído tão somente a atribuição de definir os setores da economia considerados prioritários, cabendo ao Ministério da Integração Nacional expedir o laudo constitutivo do direito. Nesse contexto, o Decreto nº 4.213/2002 veio definir os setores da economia considerados prioritários, mas extrapolou sua competência ao determinar, em seu artigo 3º, que o direito a redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da SUDENE deveria ser reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estivesse jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional;
- 104) especificamente com relação ao ano-calendário 2007, a glosa dos valores de IRRF compensados pela Recorrente se deve ao fato de que a Fiscalização baseou-se em dados das DIRF constante do sistema da Receita Federal do Brasil relativamente à TIM Nordeste S/A;
- 105) ocorre, que mesmo após a incorporação da TIM Nordeste Telecomunicações S/A, algumas retenções

ainda foram realizadas por equívoco no CNPJ da empresa incorporada, que já não existia em 2007, conforme fazem prova os informes de rendimento em anexo (*doc. nº 12 anexo à impugnação*);

- 106) referidos informes de rendimento, por comprovar as retenções sofridas em receitas de aplicações financeiras, não poderiam ter sido simplesmente desconsiderados pela Delegacia de Julgamento, mas deveriam ter sido levados em consideração para o fim de comprovar os valores de IRRF deduzidos pela Recorrente, adequando-se este item da autuação;
- 107) entretanto, havendo dúvida quanto a terem sido ou não as receitas que ocasionaram as retenções levadas em consideração na declaração de ajuste, deveria a autoridade julgadora em primeira instância ter determinado a baixa dos autos em diligência, conforme determinava o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 e determina o artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011;
- 108) na realidade, a análise da DIPJ/2008, relativa ao ano-calendário 2007, em conjunto com o balancete (doc. nº 08 em anexo), demonstra que todas as receitas financeiras contabilizadas pela Recorrente (no total R\$ 76.768.454,77), das quais R\$ 18.502.904,58 eram juros de aplicações financeiras, foram computadas na determinação do seu lucro real, sem qualquer exclusão;
- 109) não tendo a Recorrente realizado qualquer exclusão de receita financeira da base de cálculo do IRPJ, não há dúvida de que as mesmas foram devidamente tributadas. Na remota hipótese de que assim não se entenda, deverão os autos ser baixados em diligência para que se faça a devida verificação em relação ao ano-calendário 2007;
- 110) nesse aspecto, importa ressaltar o desacerto do v. acórdão recorrido, pois, ao contrário do que afirmado - sem qualquer fundamento para tanto - a diligência era fundamental para comprovação das retenções sofridas pela Recorrente. O que se percebe é que a Delegacia de Julgamento, ao simplesmente desconsiderar o pedido de diligência, não apenas violou o princípio da verdade material, como restringiu o direito de defesa da Recorrente (*ex vi* artigo 5º, LV, da Constituição Federal);
- 111) adicionalmente, não procede o argumento da Delegacia de Julgamento no sentido de que o pedido de diligência estaria em desacordo com o disposto no artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, pois, no caso da diligência

requerida, bastavam a fundamentação e a motivação de seu requerimento, o que foi efetivamente atendido pela Recorrente;

112)

diante disso, a Recorrente reitera o pedido, em relação aos anos de 2008 e 2009, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, atualmente artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, em prol da realização da necessária verificação, sob pena de enriquecimento ilícito da União, determinando-se, ainda, a expedição de ofícios às seguintes entidades, além dos órgãos públicos, para que informem as retenções efetuadas nesses anos no CNPJ da TIM Nordeste S/A, bem como da TIM Nordeste Telecomunicações S/A: Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Morgan, J. Safra, Banco do Nordeste, BBM S/A, IBI, ABC Brasil, ABN Real, Citibank, Unibanco, Schahin, Fibra, Panamericano, Votorantim, Itaú, Bradesco, Alfa, Sofisa, Indusval, Cruzeiro do Sul, Pine, Daycoval, Fidis, Bonsucesso e Santander;

113)

no passo seguinte, cabe aduzir que o v. acórdão recorrido manteve a glosa referente ao valor de R\$ 1.335.807,99, relativo à estimativa de CSLL apurada pela TIM Nordeste Telecomunicações S/A no mês de junho de 2006, bem como os valores de R\$ 1.555.025,79 e R\$ 2.313.401,68, relativos às estimativas de IRPJ e CSL, respectivamente, apuradas pela TIM Nordeste S/A no mês de dezembro de 2006. Contudo, essa glosa é totalmente improcedente;

114)

isso porque os valores de R\$ 1.555.025,79 e R\$ 2.313.401,68, relativos às estimativas de IRPJ e CSL, respectivamente, apuradas pela TIM Nordeste S/A, no mês de dezembro de 2006 foram confessados pela Recorrente e incluídos no REFIS instituído pela Lei nº 11.941/2009 (vide doc. nº 13 anexo à impugnação - fls. 3418 e seguintes);

115)

neste ponto, o acórdão recorrido manteve a exigência, consignando simplesmente que o pedido de parcelamento se deu após o início da ação fiscal, o que retira a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 7, § 1º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 138 do Código Tributário Nacional;

116)

ocorre que em momento algum a Recorrente pretendeu a aplicação dos benefícios da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional. Na realidade, o que a Recorrente pretende é fazer valer sua

adesão ao benefício instituído pela Lei nº 11.941/2009, que permite o parcelamento de débitos tributários com redução de multa e juros;

- 117) registre-se que, nos termos do artigo 11º da Lei nº 11.941/2009, o benefício é aplicável aos créditos tributários constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, mesmo em face de execução fiscal já ajuizada. Ora, se o benefício se aplica aos créditos constituídos ou mesmo àqueles que já sejam objeto de execução fiscal, pouco importa que a adesão tenha sido formalizada após o início da fiscalização, pois claramente se está diante de hipótese especial de benefício prevista em Lei, que não se confunde com a denúncia espontânea;
- 118) adicionalmente, o valor de R\$1.335.807,99 relativo à estimativa de CSLL do mês de junho de 2006 foi exinto mediante compensação;
- 119)** o acórdão recorrido, contudo, manteve a exigência, consignando que a mera retificação da DCTF não consubstancia por si só expediente hábil à concessão de compensação, que desde 1º de outubro de 2002, não prescinde da declaração de compensação – DCOMP;
- 120) aparentemente, a Colenda Turma Julgadora não se atentou para o fato de que o recibo de entrega da declaração de compensação PER/DCOMP retificadora consta às fls. 3.432 e seguintes dos autos (doc. nº 15 anexo à impugnação);
- 121) ressalte-se que a compensação declarada à Receita Federal equivale a pagamento, extinguindo, portanto, o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do artigo 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, não tendo havido qualquer decisão administrativa que tenha deixado de homologar a compensação declarada, tem-se que o respectivo crédito dever ser considerado extinto nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional;
- 122) como se pode notar do documento de fls. 3.432 e seguintes, a PER/DCOMP retificadora foi transmitida em 16.05.2007. Por essa óptica, nos termos do artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, com o decurso do prazo de cinco anos, sem qualquer manifestação da Fazenda, considera-se tacitamente homologada a compensação declarada, extinguindo-se definitivamente a obrigação tributária;

123)

o v. acórdão recorrido manteve a aplicação da multa isolada de 50% pelo suposto pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL menores do que o efetivamente devido, sob o argumento de que não haveria restrição legal para aplicação da referida multa, de forma cumulativa, com a proporcional por falta de recolhimento;

124)

tal entendimento, porém, não merece prosperar, seja porque a imposição das multas isoladas foi feita após o encerramento do período de apuração, seja pela impossibilidade de se aplicá-las concomitantemente à multa de ofício;

125)

no que se refere à aplicação da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, o v. acórdão limitou-se a asseverar que se encontra prevista na legislação, não cabendo apreciação de alegação quanto à constitucionalidade. No entanto, a Recorrente não pode se conformar com a referida penalidade, altamente confiscatória, inadequada e irrazoável;

126)

em primeiro lugar, não estando associada à falta de pagamento, é forçoso concluir-se que, uma vez que dela não decorreu qualquer lesão patrimonial ao Erário, impõe-se, daí, a aplicação do disposto no artigo 108, IV do Código Tributário Nacional;

127)

convém ressaltar que as informações não apresentadas por meio dos arquivos magnéticos já haviam sido declaradas ao Fisco pelas DIPJs e estavam disponíveis na contabilidade da Recorrente, o que demonstra que não houve dolo no cometimento da infração, que não trouxe qualquer vantagem para a Recorrente;

128)

nessas circunstâncias, a autoridade competente para aplicação da legislação tributária deve sempre tornar a norma inflexível adequada ao caso concreto, agindo como se fosse o próprio legislador e individualizando a lei para, desta forma, se aproximar da justiça;

129)

quanto ao lançamento complementar da multa relativa ao ano-calendário de 2005, o v. acórdão recorrido justifica a sua manutenção em razão da suposta ocorrência de fraude, o que estaria respaldado no artigo 149, IX, do CTN;

130)

como se sabe, a Fiscalização aplicou à Recorrente multa no valor total de R\$ 20.109.851,70 (vinte milhões cento e nove mil, oitocentos e cinqüenta e um reais e setenta

centavos) sendo R\$ 14.816.215,70 referente ao IRPJ e R\$ 5.293.636,00 referente à CSLL;

- 131) trata-se de lançamento complementar de multa proporcional, que visa cobrar a diferença entre a multa qualificada, agora considerada devida pela Fiscalização, no percentual de 150%, e a multa de ofício de 75% que foi efetivamente lançada quando da lavratura dos autos de infração parciais de IRPJ e CSL relativos ao ano-calendário 2005, devidamente impugnados, e objeto do processo administrativo nº 10880.721767/2010-41;
- 132) a propósito desse lançamento complementar, cumpre destacar, inicialmente, que, pelo comando expresso do artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a revisão do lançamento só pode ser realizada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública de lançar. Todavia, a Fiscalização já havia decaído do direito de realizar o referido lançamento complementar com relação a fatos geradores ocorridos em 2005, tendo em vista o § 4º do artigo 150 do CTN, segundo o qual o prazo de que a Fazenda Pública dispõe para realizar o lançamento (e revisá-lo) é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;
- 133) deve-se rechaçar, desde logo, considerando tudo quanto já exposto nestes autos, bem como no PAF nº 10880.721.767/2010-41, qualquer argumentação no sentido da inaplicabilidade do § 4º do artigo 150 do CTN, em razão da suposta ocorrência de dolo, fraude ou simulação agora relatada pela Fiscalização para justificar a qualificação da multa, com vistas à pretensão de aplicar, em seu lugar, o artigo 173 do CTN;
- 134) mas, mesmo que fosse o caso de aplicação do artigo 173, I, do CTN, a decadência ainda assim estaria caracterizada. Nesse ponto, não merece acolhida a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido no sentido de que, tendo o fato gerador do imposto de renda se aperfeiçoado em 31.12.2005, o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN somente teria começado a fluir em 01.01.2007, pois é sendo forçosa a conclusão de que o lançamento sempre pode ser efetuado desde a data em que ocorrido o fato gerador, consoante o decidido no Resp nº 973,733, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543-C do CPC;
- 135) de todo modo, independentemente da discussão acerca da decadência operada, em se tratando de lançamento

devidamente notificado ao contribuinte (e até mesmo já impugnado), não se podem olvidar os dispositivos legais que regulam a possibilidade de as autoridades fiscais promoverem a revisão do lançamento. Isso porque, mesmo dentro do prazo decadencial, não há qualquer circunstância que autoriza a revisão do lançamento já notificado ao contribuinte e já devidamente impugnado;

- 136) com efeito, o artigo 145 do CTN é muito claro: o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de *(i)* impugnação, *(ii)* recurso de ofício ou *(iii)* iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código;
- 137) ao analisar os argumentos de defesa, a Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu que o lançamento complementar teria fulcro no inciso IX do artigo 149 do CTN, muito embora essa fundamentação não tenha constado no auto de infração;
- 138) ora, o simples fato desta fundamentação não ter constado do auto de infração é suficiente para se anular o v. acórdão, pela mudança de critério jurídico. Não obstante, ainda que se considere o novo critério jurídico, o que se faz decerto para argumentar, trata-se de conclusão manifestamente equivocada;
- 139) sem dúvida, segundo o artigo 149, IX, do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa *"quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial"*;
- 140) em momento algum, na fundamentação do acórdão recorrido, consta qualquer alegação de que tenha havido fraude, falta funcional ou omissão da autoridade que efetuou o lançamento original - razão pela qual esse dispositivo invocado para a manutenção do lançamento é completamente inaplicável;
- 141) outrossim, o artigo 149, VII, do CTN, que autoriza a revisão do lançamento nos casos em que se comprove que o sujeito passivo - aí sim – agiu com dolo, fraude ou simulação, se refere à descoberta de tal fato a posteriori. É certo que a Fiscalização não pode, ausentes quaisquer fatos novos, simplesmente mudar de idéia após a constituição do crédito e a notificação do contribuinte, passando a entender, com base nos mesmos fatos - já

conhecidos e valorados - que estaria configurada hipótese de simulação;

142)

dentre as hipóteses taxativas que autorizam a revisão do lançamento pelas autoridades administrativas não consta a modificação da interpretação quanto aos fatos já conhecidos e apreciados por ocasião do lançamento original. E nem poderia, eis que essa matéria é regulada expressamente no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida de ofício nos critérios adotados no lançamento somente pode ser adotada para fatos geradores posteriores. Não fosse assim, a Fiscalização teria carta branca para alterar quaisquer lançamentos anteriores, ao sabor das mudanças de interpretação, fazendo letra morta da regra contida no artigo 146 do CTN;

143)

assinale-se que o lançamento complementar teve como único propósito elevar a penalidade aplicada no lançamento original. Porém, todos os fatos que motivaram o novo entendimento da Fiscalização a respeito da aplicabilidade da multa qualificada já eram do conhecimento das autoridades autuantes quando da lavratura dos autos de infração parciais relativos ao ano-calendário 2005;

144)

vale dizer, não houve descoberta de fato ou documento novo que pudesse justificar o fato de, somente agora, a Fiscalização imputar à Recorrente conduta dolosa, fraudulenta ou simulada. O que ocorreu foi verdadeiramente uma mudança de interpretação das autoridades fiscais em relação aos fatos;

145)

ausentes os pressupostos autorizadores da revisão de ofício, e demonstrada a decadência operada, impõe-se o reconhecimento da nulidade do procedimento, bem como das exigências dele decorrentes. Na remota hipótese de assim não entender essa colenda turma julgadora (o que ora se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade), a imposição da referida multa jamais poderá prevalecer em vista de tudo quanto foi exposto na impugnação apresentada em face dos autos de infração parciais relativos ao ano-calendário 2005;

146)

com efeito, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10880.721767/2010-41, quando deverá ser julgada improcedente a autuação relativa ao ano de 2005, este lançamento não poderá ter outra sorte. Ademais, todos os argumentos expostos no item “5”

acima aplicam-se igualmente a este lançamento suplementar, no que se refere à impossibilidade de agravamento da penalidade aplicada, e deverão ser acatados para o fim de cancelar essa exigência, na remota hipótese em que a autuação relativa ao ano de 2005 seja mantida

- 147) todas as supostas infrações descritas nos autos de infração foram praticados por empresas sucedidas pela Recorrente. No entanto, o v. acórdão recorrido sustenta a manutenção do lançamento das multas à sucessora, com fundamento em equivocada interpretação do Código Tributário Nacional;
- 148) a responsabilidade tributária dos sucessores é disciplinada no Código Tributário Nacional nos artigos 129 e seguintes. Nos termos do artigo 132, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas;
- 149) não se pode deferir interpretação extensiva ao artigo 132 do Código para, assim, abranger as penalidades tributárias, especialmente quando a exigência fiscal correspondente é formalizada após a efetiva ocorrência do evento sucessório, como no presente caso;
- 150) note-se que o artigo 134 do CTN, ao atribuir a responsabilidade tributária do contribuinte nas situações ali apontadas a outrem, dispõe expressamente que essa responsabilidade se dará relativamente ao cumprimento da "obrigação principal", que, como bem se sabe, engloba indistintamente os tributos e as multas sancionatórias. Nesse caso, não há dúvidas de que a transferência da responsabilidade tributária ocorrerá tanto no que se relaciona ao não recolhimento de tributos, quanto no que concerne ao pagamento da multa daí decorrente, na medida em que o legislador, de forma expressa, assim determinou;
- 151) o mesmo não ocorreu, entretanto, na hipótese do artigo 132 do CTN, pelo qual o legislador optou pela transferência da responsabilidade tributária somente no tocante ao pagamento dos tributos devidos pela sucedida;
- 152) sendo assim, jamais poderá prosperar a exigência das multas lançadas, notadamente aquela decorrentes do

descumprimento de obrigação acessória ou impostas de forma agravada;

153)

ainda que, em total desrespeito à legislação tributária, se admitisse que a sucessão tributária ocorre também relativamente às multas punitivas — o que, como visto, não corresponde à realidade —, é de se ressaltar que a única justificativa plausível para tal assertiva seria o fato de que o respectivo valor integraria o passivo da empresa sucedida, e que, por esse motivo, deveria ser suportado pela sucessora;

154)

contudo, nos casos como o presente, em que o lançamento da multa é efetuado após a ocorrência do evento sucessório, não há que se falar em integração do montante correspondente ao passivo da sucedida.

Tendo em vista de tudo quanto foi exposto acima, à luz da legislação e da jurisprudência, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente recurso, e julgada totalmente improcedente a autuação, protestando pela juntada posterior de documentos, em atenção ao princípio da verdade material.

Especificamente com relação à glosa dos valores de IRRF deduzidos pela Recorrente, requer sejam devidamente considerados os informes de rendimento apresentados em relação ao ano-calendário 2007, e que, em caso de dúvida, sejam baixados os autos em diligência para o fim de confirmar que as receitas que ocasionam as retenções foram levadas em consideração na declaração de ajuste.

Finalmente, com relação à glosa dos valores de IRRF deduzidos nos anos de 2008 e 2009, a Recorrente reitera seu pedido de que seja reformado o acórdão recorrido, ou, por economia processual, sejam baixados os autos e determinada a diligência solicitada nos termos do artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, para que seja realizada a necessária verificação, sob pena de enriquecimento ilícito da União e preterição do seu direito a ampla defesa, com a expedição de ofícios às seguintes entidades, intimando-as a informar as retenções efetuadas, naqueles anos, em relação a rendimentos da TIM Nordeste S/A e da TIM Nordeste Telecomunicações S/A: Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Morgan, J. Safra, Banco do Nordeste, BBM S/A, IBI, ABC Brasil, ABN Real, Citibank, Unibanco, Schahin, Fibra, Panamericano, Votorantim, Itaú, Bradesco, Alfa, Sofisa, Indusval, Cruzeiro do Sul, Pine, Daycoval, Fidis, Bonsucesso e Santander.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Os requisitos de recorribilidade estão presentes, na interposição do presente recurso voluntário. Dele conheço.

De início, a questão da alegada decadência.

A Recorrente suscita o debate sobre o eventual óbice ao exercício do direito potestativo do Estado de efetuar o lançamento para a constituição de crédito tributário relativo a fatos ocorridos em 2000, considerando que a Recorrente fora cientificada das exigências fiscais em 2011. Nesse caso, dever-se-ia reconhecer a decadência, conforme alega, anulando parcialmente o auto de infração para dele excluir as exigências derivadas da prática de amortização de ágio em desconformidade com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, constante da acusação.

Não há como amparar a pretensão da Recorrente, que se baseia na circunstância de que a reorganização societária que originou a despesa de ágio ocorreu no ano-calendário de 2000.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que o IRPJ e a CSLL, exigidos nos autos de infração ora contestados, são tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação. Isso porque, nos termos do artigo 150 do CTN, a lei atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento de tais exações, sem o prévio exame da autoridade administrativa. Desse modo, já considerando que o IRPJ e a CSLL são submetidos à disciplina do lançamento por homologação, discute-se se estariam sujeitos ao prazo decadencial refletido no § 4º do artigo 150 do CTN ou no artigo 173, inciso I, do mesmo Código.

Consoante o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consagrado na decisão proferida no julgamento do REsp nº 973.733, submetido ao procedimento dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, “*o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*” Vale dizer que, havendo previsão legal que obrigue a antecipação do tributo sem a anterior anuência da autoridade tributária, dever-se-á aplicar a regra que dimana do artigo 173, inciso I, do CTN, caso inexista pagamento antecipado.

Por outro lado, incidirá a regra que ressai do § 4º do artigo 150 do CTN, verificando-se o adiantamento de tributo cuja antecipação, sem o prévio assentimento da autoridade fiscal, decorrer de previsão legal. Todavia, se restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72)

Seja como for, tanto o artigo 173, inciso I, do CTN, quanto o § 4º do artigo 150 do referido Código não podem ser aplicados antes da ocorrência do fato gerador do tributo, afinal o lançamento reporta-se à data em que este fato ocorreu (artigo 144 do CTN). Em outras palavras, enquanto não ocorrido o fato gerador do tributo não há o que se lançar, motivo por que não se pode pretender que se inicie a contagem do lapso decadencial enquanto o Fisco estiver impossibilitado de constituir de ofício o crédito tributário. Por essa razão, não há como acolher o pleito da Recorrente, formulado no pedido de que se considere o ano-calendário de 2000 como o começo da contagem do período decadencial. Para suportar tal pedido, a Recorrente alega que as operações societárias reportadas no lançamento tributário datam do ano-calendário de 2000. Essa alegação em nada socorre à Recorrente, diante do fato de que o

ágio constituído só surtiu efeitos tributários, no caso em exame, mediante a dedução de despesas com a amortização desse ágio nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008. Está claro, pois, que, em 2000, o Fisco não podia constituir o crédito tributário decorrente de infrações surgidas entre 2006 e 2008. Nessas circunstâncias, impede negar provimento ao recurso voluntário, no tocante ao pretendido reconhecimento da decadência, para todos os anos-calendário retratados nos autos de infração.

Passando ao mérito.

1) Adição não computada na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL - Despesa não dedutível - amortização de ágio (Tim Nordeste Telecomunicações S/A ano-calendário de 2006, e Tim Nordeste S/A - anos-calendário de 2006, 2007 e 2008).

Explica a Fiscalização, inicialmente, que os lançamentos tributários constantes dos autos deste processo decorreram, exclusivamente, de fiscalização realizada para a verificação da regularidade das apurações concernentes às pessoas jurídicas Tim Nordeste Telecomunicações S/A e Tim Nordeste S/A, ambas sucedidas por Tim Celular S/A.

Consoante a narrativa fiscal no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 75/145, em decorrência do processo de reestruturação e privatização do sistema de telefonia brasileiro, a pessoa jurídica Telecomunicações Brasileiras S/A - TELEBRÁS, em maio/1998, promoveu sua cisão parcial, resultando na constituição de doze sociedades anônimas, entre elas Tele Nordeste Celular Participações S/A ("TNC"), "holding" controladora das seguintes empresas prestadoras do serviço móvel celular (Banda "A"), denominadas operadoras: Telepisa Celular S/A, Teleceará Celular S/A, Telpe Celular S/A, Telpa Celular S/A, Telasa Celular S/A e Telern Celular S/A .

No leilão de privatização realizado em julho/1998, o controle acionário (51,79% do capital votante) de TNC foi adquirido, com pagamento de ágio, por Bitel Participações S/A e por UGB Participações S/A, sendo de 50% a participação de cada um. Posteriormente, a parcela de UGB foi também adquirida por Bitel. Ou seja, no primeiro momento, Bitel adquiriu, em leilão público, o lote de 32.202.575.562 ações ordinárias da TNC, pelo valor total de R\$ 327.409 mil, com ágio de R\$ 298.569 mil. No segundo momento, Bitel adquiriu da UGB um segundo lote de 32.202.575.562 ações ordinárias de TNC pelo valor total de R\$ 373.324 mil, com ágio de R\$ 342.131 mil. Portanto, Bitel acumulara ágio total de R\$ 700.733 mil, que se referem à diferença entre o valor pago por Bitel e o valor contábil das ações de TNC. Os recursos necessários à aquisição das ações de TNC estavam devidamente suportados em capital próprio de Bitel e financiamento da União.

Visando à transferência do ágio pago por Bitel para pessoas jurídicas geradoras de receita tributável (operadoras), iniciou-se um processo de reestruturação societária no âmbito da TNC. Na primeira etapa da reestruturação, o ágio foi transferido para TNC em consonância com os seguintes estágios:

- a) em 7 de janeiro de 2000, efetivou-se a constituição de 1B2B Participações Ltda (1B2B), empresa efêmera, de propósitos específicos, com capital social de R\$ 1.000,00, dividido em 1000 quotas de valor de R\$ 1,00, das quais o Sr. Robson Goulart Barreto, CPF N.º 787.091.487-87, detinha 999 (novecentas e noventa e

nove) quotas e Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior, CPF N.º 016.415.047-14, detinha 1 (uma) única quota;

- b) já em 31 de março de 2000, promoveu-se a primeira alteração contratual de 1B2B, quando o sócio quotista Robson Goulart Barreto cedeu a totalidade das suas 999 quotas para Bitel pelo valor de R\$ 999,00;
- c) nessa mesmo dia, os sócios quotistas resolveram promover o aumento do capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 673.262.640,00, com emissão de 673.261.640 novas quotas, que foram totalmente subscritas e integralizadas por Bitel, nessa data, mediante a conferência de 64.405.151.125 ações de emissão da TNC, no valor de R\$ 673.262.640,00. Portanto, o Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior cedeu em favor de Bitel o direito de subscrição das novas quotas, continuando a ser detentor de apenas uma quota no valor de R\$ 1,00. Os sócios quotistas, por unanimidade, decidiram transformar a sociedade limitada em sociedade anônima, sob a denominação de 1B2B Participações S/A ("1B2B"), convertendo-se as 673.262.640 quotas representativa do capital social da sociedade em igual número de ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, distribuída entre os sócios na mesma proporção anteriormente detida;
- d) sendo assim, transferiu-se o investimento de Bitel em TNC para 1B2B, embora permanecesse com Bitel o passivo resultante da aquisição das ações de TNC no leilão de desestatização, passando Bitel a manter, então, o controle indireto da TNC;
- e) no laudo de avaliação de ações de TNC (para fins de aumento de capital em 1B2B) e no item 12 do fato relevante publicado em 11 de abril de 2000 pelas empresas 1B2B e TNC, consta: "Como a 1B2B possui apenas um acionista, a Bitel Participações S/A, não havendo a possibilidade do direito de recesso, portanto, a incorporação será aprovada ou desaprovada por 100% das ações do capital social da 1B2B". Entretanto, nada se disse sobre o curioso desaparecimento da participação que o Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior detinha na empresa 1B2B. Daí se conclui que 1B2B tornou-se subsidiária integral de Bitel;
- f) tendo em vista que o único ativo de 1B2B era o investimento detido em TNC, aprovou-se, em AGE de 28/04/2000, a incorporação (e consequente extinção) de 1B2B por TNC, pelo valor contábil, mediante o

recebimento, pelos acionistas da sociedade incorporada, de ações da sociedade incorporadora;

- g) nesses termos, em razão da incorporação, Bitel recebeu, em substituição das ações de 1B2B, ações da TNC na mesma quantidade e espécie das ações originais, subrogando-se nos mesmos direitos e obrigações, sem que tenha havido alteração no capital da TNC no momento da incorporação. Aqui, Bitel recuperou o investimento, porém sem o destaque do ágio, ou seja, o valor do ágio já estava contido no valor do investimento;
- h) a operação de incorporação resultou, em TNC, na constituição de um ativo diferido (ágio líquido) e, em contrapartida, em um passivo (provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido) e um patrimônio líquido, na conta de reserva especial de ágio, correspondente a diferença (ágio menos provisão).

Na segunda etapa da reestruturação com vistas à transferência do ágio para as pessoas jurídicas geradoras de receitas tributárias (geradoras), TNC realizou cisão parcial, aprovada em AGE de 30/06/2000, e transferiu o ágio para as operadoras Telasa, Telern, Telepisa, Teleceará e Telpa, controladas pela TNC.

O ativo diferido e a provisão na TNC, após o processo de incorporação de 1B2B, em 28/04/2000, acrescidos de uma conta caixa com R\$ 100.000,00 (cem mil reais), foram cindidos e vertidos para as operadoras acima identificadas. Na ocasião, aprovou-se o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e o Laudo de Avaliação, elaborado pela empresa ACAL Consultoria e Auditoria S/C, que, na data de 31/05/2000, avaliou o acervo líquido total a ser cedido em R\$ 203.255 mil, passando o capital social da TNC, com a cisão parcial e a redução de R\$ 100.000,00, para a importância de R\$ 108.842 mil.

Como se pode ver nos documentos que compõem estes autos, em 30/06/2000 foram realizadas AGE nas operadoras Telasa, Telern, Telpe, Telepisa, Teleceará e Telpa (registradas nas correspondentes juntas comerciais dos seus Estados nas datas: 24/07/2000, 13/07/2000, 21/07/2000, 20/07/2000, julho/2000 e 27/07/2000 respectivamente), quando foi aprovado o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e o Laudo de Avaliação elaborado pela empresa ACAL S/C, que, na data-base de 31/05/2000, avaliou o acervo líquido da Companhia TNC a ser cedido e incorporado por aquelas operadoras, da seguinte forma:

Incorporado pelas Operadoras da seguinte forma:				
Operadora	Acervo Líquido da TNC a ser cindido	Reserva Especial de Ágio	Reserva de Capital	Capital Social
TELASA	R\$ 20.671.112,82	R\$ 20.660.942,82	R\$ 10.165,00	R\$ 5,00
TELERN	R\$ 17.662.927,28	R\$ 17.654.237,28	R\$ 8.685,00	R\$ 5,00
TELPE	R\$ 95.022.077,14	R\$ 94.975.327,14	R\$ 46.745,00	R\$ 5,00
TELEPISA	R\$ 11.057.124,43	R\$ 11.051.674,43	R\$ 5.445,00	R\$ 5,00
TELECEARÁ	R\$ 42.805.657,26	R\$ 42.784.607,26	R\$ 21.045,00	R\$ 5,00
TELPA	R\$ 16.036.881,04	R\$ 16.028.991,04	R\$ 7.885,00	R\$ 5,00
TOTAL	R\$ 203.255.779,97	R\$ 203.155.779,97	R\$ 99.970,00	R\$ 30,00

Do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da TNC devem ser salientados os seguintes tópicos, por sua relevância:

"CONSIDERANDO que a cisão parcial da TNC com incorporação da parcela cindida pelas Incorporadoras justifica-se tendo em vista a impossibilidade de utilização total do benefício fiscal resultante da recente incorporação do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S/A, por ausência de receitas tributáveis em montante suficiente na TNC"; (grifei)

"CONSIDERANDO que as Incorporadas (sic) são controladas pela TNC e se beneficiarão da transferência do benefício fiscal resultante da incorporação do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S/A uma vez que geram receitas tributáveis em decorrência de suas operações." (grifei)

"Cláusula Quarta - Os elementos ativos e passivos que formarão a parcela do acervo cindido da TNC são os seguintes:

Elementos Ativos	
Ativo diferido (estimado)	R\$ 597.516.000,00
Disponibilidades	R\$ 100.000,00
Elementos Passivos	
Provisão para Manutenção da Integridade	
Do Patrimônio Líquido (estimada)	R\$ 394.360.560,00
Acervo Líquido Cindido	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 203.155.440,00
Capital Social	R\$ 100.000,00
Total do Acervo Líquido Cindido	R\$ 203.255.440,00

"Cláusula Quinta - O acervo cedido da TNC será incorporado em cada uma das Incorporadoras na seguinte proporção, de acordo com o laudo de avaliação:

<u>Telasa Celular (10,17%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 20.660.908,25
Capital Social	R\$ 10.170,00
<u>Telpe Celular (46,75%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 94.975.168,20
Capital Social	R\$ 46.750,00
<u>Telpa Celular (7,89%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 16.028.964,22
Capital Social	R\$ 7.890,00
<u>Teleceará Celular (21,05%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 42.764.220,12
Capital Social	R\$ 21.050,00
<u>Telern Celular (8,69%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 17.654.207,74
Capital Social	R\$ 8.690,00
<u>Telepisa Celular (5,45%):</u>	
Reserva Especial de Ágio (estimada)	R\$ 11.071.971,48
Capital Social	R\$ 5.450,00

"Cláusula Nona - Na medida que o benefício fiscal oriundo da amortização do ativo diferido incorporado seja realizado, a respectiva reserva especial de ágio será capitalizada, conforme o disposto no art. 7.º da instrução CVM n.º 319/99, ou seja, será capitalizada a favor do acionista controlador, [...]" (grifei)

Dos fatos relevantes da cisão da TNC, por ela divulgados ao mercado em geral e aos demais interessados, chama-se a atenção especialmente para os que constam abaixo arrolados:

"Estrutura Societária Atual: a TNC detém: (a) 97,9% do capital votante e 77,6% do capital total da TELASA CELULAR; 95,1% do capital votante e 71,5% do capital total da TELPA CELULAR; 92,6% do capital votante e 75,4% do capital total da TELERN CELULAR; 85,3% do capital votante e 79,3% do capital total da TELECEARÁ CELULAR; 97,9% do capital votante e 78,5% do capital total da TELEPISA CELULAR e 95,1% do capital votante e 77,2% do capital total da TELPE CELULAR. Portanto, segundo a definição contida no art. 116 da Lei n.º 6.404/76, a TNC é o acionista controlador das Operadoras." (grifei)

"Operação Pretendida. A TNC e as Operadoras desejam realizar uma reorganização societária, através da qual parte da TNC será cindida para as Operadoras, as quais absorverão tal acervo cindido. Este acervo é composto por dois ativos: um ativo diferido (ágio) no valor patrimonial estimado de R\$ 597.516.000,00 e um caixa no valor de R\$ 100.000,00, o que perfaz um acervo total estimado de R\$ 597.616.000,00. O ativo diferido retromencionado será ajustado por uma provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido, em montante correspondente a 66% de tal ativo diferido, conforme mais detalhadamente descrito no item 5 abaixo. Consoante o disposto no Protocolo e Justificação de Cisão Parcial a ser oportunamente submetido à análise e deliberação das Assembléias Gerais Extraordinárias da TNC e das Operadoras, este acervo cindido será compartilhado entre as Operadoras da seguinte forma: a TELASA CELULAR receberá 10,17%; a TELPA CELULAR receberá 7,89%; a TELERN CELULAR receberá 8,69%; a TELECEARÁ CELULAR receberá 21,05%; a TELEPISA CELULAR receberá 5,45% e TELPE CELULAR receberá 46,75%." (grifei)

"Motivos da Operação. A operação de que se trata visa ao fortalecimento da estrutura do grupo econômico ao qual pertence a TNC. A operação em tela representa a concretização dos objetivos traçados por ocasião da incorporação da sociedade IB2B Participações SA, pela TNC realizada em 28 de abril de 2000. A presente cisão parcial foi a medida mais eficiente encontrada pelas empresas envolvidas para aproveitar o benefício fiscal gerado pela amortização do ágio no âmbito das Operadoras, conforme antecipado no item 15 do Aviso de Fato Relevante referente à aludida incorporação, o qual fora publicado em 13 de abril na Gazeta Mercantil." (grifei)

"Benefícios da Operação. Em virtude da operação em tela, as Operadoras, e por conseguinte, o Grupo Econômico como um todo, terão a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio surgido nas Operadoras através da cisão parcial da TNC. O valor total estimado dessas economias, as quais serão percebidas no decorrer dos próximos 10 (dez) anos é de R\$ 203.155.440,00. (grifei)

"Ausência de Transferência de Passivos. Nenhuma dívida ou obrigação será transferida para as Operadoras em Virtude da cisão. O único elemento passivo a ser registrado pelas Operadoras em virtude da cisão parda objeto do presente Aviso de Fato Relevante é uma provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido, a qual corresponde a 66% do total do ágio transferido para as Operadoras por força da cisão. Esta provisão tem por objetivo preservar o fluxo "de dividendos dos acionistas das Operadoras, possibilitando, assim, que a amortização do ágio torne-se neutra no tocante ao fluxo de dividendos a serem pagos pelas Operadoras, concretizando, a&s&fti, o preceito contido no art 16 da Instrução CVM n.º 319/99." (grifei)

"Atos Societários e Negociais Anteriores à Cisão. Conforme mencionado no item 3 acima, a TNC incorporou a IB2B Participações S/A, em 28 de abril de 2000. Em função desta incorporação, tornou-se possível que a TNC absorvesse o ativo diferido (ágio) que ora é transferido para as Operadoras através da cisão parcial da TNC. Os Conselhos de Administração da TNC e das Operadoras aprovaram, em tese, a operação de cisão com absorção (incorporação) da parte cindida pelas Operadoras, respectivamente, em 30 de maio de 2000 e em 12 de junho de 2000" (grifei)

A terceira etapa do processo de reorganização ocorreu em 30/06/2004, com a incorporação das outras operadoras pela Telpe. Nessa data, foram realizadas AGE nas

operadoras Telasa, Telern, Telepisa, Teleceará e Telpa, com a aprovação dos Protocolos e Justificação de Incorporação dessas companhias pela Telpe, celebrados em 14 de janeiro de 2004. Com as incorporações, operou-se a mudança da razão social da companhia, **passando para Tim Nordeste Telecomunicações S/A.**

Em 30/06/2006, a pessoa jurídica Maxitel S/A incorporou a Tim Nordeste Telecomunicações S/A e **alterou sua razão social para Tim Nordeste S/A.** Contudo, os efeitos desta incorporação no âmbito tributário foram desconsiderados pela Fiscalização, conforme o descrito nos parágrafos de número 09 a 43 do Item 1 do Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

Por último, em AGE realizada em 31/12/2009 na Tim Nordeste S/A, foram aprovados o Protocolo e Justificação de Incorporação e o Laudo de Avaliação, declarando-se efetivada a incorporação da companhia pela Tim Celular S/A.

Uma vez sintetizado o processo de reorganização, insta iluminar os seguintes trechos da argumentação da Fiscalização, os quais abraço por sua sintonia com a realidade e com o direito aplicável à espécie:

- 116 "Examinando a operação triangular como um todo, constatamos que em cada etapa houve transferência e troca de ações, visando o objetivo final de dedução da amortização do ágio, sem que o ágio embutido nessas ações em nenhum momento tenha sido pago. Senão (sic), vejamos:
- 117 Na primeira etapa, a 1B2B aumentou seu capital mediante a conferência do 64.405.151.125 (sessenta e quatro bilhões, quatrocentos e cinco milhões, cento e cinqüenta e um mil, cento e vinte e cinco) de ações ordinárias nominativas sem valor nominal de emissão da TNC de propriedade da Bitel, A Bitel que a essa altura já era a única acionista daquela empresa, trocou a mesma quantidade de ações que possuía, de emissão da TNC, pelas ações da 1B2B. Ou seja, as ações adquiridas com ágio no leilão de desestatização foram trocadas pelas ações da 1B2B. Logo, o ágio embutido nas ações da TNC foi transferido para a 1B2B.
- 118 Pergunta-se; o ágio foi pago? Não, porque foram emitidas pela 1B2B tantas ações quantas necessárias para absorver exatamente a mesma quantidade de ações da TNC, mediante troca pura e simples de ações.
- 119 Na segunda etapa - a de incorporação, sem aumento do capital social, e consequente extinção da 1B2B (subsidiária integral da Bitel) pela TNC - esta recebeu, com ágio, ações dela própria, no total de 64.405.151.125, que estavam em poder da 1B2B. Em contrapartida, a Bitel, única acionista da 1B2B recebeu, em substituição à sua participação nesta companhia extinta, a mesma quantidade e a mesma espécie das ações vertidas para a TNC fruto da incorporação, ou seja, a Bitel recebeu de volta as mesmas 64.405.151.125 de ações da TNC que havia adquirido em agosto de 1998 no leilão de privatização (32.202.575.562 de ações) e posteriormente (em março de 1999) da empresa UGB (32.202.575.562 de ações);

- 120 Houve pagamento do ágio nesta etapa da operação? Mais uma vez, não. Ocorreu apenas uma troca de ações, cujo valor nominal de cada ação reflete o ágio correspondente à negociação.
- 121 Resumindo a Operação: o montante de 64.405.151.125 de ações ordinárias de emissão da TNC foram adquiridas pela Bitel (juntamente com a UGB) em leilão, que as transferiu para a 1B2B, que foram transferidas para a própria TNC e que retornaram para a Bítel, voltando esta empresa à condição de controladora direta da TNC (com a transferência" das ações para a 1B2B estava ela na condição de controlador indireto).
- 122 Desse modo, a quantidade de ações sempre permaneceu a mesma, mudando apenas de "mãos". O investimento e o ágio refletido no valor nominal das ações (tanto o verificado no leilão de desestatização, bem como o resultante de laudo de avaliação das ações) retornaram à controladora original - a Bitel - mas a contínua transferência e troca de ações teve como efeito o não pagamento efetivo do ágio agregado ao valor.
- 123 Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constatamos que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária.
- 124 Está-se, portanto, diante de um caso era que uma sociedade beneficiou-se de uma dedução prevista na legislação fiscal - o art. 386, inciso III, do RIR/1999 - sem que tenha havido o correspondente e efetivo pagamento do ágio, nem a extinção do investimento na Bitel, conforme o exposto no item 125 (o que ocorreria se a investidora - Bitel tivesse incorporado a investida -TNC, ou visse (sic) versa), daí resultando em dano efetivo ao Erário.
- 125 A própria finalidade do instituto da incorporação, mencionada no início, como forma de agregação de empresas, não se verificou no caso, porque a Bitel, que detinha inicialmente 64.405.151.125 de ações ordinárias de emissão da TNC, ao término das operações permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controladora direta da TNC. Ou seja, nada mudou. A TNC, por seu turno, que no início era controlada diretamente pela Bitel ao fim das operações continuou sendo controlada diretamente por esta empresa.
- 126 Também o instituto do ágio restou desfigurado, pois este, como dito anteriormente, pressupõe efetivo pagamento a maior na aquisição de bens. O ágio meramente escritural, como o que se vê da incorporação da 1B2B pela TNC, eis que não houve o seu efetivo pagamento, distorce a sua figura.
- 127 Encontrando-se a Bitel, naquela ocasião, impedida pela legislação fiscal de se beneficiar da amortização do ágio pago no leilão de desestatização, o que somente seria possível caso se seguisse ao seu pagamento, incorporação, fusão ou cisão entre a Bitel e a TNC, concluímos que a operação foi engendrada seguindo os preceitos da legislação societária, com vistas a que esse benefício fiscal fosse alcançado não pela Bitel, mas sim por outra empresa do grupo - a

TNC e logo em seguida, quando da ocorrência de sua cisão parcial (anteriormente abordada), pelas Operadoras: TELPE, TELAS A, TELERN, TELPA, TELEPISA E TELECEARÁ na etapa da cisão parcial da TNC - o que indiretamente lhe favoreceria, por ser a Bitel a controladora direta da TNC. Quem, portanto, lucrou com a operação realizada? O grupo."

O último parágrafo reproduzido acima - nº 127 - está relacionado diretamente ao trecho da defesa em que a Recorrente traz à tona os pontos seguintes da tese defensiva:

- o ágio tinha efetivamente valor econômico na privatização, pois era considerado na avaliação dos ativos das empresas privatizadas. Tanto assim que a Lei nº 9.532/1997 veio autorizar expressamente sua dedução;

- acrescente-se ao exposto que não há espaço para se falar em falta de propósito negocial. No caso em tela, o que motivou a realização do aumento de capital de 1B2B Participações com ações da TNC, para posterior incorporação, formando o ativo diferido dedutível, foi a já referida necessidade de observar a legislação de direito societário e regulatório, além de atender aos objetivos empresariais de favorecer a atuação das empresas operadoras;

- contudo, caso TNC incorporasse Bitel (e houvesse posterior incorporação das operadoras) ou viesse a ser por ela incorporada, as empresas envolvidas incidiriam no disposto no artigo 117, § 1º, "b", da Lei das S/A, pois haveria a obtenção de vantagens indevidas pelo controlador em prejuízo dos acionistas minoritários (como já visto, a assunção, por TNC, do passivo de Bitel advindo da aquisição de controle da própria TNC e amortização do ágio pago contra os lucros futuros, reduzindo os dividendos a serem pagos a todos os acionistas); -

- justamente por essa razão é que se utilizou o modelo de acordo com o qual Bitel capitalizou uma outra sociedade (1B2B Participações) com as ações de TNC, o que não envolveria a transferência de dívida contraída para a aquisição do controle de TNC. Isso feito, a nova controladora (1B2B Participações) poderia incorporar ou ser incorporada pela TNC. Desse modo, estariam atendidas as disposições da Lei das S/A e da Instrução CVM nº 319/99, de tal forma que os direitos dos acionistas minoritários não seriam prejudicados;

- dessa forma, também era atendida a legislação do setor de telecomunicações (artigo 202 da Lei nº 9.472/97 - LGT, artigo 7º do Decreto nº 2.354/1998 e artigo 1º do Decreto nº 2.617/1998), pois evitavam-se: (i) a perda do poder de controle por Bitel da participação em TNC, o que ocorreria se houvesse sua incorporação por TNC, bem como a incorporação das operadoras (ou vice-versa), e (ii) a supressão de uma empresa "holding" nacional controladora da TNC. Percebe-se que inequivocamente havia um interesse de cunho regulatório a guiar os atos praticados e não um interesse fiscal de obter um benefício que, de outro modo, as leis tributárias não garantiriam.

Divergindo da Recorrente e alinhando-me à assertiva fiscal consignada no supradestacado item 127, sou da opinião de que a Recorrente revela, com esses mesmos argumentos, que intentou construir uma via pela qual pudesse pretensamente gozar do benefício fiscal da Lei nº 9.532/1997 sem malferir os aspectos regulatórios ou societários afetos ao caso. Portanto, seus objetivos eram exclusivamente fiscais e dependentes do planejamento que levou adiante, articulando transferências societárias restritas a empresas relacionadas entre si, não independentes e todas integrantes do Grupo Tim.

Aqui, é preciso salientar que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 autoriza a amortização apenas quando uma pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

"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":

[...]

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 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98) (grifei)

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 prevê que o disposto no artigo anterior é aplicável quando a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária:

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária"*

Por outro lado, o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação então em vigor, prescrevia o desdobramento, na época da aquisição, do custo de aquisição, distinguindo a parcela relativa ao valor de patrimônio líquido daquela referente ao ágio ou deságio:

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21;

e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

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

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

- a) *valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) *valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) *fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.”*
(grifei)

Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial. Nesse círculo, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 dispõe no sentido de que o ágio deve ser apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual, por sua vez, determina que o ágio corresponde à parcela do custo de aquisição do investimento avaliado pela equivalência patrimonial que excede seu valor do patrimônio líquido, na época da aquisição. Portanto, em breve síntese, não se pode falar em ágio se a mais valia do investimento não for gerada em ato de aquisição, e isso supõe dispêndio para se obter algo de terceiro. Ou, de outro modo, isso supõe o sacrifício de outro ativo ou o reconhecimento de um passivo, por quanto o primeiro (sacrifício de um ativo) ou o segundo (reconhecimento de um passivo) são as contrapartidas ao registro do custo do investimento adquirido. Mas o que se vê no caso concreto é um aumento no Patrimônio Líquido em contrapartida a um aumento no Ativo, em decorrência de um negócio “consigo mesmo”. Tal conclusão está em sintonia com a opinião da CVM, exposta no item 20.1.7 do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007¹:

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter

¹ Os Ofícios-Circulares emitidos pela área técnica da CVM têm como objetivo principal divulgar os problemas centrais e esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas e das normas relativas aos Auditores Independentes. Esse ofício-circular também procura incentivar a adoção de novos procedimentos e divulgações, bem como antecipar futura regulamentação por parte da CVM e, em alguns casos, esclarecer questões relacionadas às normas internacionais emitidas pelo IASB. <http://sistemas.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2007.asp>. Acesso em 07/02/2016.

algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

Em verdade, laudos de avaliação como o que foi acostado aos autos, se elaborados em atenção a interesses, apenas, de pessoas jurídicas sob controle comum, servem exclusivamente para embasar a pretensão de reavaliação das participações societárias, e não à formação de ágio. A ilustre Conselheira Edeli Perreira Bessa já se manifestou nesse sentido, na solução de litígio presente no processo administrativo nº 10980.017339/2008-78, conforme excertos a seguir selecionados:

“Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um benefício na tributação do ganho auferido na transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. (grifei)

Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra *Imposto de Renda das Empresas — Interpretação e prática* (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

O art. 438 do RIR/99 dispõe que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.

Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial, não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação, se o investimento passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.

A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP nº 66, de 29-08- 2002, convertido no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, dispondo:

[...]

A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação. (grifei)

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.”

No que tange aos demais argumentos da Recorrente, ponho-me no mesmo prumo que o ilustre Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé , no acórdão nº 1102000.873, na parte em que externa sua apreciação sobre os mesmos fatos examinados no presente feito, malgrado o julgamento anterior estivesse circunscritos aos efeitos gerados no ano-calendário de 2005. Desde logo saliento que seu voto foi vencido, na ocasião, o que em nada altera minha concordância com seu entendimento.

Reitero que a operação em exame naquela oportunidade é exatamente a mesma. Portanto, aplicam-se integralmente, neste ponto, os fundamentos e as referências às operações societárias respeitantes às pessoas jurídicas do Grupo Tim:

"Contudo, necessário se faz que as operações societárias ocorridas sejam orientadas por legítimos propósitos negociais.

De fato, cedo que a recorrente, como qualquer outra pessoa jurídica, tem o direito a organizar a sua vida da maneira que julgar melhor, sendo legítima a busca de configuração que lhe propicie o pagamento do menor imposto possível. Contudo, o direito à auto-organização não é ilimitado, e deve ser exercido na medida em que existam causas reais que justifiquem tal atitude.

Em obra que significou verdadeiro marco no estudo do chamado planejamento tributário, Marco Aurélio Greco observa que a ótica da análise não deve ser feita apenas sob o ângulo da licitude ou ilicitude dos negócios jurídicos praticados, pois a licitude é requisito prévio, mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco.

Ressalta o autor que não apenas a simulação, mas também outras patologias, como a fraude à lei e o abuso de direito, este último especialmente a partir do novo Código Civil de 2002, contaminam o planejamento feito e o tornam inoponível ao fisco.

Destacando que sua posição nada tem a ver com a chamada “interpretação econômica” na aplicação das leis fiscais, pondera o autor que, sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais, e não unicamente fiscais,

a atividade do contribuinte será irrepreensível, e contra ela o fisco nada poderá objetar. Contudo, ao discorrer sobre a figura do abuso de direito no campo do Direito Tributário, afirma:

"No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

(...)

Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprovou; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!"

Ainda segundo o renomado autor, em vista de os negócios jurídicos praticados resultarem do exercício de um direito de auto-organização que se apoia no valor liberdade, e gozarem, portanto, da presunção de não abusividade, incumbe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal.

Na análise das operações efetivamente praticadas e de sua oponibilidade ou não ao fisco, observa Greco que há determinadas circunstâncias ou situações que, embora isoladamente não constituam razão suficiente para inquinar de inoponível determinado ato, demandam especial atenção do intérprete, seja pela sua complexidade, atipicidade ou até mesmo "estranheza". São as operações por ele conceituadas como "preocupantes". A acusação fiscal, pode-se perceber, adotou a classificação exposta por este doutrinador, elencando (sic) as situações "preocupantes" que entendeu presentes no caso, e que sucintamente destaco:

- a) Operações estruturadas em sequência ("step transactions");*
- b) Operações invertidas;*
- c) Uso de sociedades;*
- d) Empresas de passagem;*
- e) Sociedades efêmeras;*
- f) Ágio de si mesmo;*

g) Operações entre partes relacionadas.

No caso concreto, conforme destaquei, não vislumbro, a princípio, restrição a que o ágio em questão venha a ser amortizado por outra empresa qualquer, a qual, por força de evento de fusão, incorporação, ou cisão, passe a efetivamente deter a participação societária anteriormente adquirida com ágio. Nem tampouco há restrições a que sejam sucessivas operações societárias desta natureza.

Contudo, há de se perquirir, em todos esses eventos, se houve efetiva motivação empresarial, ou se se trata apenas de eventos encadeados com finalidade predominantemente fiscal.

Conforme já referido, não há dúvidas de que, acaso tivesse a Bitel incorporado a TNC, ou vice-versa, a empresa daí resultante teria adquirido o direito à amortização do ágio, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, com efeitos fiscais.

Nas razões de defesa, argumenta a recorrente que a Bitel, contudo, não podia incorporar diretamente a TNC, nem ser por ela incorporada, em razão de diversos impedimentos societários e regulatórios, a saber, em síntese:

- a Bitel possuía um passivo vinculado à aquisição da TNC que não poderia ser transferido à TNC, por impedimento da legislação societária;

- a incorporação ou fusão das empresas envolvidas acarretaria a perda do poder de controle da Bitel, o que era vedado pela legislação regulatória do setor (Lei Geral de Telecomunicações – LGT);

- a Anatel somente autorizava a incorporação ou fusão das empresas operadoras em uma única empresa após transcorridos cinco anos da promulgação da LGT, ou seja, julho de 2002.

Ora, o fato de existirem impedimentos societários e regulatórios à incorporação direta, sejam eles quais forem, e os quais fora contornados (ou evitados) mediante os eventos societários praticados, não constitui prova da existência de motivo extratributário para a realização das operações. O que se verifica, no caso, e se irá demonstrar a seguir, é que a motivação para a realização das operações foi exclusivamente tributária, e que a série de eventos societários praticados foi apenas a forma encontrada pela recorrente para obter a desejada redução da carga tributária, a qual, no caso concreto, não podia ser concretizada pela via da incorporação direta.

De fato, a integralização de capital na 1B2B, pela Bitel, com as ações da TNC, não representou qualquer intenção de, efetivamente, constituir empresa que atuasse como holding da participação societária na TNC, tanto assim que a existência da 1B2B foi extremamente breve.

Destaco a seguir algumas características desta empresa.

A empresa 1B2B foi constituída em 07 de janeiro de 2000, pelos Srs. Robson Goulart Barreto e Kenneth Gerald Clark Júnior, ambos membros da banca de advogados da Sociedade Civil Veirano & Advogados Associados, empresa a qual emitiu pareceres em 07/04/2000 e 26/05/2000 a respeito da reorganização societária em questão. O capital social de R\$ 1.000,00 ficou dividido em 1.000 quotas de valor de R\$ 1,00, ficando o Sr. Robson Goulart Barreto com 999 quotas e Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior com 1 quota.

Em 31 de março de 2000 (e registro na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 18/04/2000) foi promovida a primeira alteração contratual da 1B2B (fls. 343351), por meio da qual o sócio quotista Robson Goulart Barreto cede e transfere a totalidade das suas 999 quotas para a Bitel pelo valor de R\$ 999,00. Neste mesmo instrumento os sócios quotistas Kenneth Gerald Clark Júnior e a empresa Bitel promovem o aumento do capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 673.262.640,00, com emissão de 673.261.640 novas quotas, que foram integralmente subscritas e integralizadas pela Bitel mediante a conferência das ações na TNC, tendo o Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior deixado de exercer o seu direito de subscrição das novas quotas, em favor da Bitel, e continuado a ser detentor de apenas uma quota. Ainda no mesmo instrumento, a 1B2B foi transformada em sociedade anônima.

Já em reunião realizada no dia 10 de abril de 2000 (fls. 352354) foi debatida e aprovada a proposta de incorporação da 1B2B pela TNC, bem como foi analisado e aprovado o laudo de avaliação da 1B2B elaborado por empresa especializada (ACAL), com base no qual deu-se o registro do ágio, na 1B2B, no valor líquido de R\$ 605.064.441,00 (descontadas as amortizações do ágio acumuladas até 29/02/2000).

Na Assembléia Geral Extraordinária de 28 de abril de 2000 (fls. 355357), foi aprovada a incorporação da 1B2B pela TNC, considerada como data-base o dia 3 de abril de 2000. Destacou o fisco o curioso “desaparecimento” da participação do Sr. Kenneth Gerald Clark Júnior, uma vez que, tanto no laudo de avaliação elaborado pela ACAL, quanto na própria ata da AGE de 28/04/2000, e ainda, na cláusula quinta do protocolo e justificação de incorporação da 1B2B pela TNC, e nos itens 2, 8 e 12 do fato relevante publicado em 11/04/2000 pelas empresas 1B2B e TNC, consta que a Bitel detém 100% do capital da 1B2B. Transcreve-se a seguir trecho do Protocolo de Justificação da Incorporação da 1B2B pela TNC (fls. 377):

“... a incorporação em tela objetiva fortalecer a estrutura financeira da Incorporadora e/ou suas controladas, através do incremento da sua capacidade de geração de fluxo de caixa e de investimento, fortalecimento este que ocorrerá através do aproveitamento pela Incorporadora e/ou suas controladas em suas operações do benefício fiscal representado pela despesa de amortização do Ágio, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97.”

E, a seguir, trecho do fato relevante publicado em 13/04/2000 pelas empresas 1B2B e TNC (fls. 374):

“3. Motivos da Operação. A operação em tela visa ao fortalecimento da estrutura financeira do grupo econômico, ao qual pertence a TNC, através da criação, na TNC, de um ativo diferido (ágio) e, em contrapartida a este ativo, uma reserva especial de ágio no patrimônio líquido da TNC, tudo conforme o disposto no art. 6º da Instrução CVM 319/99.

4. Benefício da Operação. Em virtude da incorporação em tela, o grupo econômico da TNC terá a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio, surgido em função da incorporação, cujo valor é de R\$ 610.000.000,00 (seiscentos e dez milhões de reais), a ser amortizado em 10 anos. Estima-se que essas economias possam ser da ordem de R\$ 201.000.000,00 (duzentos e um milhões de reais).

Resta claro, assim, que não houve nenhuma outra motivação para esta operação, que não a tributária, mediante a “transferência” do ágio originalmente pago quando da aquisição no leilão de privatização, para fins de seu aproveitamento pelo “grupo econômico da TNC”, conforme acima destacado.

Já na ata da Assembléia Geral Extraordinária de 28 de abril de 2000 da TNC (fls. 415), que aprovou a incorporação da 1B2B, bem como o laudo de avaliação do patrimônio feito pela ACAL, constou o seguinte registro:

“5.3. Informado que a Companhia está estudando e avaliando a maneira mais eficiente possível de o benefício fiscal oriundo da amortização do ágio ser aproveitado no âmbito das sociedades operadoras controladas pela Companhia;”

Em nova Assembléia Geral Extraordinária realizada pela TNC em 30 de junho de 2000 (fls. 416419), foi aprovado o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da TNC, e declarada efetivada a cisão parcial desta, com a incorporação da parcela cindida pelas operadoras, na proporção indicada em laudo elaborado pela ACAL. Transcreve-se a seguir trecho do referido Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da TNC (fls. 461467):

“Considerando a cisão parcial da TNC com incorporação da parcela cindida pelas Incorporadoras justifica-se tendo em vista a impossibilidade de utilização total do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S.A., por ausência de receitas tributáveis em montante suficiente na TNC; e

Considerando que as Incorporadoras são controladas pela TNC e se beneficiarão da transferência do benefício fiscal resultante da incorporação do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S.A., uma vez que geram receitas tributáveis em decorrência de suas operações.

Vem as partes, por este, e na melhor forma de direito (...)"

E, a seguir, trecho do fato relevante divulgado em 13/06/2000 pelas empresas TNC e suas controladas operadoras (fls. 468472):

“3. Motivos da Operação. A operação de que se trata visa ao fortalecimento da estrutura do grupo econômico ao qual pertence a TNC. A operação em tela representa a concretização dos objetivos traçados por ocasião da incorporação da sociedade 1B2B Participações S.A. pela TNC realizada em 28/04/2000. A presente cisão parcial foi a medida mais eficiente encontrada pelas empresas envolvidas para aproveitar o benefício fiscal gerado pela amortização do ágio no âmbito das Operadoras, conforme antecipado no item 15 do Aviso de Fato Relevante referente à aludida incorporação, o qual fora publicado em 13 de abril na Gazeta Mercantil.

4. Benefício da Operação. Em virtude da incorporação em tela, as Operadoras, e por conseguinte, o Grupo Econômico como um todo, terão a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio surgido nas Operadoras através da cisão parcial da TNC. O valor total estimado dessas economias,

as quais serão percebidos no decorrer dos próximos 10 (dez) anos é de R\$ 203.155.440,00.”

Mais uma vez, resta claro que a única motivação para a realização desta operação de cisão parcial da TNC também foi a tributária, agora para possibilitar que as operadoras viessem a gozar da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio, já que a TNC, controladora destas, não gerava “receitas tributáveis em montante suficiente” para aproveitá-lo.

Os demais passos da reestruturação societária efetivados a seguir não tiveram motivação exclusivamente (e nem preponderantemente) tributária. De fato, uma vez tendo a recorrente “transferido” o ágio para as operadoras, e nelas os tendo aproveitado para fins fiscais até janeiro de 2004, a posterior incorporação, pela Telpe Celular S/A, de todas as demais operadoras, representa apenas a concretização de um objetivo empresarial legítimo de consolidação das atividades em uma única empresa.

Da mesma forma, tampouco se vislumbra no evento societário posterior incorporação da TIM Nordeste Telecomunicações S/A, nova denominação da Telpe Celular S/A, em junho de 2006, pela MAXITEL S/A, no mesmo ato renominação TIM Nordeste S/A) motivação exclusiva ou preponderantemente tributária.

Contudo, nos atos anteriormente analisados em detalhe, identifica-se claramente a ocorrência das operações estruturadas em sequência (onde se destacam o exíguo tempo transcorrido entre as operações, e a ausência de alterações substanciais ocorridas entre o “antes” e o “depois”), o uso de sociedade de existência efêmera como empresa de passagem, e a motivação exclusivamente tributária que orientou os atos praticados.

Na peça de defesa, destaca a recorrente que, a partir da aquisição da TNC, passou a existir a necessidade de uma reorganização ampla, que idealmente “viesse a agrupar ... todas as empresas envolvidas (Bitel, TNC e as seis operadoras) em uma só, dai resultando uma empresa operacional de maior porte, com valor patrimonial condizente com seu valor de mercado”, e que “entre as vantagens dessa operação estavam a obtenção de ganho de escala e a economia de custos”.

Como exemplo desses ganhos de escala, cita a obtenção de empréstimos menos custosos (já que as instituições financeiras levam em consideração o porte da empresa para conceder empréstimos e fixar o percentual de juros), o maior poder de negociação com os fornecedores, e a redução de custos operacionais em geral.

Na verdade, nem mesmo após toda a reorganização levada a efeito, consta que tenha a empresa Bitel, ou mesmo a TNC, se agrupado ou incorporado às demais. De fato, e somente em janeiro de 2004, apenas as seis operadoras é que se consolidaram em uma só.

Portanto, se algum “prejuízo” ou dano comercial — decorrente da impossibilidade de se obter os ganhos de escala antes de janeiro de 2004 — ocorreu, este foi naturalmente absorvido pelas empresas em questão.

Afinal, se há impedimentos societários ou regulatórios para que a consolidação das empresas em uma só se efetive, pouco ou nada há a fazer.

Contudo, na seara tributária, parece não concordar a recorrente que os impedimentos societários e regulatórios à prática dos eventos desejados possa

constituir óbice a que alcance o seu “legítimo direito” à amortização do ágio pago para fins fiscais.

Ora, conforme exposto no presente voto, a legislação fiscal tornou-se, com a Lei nº 9.532/97, muito mais restritiva com relação à possibilidade de amortização do ágio para fins fiscais. Longe de fazer parte de um “pacote de benefícios” oferecido às empresas vencedoras dos leilões de privatização, trata a lei em questão apenas de regular os efeitos ocorrentes a partir de eventos de fusão, incorporação ou cisão ocorridos, e quando orientados estes por legítimos interesses empresariais.

Pode-se dizer que parte a recorrente do pressuposto de que haveria um “direito natural” à amortização do ágio para fins fiscais, e que este não poderia ser “suprimido” por conta de impedimentos societários ou regulatórios, quando na verdade se verifica que a lei fiscal é muito restritiva com relação à amortização do ágio, mesmo quando este tenha sido efetivamente pago, como o foi, no presente caso. Tanto é assim que, conforme também exposto no presente voto, o aproveitamento fiscal do ágio efetivamente pago, mas já amortizado contabilmente, somente é previsto para os casos de alienação ou liquidação do investimento, mas não para os casos de extinção de participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão. Não cabe aqui questionar a opção do legislador, mas apenas registrar que assim foi por ele disciplinada a matéria.

No caso, portanto, os impedimentos societários e regulatórios existentes fizeram com que a recorrente não pudesse naquele momento promover a incorporação nos moldes que alegadamente desejava realizar, e este fato traz, como de fato trouxe, implicações em todas as órbitas da vida empresarial, inclusive a tributária.

Com relação às alegações recursais de que não poderia o fisco desconsiderar as suas operações para fins fiscais antes da vigência e devida regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do CTN, sirvo-me mais uma vez do magistério de Marco Aurélio Grecos para refutá-las:

“Tratando-se de abuso de direito, o Código Civil assumiu postura clara e inequívoca no sentido de prever que configura ato ilícito. Isto significa que, na hipótese de abuso de direito no campo tributário, haverá uma ilicitude e, portanto, deixará de ser caso de elisão para configurar conduta ilícita (se evasão, sonegação ou outra figura, não é o momento de examinar). Portanto, ainda que o abuso implique uma dissimulação, a ilicitude originária contamina a operação e, portanto, não é o caso de desconsiderar, mas de identificar o ilícito cometido. O Fisco não fica jungido aos procedimentos do artigo 116, parágrafo único, pois aplica-se o artigo 149 do CTN.”

O CARF também tem adotado firme posição no sentido da necessidade da existência de propósito negocial para que sejam aceitas as consequências tributárias de determinados atos, bem como vem acolhendo a possibilidade do reconhecimento do abuso de direito.

Neste sentido, ainda que o caso concreto verse sobre situação diversa da tratada nos presentes autos, transcrevo a seguir ementa de recente julgado do CARF:

“CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

**GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO.
ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.**

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeiçoar a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.” (Acórdão no 1103000.501, de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes)

Em conclusão deste tópico, corretos estão os lançamentos fiscais, tanto na parte que se refere à falta de adição da amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quanto na parte que se refere à exclusão indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sendo de se destacar apenas que, com relação à exclusão, conforme exposto no voto, há motivos adicionais (em relação à falta de adição) para considerá-la indevida.

De fato, conforme exposto, a partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio passa a ser feita apenas contabilmente (embora com fins também fiscais), e o ágio já amortizado contabilmente não mais pode ser “recuperado” via exclusão, nem mesmo pela própria empresa que o tenha amortizado. Muito menos pode, como ocorreu no caso concreto, a TIM Nordeste Telecomunicações S/A (operadora resultante da incorporação de todas as seis operadoras em uma só) reduzir o seu lucro tributável com a exclusão, via Lalur, de parcelas do ágio que já haviam sido amortizadas pelas empresas Bitel e IB2B. (grifei)

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

Forte nesses argumentos, nego provimento ao recurso quanto ao pedido referente ao tema examinado.

Questão seguinte: exclusão não autorizadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL - exclusão indevida do ágio - (Tim Nordeste Telecomunicações S/A ano-calendário de 2006 e Tim Nordeste S/A, anos-calendário de 2006, 2007 e 2008)

Segundo a Fiscalização:

“TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A efetuaram diversas exclusões a título de “REVERSÃO ÁGIO BITEL IB2B”, conforme registrado nos Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR (DOC. 20 a 23), e nas bases de cálculo da CSLL apresentadas pelo contribuinte (DOC. 18) [...]”

Esses valores estão detalhados nos demonstrativos apresentados à fiscalização e à fiscalização anterior (DOC. 14) e se referem a importâncias já amortizadas nas pessoas jurídicas Bitel e 1B2B até a data da transferência do "ágio" da TNC para as Operadoras (TELPE, TELASA, TELERN, TELPA, TELEPISA E TELECEARÁ)".

Na visão da Fiscalização, tais valores deveriam ser adicionados na parte A e controlados na parte B do LALUR das empresas Bitel e 1B2B, cuja exclusão somente aconteceria quando da alienação do investimento (art. 426 do RIR/99).

Continuam as palavras da Fiscalização a tal respeito:

"Verifica-se que os valores do ágio anteriormente amortizados pelas empresas Bitel, 1B2B e TNC antes do evento da cisão da TNC, foi, indevidamente, transferido para o LALUR das Operadoras e das empresas que as sucederam, supostamente estes valores estariam registrados na parte "B" do LALUR das empresas Bitel e 1B2B.

O art. 2º da Instrução Normativa da SRF n.º 011, de 10 de fevereiro de 1999, estabelece:

Art. 2º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese de que trata esta Instrução Normativa, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica, não se lhes aplicando a norma do parágrafo único do art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94.

Esta Fiscalização entende que a legislação do imposto de renda não autoriza o procedimento adotado pelos contribuintes, inicialmente pelas operadoras (como assinalado no Relatório da fiscalização anterior), e depois pelos contribuintes objetos desta fiscalização (TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A), visto que só seria admissível a exclusão se ocorresse a alienação do investimento pela investidora (Bitel); ou ainda nas hipóteses do art. 386 do RIR/99, pois, neste caso, se estaria diante da extinção do investimento pela unificação patrimonial, ocorrida com a incorporação da investida pela investidora, ou visse versa, fato não ocorrido na situação presente.

Tendo em vista que os contribuintes TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A, ao sucederem as operadoras (TELPE, TELASA, TELERN, TELPA, TELEPISA E TELECEARÁ), não observaram a legislação de regência, vez que continuaram excluindo o ágio amortizado pela Bitel-1B2B; considerando que os referidos contribuintes optaram nos AC 2006 a 2008 pela forma de tributação anual com base no lucro real, será glosada a exclusão efetuada no lucro líquido, na apuração do lucro Real, bem como, na apuração da Base de Cálculo da CSLL, dos valores especificados nos demonstrativos mencionados no parágrafo 78, resultando na apuração do IRPJ e CSLL indicados no "Demonstrativo de Apuração do IRPJ e CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal" (DOC. 43 a 46), e ensejando a lavratura dos respectivos autos de infrações."

Na opinião da DRJ, a exclusão não se sustenta por dois motivos: primeiro, porque não foram reunidas "as condições para fruição do benefício de dedução previstas" nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 "o que independe de o ágio ter sido amortizado contabilmente ou não"; o segundo, por haver "sido caracterizado o abuso de direito". Ademais

- prossegue o relator - a defesa "*parte de proposição falsa, qual seja a existência prévia de direito à dedução*". E arremata: - "Vá lá que na sucessão por incorporação se transmitam direitos e obrigações; agora, pretender que o ágio amortizado contabilmente, antes do evento, seja dedutível à conta disso é conclusão que não encontra respaldo legal, nem lógico.". Além disso, a julgador *a quo* acrescenta: "a referência ao art. 2º da IN SRF nº 11, de 1999, efetuada no Termo de Encerramento, veio em reforço à particularidade da não possibilidade de deduzir-se o ágio, pois que o artigo deixa claro que a incorporação não configura alienação do investimento a ensejar abatimento (custo) para efeito de cálculo do respectivo lucro."

Agora, a Recorrente aduz:

- de acordo com o v. acórdão recorrido, não haveria existência prévia de direito da TIM Nordeste Telecomunicações S/A e da TIM Nordeste S/A para deduzir o ágio amortizado contabilmente pelas empresas Bitel/1B2B, por não haver respaldo legal;

- na remota hipótese de vir a ser superada a preliminar de decadência, é importante ressaltar que parte do ágio relacionado ao investimento na empresa TNC foi amortizado, para fins meramente contábeis, pelas empresas investidoras. O ágio amortizado era, então, controlado na parte B do LALUR, nos termos do que determina a legislação fiscal. Ocorre que a empresa 1B2B Participações, que mantinha registro no LALUR do ágio amortizado, foi incorporada por TNC (a qual, posteriormente, foi parcialmente cindida, com incorporação pelas empresas operadoras). Em tal situação de incorporação, há sucessão fiscal por incidência do artigo 132 do CTN e do artigo 207 do RIR/99. A sucessão se opera não só em relação aos tributos devidos, bem como em relação aos demais direitos e obrigações de cunho fiscal (a menos que exista exceção expressa da legislação tributária, como ocorre em relação aos prejuízos fiscais da sucedida);

- ora, TNC incorporou 1B2B Participações, que mantinha em seu LALUR registro de parte do ágio já amortizado, que não tinha gerado efeitos fiscais. Com a incorporação, TNC sucedeu 1B2B Participações em todos os direitos e obrigações de cunho fiscal, inclusive em relação aos itens registrados na parte B do LALUR, como o ágio amortizado contabilmente, sem efeitos fiscais, até então;

- ocorre que o ágio amortizado contabilmente e mantido no LALUR dizia respeito ao investimento na própria sociedade incorporadora (no caso, TNC). Dessa maneira, não havia mais condições de ser mantido o registro de um ágio amortizado contabilmente de um investimento que não existia mais, em razão de uma incorporação. O tratamento a ser dado a esse ágio amortizado contabilmente e mantido no LALUR deve ser o mesmo do restante do ágio, ainda não amortizado contabilmente: a amortização ao longo do tempo, com efeitos fiscais, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99);

- e assim o é porque o artigo 7º da Lei nº 532/97 é uma norma tributária que define o tratamento fiscal a ser dado a certos itens, estabelecendo os efeitos no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL. Por isso, não é relevante se o ágio havia ou não sido amortizado contabilmente;

- a previsão contida no artigo 426 do RIR/99, de levar em consideração o valor do ágio quando da alienação da participação societária, não seria jamais aplicada, pois essa participação societária já não existia mais, em razão da incorporação. Desse modo, não

fosse o tratamento adotado, o ágio amortizado contabilmente remanesceria registrado na parte B do LALUR para sempre;

- trata-se, dessa maneira, de mera aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, além de sucessão tributária, equivocadamente desconsiderada pela Fiscalização e indevidamente rechaçada pelo v. acórdão recorrido;

- não só isso. Quando Bitel integralizou o aumento de capital da empresa 1B2B Participações, mediante a entrega da participação acionária em TNC, considerou como valor, para determinar ganho ou perda de capital, o valor do investimento diminuído das amortizações contábeis feitas até então. Ou seja, ela considerou um valor inferior ao de aquisição, já parcialmente amortizado. E assim o fez tanto para fins contábeis como fiscais. Com isso, desconsiderou o valor do ágio amortizado registrado no LALUR. Se não tivesse agido assim e tivesse acrescentado o valor do ágio para calcular ganho ou perda de capital para fins fiscais, teria certamente apurado perda de capital, que teria diminuído seu imposto e sua contribuição a pagar em 2000;

- isso significa que não houve uma dupla utilização fiscal do ágio. Esta só ocorreria se, de um lado, fosse gerada perda de capital quando Bitel integralizou o aumento de capital em 1B2B Participações com as ações de TNC e, de outro, a amortização nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97. Contudo, o que existiu foi, apenas, a amortização do ágio, justamente (i) porque esse ágio jamais havia afetado o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL, e (ii) porque houve sucessão tributária, devendo as sucessoras (TNC, primeiro, e empresas operadoras, em seguida) amortizar o ágio. O que ocorreu foi apenas que o ágio inicialmente amortizado apenas para fins contábeis gerou reflexos fiscais no momento correto, a partir da incidência do artigo 7º da Lei nº 9.532/97. Logo, não se trata da hipótese do artigo 2º da Instrução Normativa nº 11/99, da Secretaria da Receita Federal, como querem fazer crer os Srs. Fiscais Autuantes e o v. acórdão recorrido.

Não tem razão a Recorrente.

Antes de tudo, o ágio em questão carecia de substância econômica, pois fora concebido exclusivamente para propósitos fiscais. Na persecução de tal desiderato, engendrou-se um planejamento abusivo, como já explicado no julgamento da questão anterior. Por conseguinte, a pretensão à exclusão desse ágio, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, não deixa de ser um caminho alternativo à dedução direta no lucro líquido, embora para chegar ao mesmo fim: a redução indevida do IRPJ e da CSLL. Entretanto, o vício que contamina esse ágio é originário, porquanto decorrente de um conjunto de condutas que, pelos fins almejados, deixou-as impregnadas com o mal da ilicitude em sua genética, daí a gerar a contaminação sobre o ágio, juridicamente desvalorado.

Em suma, as mesmas razões que me levam a indeferir os efeitos tributários da dedução da despesas de ágio, conforme o exposto adrede, também me conduzem a indeferir os efeitos tributários da exclusão desse ágio, no cômputo do lucro real e da base de cálculo negativa de CSLL. Recordando, os efeitos fiscais do ágio dependiam, na espécie, do cumprimento ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que efetivamente não aconteceu, a despeito dos esforços da Recorrente, que engendrou um aparato formal para dar a aparência de um ágio real. Mas também há o motivo adicional já assinalado pela DRJ e pelo voto do ilustre Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, no acórdão nº 1102000.873: o ágio já amortizado contabilmente não pode ser “recuperado” para posterior exclusão, nem mesmo pela própria empresa que o tenha amortizado. Com maior razão, TIM Nordeste

Telecomunicações e Tim Nordeste não podiam reduzir os respectivos lucros tributáveis mediante exclusão, via Lalur, de parcelas do ágio que já haviam sido amortizadas por Bitel e 1B2B.

De acordo com o parágrafo único do artigo 391 do RIR/99, a amortização do ágio, na escrituração comercial, deve ser concomitante com o controle no Lalur, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento, *verbis*:

"Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

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

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 instituíram regras relativas à amortização do ágio ou deságio, específicas para os casos em que há a extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão. Essas mesmas regras prescrevem que a amortização do ágio ou do deságio é exclusivamente realizada na contabilidade. Vale dizer, essa disciplina legal não estabelece o controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que consta no citado parágrafo único do artigo 391 do RIR/99. Nesse sentido, inexiste prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição.

Diante disso, nego provimento ao recurso, conforme o exposto.

Questão subsequente: glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas (TIM Nordeste S/A Ano-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009).

Segundo a Fiscalização:

1) "a sede da empresa Maxitel S/A na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, era na Avenida Raja Gabaglia, 1781, Lojas 01 e 02 Pilotis, 1º, 2º e 18º andares, enquanto a empresa Tim Nordeste Telecomunicações S/A tinha sua sede na cidade de Jaboatão do Guararapes, Estado de Pernambuco, à Avenida Ayrton Senna da Silva, 1633 - bairro de Piedade."

2) Com base nos estatutos acostados aos autos, "verifica-se que o objeto social da empresa Tim Nordeste Telecomunicações S/A consistia em: "exploração de serviços de telecomunicações, incluindo serviços de telefonia móvel celular, na conformidade de concessões, autorizações e permissões que lhe forem outorgadas. Na consecução de seu objeto, a Companhia poderá incorporar ao seu patrimônio bens e direitos de terceiros, tais como: I) participar do capital de outras empresas, como sócia, acionista ou quotista, inclusive sociedades em conta de participação; II) promover a importação de bens e serviços necessários à execução de atividades compreendidas no seu objeto; III) prestar serviços de

assistência técnica a outras exploradoras de serviço de telecomunicações, excetuando atividades de interesse comum; IV) efetuar atividades de estudos e pesquisas visando ao desenvolvimento do setor de telecomunicações; V) celebrar contratos e convênios com outras empresas exploradoras de serviços de telecomunicações ou quaisquer pessoas naturais ou jurídicas objetivando assegurar a operação dos serviços, sem prejuízo das atribuições e responsabilidades a cada uma delas pertinentes; VI) exercer atividades afins ou correlatas ao objeto das concessões, autorizações e permissões que lhe forem outorgadas; VII) comercializar e prestar serviços de assistência técnica em estações móveis celulares e seus acessórios e equipamentos de telecomunicação".

3) Por seu turno, também com base nos estatutos juntados aos autos, "o objeto social da empresa Maxitel S/A, consistia em: *"implantar, operar e prestar serviços de telecomunicações e correlatos, mediante concessões, permissões ou autorizações; comercializar, alugar e dar em comodato aparelhos telefônicos, seus acessórios e peças de reposição; prestar serviços de manutenção em aparelhos telefônicos e equipamentos de telefonia; importar e exportar equipamentos de telecomunicação e outros equipamentos relacionados à exploração de serviços de telecomunicação; explorar atividades de seu objeto social através da concessão de franquias; exercer outras atividades afins ou correlatas às descritas nos itens anteriores; participar no capital de outras sociedades."*

4) As pessoas jurídicas Tim Nordeste Telecomunicações S/A e Maxitel S/A estavam sob o controle acionário de TIM Celular S/A, detentora de 100 % do capital de ambas.

5) Em 30/06/2006, em AGE no âmbito de Maxitel S/A, aprovou-se o Protocolo e Justificação de Incorporação, o Laudo de Avaliação da empresa Tim Nordeste Telecomunicações S/A, e declarada efetivada a incorporação desta última.

6) No mesmo dia 30/06/2006, em AGE no âmbito da Tim Nordeste Telecomunicações S/A, aprovou-se o Protocolo e Justificação de Incorporação, o Laudo de Avaliação e declarada efetivada a incorporação da Companhia pela Maxitel S/A.

7) Na cláusula quinta (item 5.1) do Protocolo e Justificação de Incorporação da Tim Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A, consta que *"o capital da Maxitel será aumentado em R\$ 613.031.233,93 (seiscentos e treze milhões, trinta e um mil, duzentos e trinta e três reais e noventa e três centavos), sem emissão de novas ações, uma vez que a totalidade das ações emitidas por ambas as Partes é detida pela Tim Celular S/A. Pelo mesmo motivo e, em consequência, também não haverá relação de substituição entre ações de emissão da Tim Nordeste e as ações que poderiam ser emitidas pela Maxitel. As ações da Maxitel não sofrerão nenhuma alteração em seus direitos patrimoniais ou políticos em virtude da incorporação."*

8) Na Ata da AGE da Maxitel S/A que aprovou a incorporação, entre outros aspectos, constava o seguinte, no item "DELIBERAÇÕES":

"Após análise e discussão das matérias constantes da ordem do dia, decidiu-se: 1) aprovar a incorporação da Tim Nordeste pela Companhia, com base no Protocolo e Justificação de Incorporação ("Protocolo") celebrado pelas partes em 28 de junho de 2006, o qual também resta aprovado em sua integralidade e sem reservas [...]

3) aprovar o Laudo de Avaliação do Patrimônio da TIM Nordeste para fins de sua incorporação pela Companhia;

[...].

5) aprovar a reforma do Estatuto Social com a finalidade de (a) alterar o artigo 1º a fim de prever, entre outros, a nova denominação da Companhia, que passa a ser "Tim Nordeste S/A"; (b) modificar o artigo 2º com o intuito de transferir a sede social para Avenida Ayrton Senna da Silva nº 1633, Bairro de Piedade, Jaboatão dos Guararapes, Estado de Pernambuco, CEP 54.410-240; (c) [...] ;(d) refletir a reorganização de competências dos órgãos societários da Companhia, assim como adaptar, harmonizar e consolidar o estatuto Social da Companhia [...]"

9) No Protocolo e Justificação de Incorporação da Tim Nordeste Telecomunicações S/A, no item JUSTIFICAÇÃO - Cláusula Décima - MOTIVOS DA INCORPORAÇÃO, consta:

"Conforme anteriormente mencionado, a operação de incorporação em tela é fruto da intenção dos administradores das Companhias de dar continuidade ao processo de otimização da estrutura organizacional das Companhias, unificando e racionalizando ainda mais a exploração de seus negócios e operações, com a diminuição de custos associados à manutenção de pessoas jurídicas distintas, propiciando o aproveitamento de sinergias entre as Companhias, inclusive eficiências fiscais e financeiras. (grifei)

10) A partir dos balanços patrimoniais constantes das DIPJ dos anos-calendário de 1998 a 2005 (DOC. 25 e 26), e das informações constante do SAPLI - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL, da RFB - Receita Federal do Brasil (DOC. 33 e 34), foram extraídos os resultados econômicos e fiscais das empresas envolvidas na operação de incorporação, incorporadora Maxitel S/A e incorporada Tim Nordeste Telecomunicações S/A, conforme indicados nos quadros a seguir:

MAXITEL S/A (Incorporadora)

Ano-Calendário	Resultado Contábil (DIPJ)	Reresultado Contábil Acumulado	Resultado Fiscal (SAPLI)	Resultado Fiscal Acumulado (SAPLI)
1998	-77.145.620,77	-77.145.620,77	-75.416.859,43	-75.416.859,43
1999	-299.159.751,33	-357.451.157,24	-317.368.440,40	-392.785.299,83
2000	-527.319.849,46	-1.001.849.957,00	-320.213.345,41	-712.998.645,24
2001	-530.060.145,55	-1.531.950.752,25	-119.620.967,37	-831.669.419,13
2002	-850.462.027,78	-2.382.507.641,53	-466.124.225,34	-751.996.302,40
2003	476.122.821,98	-1.906.384.819,55	6.032.180,26	-749.411.082,29
2004	-274.425.467,41	-2.180.810.286,96	-943.912.364,96	-1.675.980.838,05
2005	-241.069.857,87	-2.421.880.144,83	-168.282.166,44	-1.845.912.165,69

TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A (Incorporada)

Ano-Calendário	Resultado Contábil (DIPJ)	Reasultado Contábil Acumulado	Resultado Fiscal (SAPLI)	Resultado Fiscal Acumulado (SAPLI)
1998	37.063.541,01	37.063.541,01	52.363.909,95	52.363.909,95
1999	-12.648.945,24	24.414.595,77	-10.323.365,65	42.040.544,30
2000	10.275.741,17	34.690.336,94	10.912.490,74	52.953.035,04
2001	28.101.578,71	62.791.915,65	50.393.629,22	103.346.664,26
2002	29.834.294,47	92.626.210,12	54.849.546,39	158.196.210,65
2003	38.728.348,80	131.354.558,92	56.975.721,96	215.171.932,61
2004	149.766.420,43	281.120.979,35	233.798.877,60	233.798.877,60
2005	180.745.478,31	461.866.457,66	166.822.549,61	400.621.427,21

Com base no balanço constante da DIPJ do ano-calendário de 2005, foram levantados os índices de liquidez das empresas envolvidas na incorporação, conforme consta dos quadros abaixo:

DISCRIMINAÇÃO	MAXITEL S/A	TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A
Ativo Circulante	485.332.984,36	1.165.971.015,21
Estoques	26.993.555,11	45.349.217,90
Disponível	59.724.275,30	639.546.207,96
Ativo Realizável a Longo Prazo	102.851.656,73	68.302.460,53
Passivo Circulante	789.843.948,63	707.952.736,06
Passivo Não Circulante	673.334.804,67	201.594.382,59

INDICES DE LIQUIDEZ:

Índices	MAXITEL S/A (Incorporadora)	TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A (Incorporada)
Liquidez Corrente	0,61	1,65
Liquidez Seca	0,58	1,58
Liquidez Imediata	0,08	0,90
Liquidez Geral	0,40	1,36

Com efeito, intimou-se Tim Celular S/A sobre os motivos da mudança de domicílio de Maxitel S/A. A resposta foi a seguinte:

"A MAXITEL S/A. possuía sede no Estado de Minas Gerais. Porém, como mencionado acima, após o processo de incorporação, o campo de atuação da empresa passou a abranger a totalidade dos Estados da região nordeste do país. Por esta razão, deliberou-se, na época, que, por diversas questões, inclusive operacionais, a sua sede deveria se localizar igualmente na região nordeste. Por outro lado, a opção por estabelecer a sede da empresa no antigo estabelecimento sede da empresa incorporada se justifica na medida em que o mesmo já possuía toda a estrutura necessária, acarretando menor custo de adaptação," (grifei)

Em face da realidade que se revelou no exame da documentação , concluiu a Fiscalização

"... os esclarecimentos prestados demonstram que a empresa incorporada TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, era quem detinha as reais condições para figurar no processo de incorporação na condição de incorporadora, visto que antes da incorporação era ela a proprietária do imóvel sede, já se situava na região nordeste e possuía patrimônio, estrutura física e operacional compatível com os novos negócios do grupo.

Quanto ao questionamento desta Fiscalização para que fosse comprovada a reorganização de competências dos órgãos societários da companhia, assim como os aspectos que foram adaptados, harmonizados e consolidados do estatuto social, considerando a nova realidade após a incorporação, foi informado, genericamente, que: "reportamo-nos a todo o histórico de operações de reestruturação societário já descrito".

A mesma resposta genérica foi dada em relação a solicitação da Fiscalização para que fosse apresentado, concretamente, os elementos que explicam e justificam a racionalidade econômica do processo de incorporação tendo como intenção a otimização da estrutura organizacional das companhias envolvidas no processo.

Embora superficiais algumas das respostas apresentadas, é de se observar que, se ganhos houveram (sic) na dita incorporação da TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A pela MAXITEL S/A, nada impedia que os ganhos também existissem se a incorporação fosse efetuada de forma inversa, vale dizer, TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A incorporando MAXITEL. Tais constatações reforçam nosso entendimento de que a incorporação da TIM pela MAXITEL visou, unicamente, a redução de pagamento de tributos - IRPJ e CSLL.

No que tange ao esclarecimento para que fosse explicado, do ponto de vista econômico, qual a rationalidade existente no processo de incorporação, onde (sic) uma Companhia deficitária (MAXITEL S/A) tinha incorporado uma superavitária (TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A), bem como, para que fosse explicado qual a substância econômica e o propósito negocial do processo de incorporação, a fiscalizada assim se manifesta:

"Como demonstrado acima, a referida operação não ocorreu de forma isolada. Muito pelo contrário, fez parte de uma ampla re-estruturação (sic) societária do Grupo TIM, que teve como objetivo consolidar as operações do Grupo no Brasil no menor número possível de empresas. Dessa forma, o propósito da operação em si também não pode ser analisado de forma isolada".

"Não há dúvida de que, no âmbito da referida re-estruturação (sic) societária, a consolidação das empresas, quando possível, considerou eventuais benefícios para o Grupo, para o desenvolvimento de suas atividades, para a redução de custos em geral, e, especialmente, para a consolidação da marca".

"Importante observar que todas as operações realizadas no âmbito da referida re-estruturação (sic) possuem evidente propósito negocial, societário e regulatório. Muito embora a operação em análise tenha

envolvido empresa superavitária e empresa deficitária, essa circunstância não foi determinante para a operação [...] "(grifos não constam do original)

A partir dos quadros apresentados no parágrafo 21 e das explicações apresentadas, verifica-se que as circunstâncias de uma empresa encontrar-se deficitária, MAXITEL S/A, com grande saldo de prejuízo fiscal acumulado e de base de cálculo negativa da CSLL, incorporar outra empresa do mesmo grupo econômico que se encontrava superavitária, TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, teve como único motivo o benefício fiscal de poder compensar os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL da empresa deficitária na empresa resultante.

Tal assertiva torna-se evidente quando analisados os resultados contábeis e fiscais deficitários ao longo da existência da empresa MAXITEL S/A, cujos saldos acumulados, apurados no ano anterior à incorporação, atingiram as importâncias de R\$ -2.421.880.144,83 e R\$ -1.845.912.165,69, respectivamente.

Por outro lado, em situação econômica completamente diversa da MAXITEL S/A, a empresa TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A apresentava resultados contábeis e fiscais superavitários, cujos saldos acumulados, também apurados no ano anterior à incorporação, atingiram as importâncias de R\$ 461.866.457,66 e R\$ 400.621.427,21, respectivamente.

No parágrafo 22, estão demonstrados os índices de liquidez da dita incorporadora (MAXITEL S/A) e da dita incorporada (TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A). A leitura dos índices, associada aos resultados econômicos indicados nos quadros do parágrafo 21, conduz à conclusão de que, numa situação em que as empresas estivessem sob controle de diferentes grupos empresariais, ou seja, não pertencessem ao mesmo grupo empresarial, a empresa MAXITEL S/A, dentro de parâmetros de razoabilidade econômica e financeira, não dispunha de condições para ser a empresa incorporadora. Por sua vez, em situação oposta, a TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A era quem detinha situação econômica e financeira satisfatória, no sentido de possuir capacidade para conduzir o processo de incorporação, na qualidade de incorporadora.

O fato é que, com a ocorrência do evento de incorporação em junho/2006, da forma como apresentado, a empresa MAXITEL S/A passou a ser a sucessora com direito de compensar o saldo acumulado de seus próprios prejuízos fiscais, com o lucro oriundo do resultado da reestruturação empresarial.

Ocorre que, se a incorporação fosse efetuada de forma coerente com os parâmetros e regras do mercado, que também devem reger as empresas que não estão sob o mesmo controle acionário, ou seja, com a TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A incorporando a MAXITEL S/A, resultaria na impossibilidade da empresa sucessora de compensar os prejuízos fiscais da sucedida.

A Fiscalização não questiona o fato de a incorporação ter envolvido uma empresa superavitária, TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, e outra deficitária, MAXITEL S/A. O que a Fiscalização refuta veementemente é a falta de propósito negocial da operação, vez que, contrariando regras de mercado, uma empresa deficitária, sem suficiente capacidade econômica e financeira, teria incorporado outra superavitária. Tal operação só foi possível porque ambas as empresas estavam sob mesmo controle acionário da TIM CELULAR S/A. Na nossa visão, trata-se de uma engenhosa conformação dos negócios, com objetivo de burlar

a vedação imposta para compensação dos prejuízos fiscais da incorporada. Admitir a compensação de prejuízos fiscais nestas condições seria dar tratamento tributário diferenciado às empresas de um mesmo grupo econômico, em detrimento a outras que estivessem na mesma situação econômica e financeira, porém sob diferentes controles acionários.

[...]

A partir dos elementos trazidos aos autos, acima citados, verifica-se que a empresa TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A em momento algum deixou de existir, continuando suas atividades da mesma forma em que aconteciam antes da incorporação. Portanto, o negócio jurídico declarado, ou seja, MAXITEL S/A incorporando TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, é diverso do negócio jurídico real, de fato praticado, ou seja: a TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A é que incorporou MAXITEL.

À luz exposto, e reforçando nosso entendimento, não obstante a incorporadora (MAXITEL S/A) tenha informado a mudança de seu endereço, conforme consta das atas, para a Avenida Ayrton Senna da Silva, nº 1633, Jaboatão dos Guararapes, Estado de Pernambuco, podemos afirmar que nesse local quem continuou instalada e operando foi a incorporada (TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A), ou seja, concretamente, a dita incorporada nunca deixou de existir no endereço da Avenida Ayrton Senna da Silva, haja vista sua continuidade física e operacional, caracterizada pela mesma denominação (ligeiramente alterada para TIM NORDESTE S/A), pelo mesmo endereço operacional, pelas mesmas instalações, maquinários e pessoal com que vinha operando. O que de fato se verifica é que, sobre este ponto abordado (mudança da sede) a incorporação se deu de forma inversa ao que consta declarado nos registros do evento de incorporação, ou seja, a dita incorporadora é que foi incorporada.

O contribuinte informa que o resultado da incorporação da TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A pela MAXITEL S/A trouxe ganhos ao grupo empresarial (ganhos de escala, economias em empréstimos... etc), porém, nada foi dito no sentido de justificar que tais ganhos deixariam de existir se a MAXITEL S/A fosse incorporada pela TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A. Na verdade, esta Fiscalização constatou que o verdadeiro propósito do grupo empresarial foi montar a operação de incorporação de forma que a mesma permitisse a compensação dos prejuízos fiscais acumulados na MAXITEL S/A, com a consequente redução da carga tributária do grupo, sem se preocupar com a existência de propósito negocial na operação. Assim, restando provado, pelos motivos por nós expostos, que a incorporação inversa teve como única finalidade pagar menos tributos (comprovadamente o grupo empresarial deixou de pagar enormes quantias a título de DRPJ e CSL), não serão aceitos pelo Fisco seus efeitos no âmbito tributário.

Por fim, esta Fiscalização entende que a incorporação da empresa TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A por MAXITEL S/A não ocorreu como declarado nos registros formais, pois, em realidade, era uma operação inviável econômica e financeiramente. Constatase que esta operação de incorporação foi implementada de forma inversa porque, se nos registros formais fosse expressa a verdade dos fatos, ou seja, se constasse que TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A tinha incorporado MAXITEL S/A, haveria vedação literal da legislação para compensação do prejuízo, conforme disposto no artigo 514 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 33 do Decreto Lei 2.341/1987, que diz:

"Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido."

A tese defensiva, dessa feita, se escora nas seguintes premissas:

- não se está diante da situação em que uma empresa superavitária vai ao mercado em busca de uma empresa deficitária qualquer para incorporá-la, com o intuito de reduzir sua carga tributária. Ao contrário, está-se diante da incorporação havida entre duas empresas operacionais de um mesmo grupo, sujeitas ao mesmo controle, com atividades compatíveis, no âmbito de um longo e legítimo processo de reestruturação societária;

- ou seja, não há que se falar em falta de propósito negocial, como manifestado no v. acórdão recorrido. Não há dúvida de que a redução do número de empresas operacionais, e a consequente simplificação da estrutura societária de um grupo, traz uma série de benefícios operacionais, além de permitir a melhor administração, a redução de despesas e da duplicidade de controles. Dessa forma, não há como se aceitar a conclusão da Fiscalização e da Delegacia de Julgamento no sentido de que a incorporação teria se justificado por motivo exclusivamente fiscal;

- o próprio histórico das transações realizadas antes e depois deste evento demonstra que a incorporação da Tim Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A não ocorreu de forma isolada, mas como parte integrante de um amplo e legítimo processo de reestruturação das operações do Grupo Tim no Brasil, que começara anos antes e que teve como principal objetivo, inclusive por questões regulatórias, agrupar as sociedades do Grupo, para criar, ao final, uma só empresa operacional de maior porte, com valor patrimonial condizente com seu valor de mercado;

- registre-se que tudo quanto foi descrito nos itens anteriores diz respeito especificamente ao processo decorrente da privatização das empresas do sistema Telebrás (Banda A). Porém, não se pode olvidar que o Grupo Tim participou igualmente do modelo de privatização das demais bandas, que seguiu critério diverso. Neste outro modelo, a União alienou diretamente licenças de telefonia móvel, como foi o caso da licença adquirida pela Maxitel S/A. Tendo participado de todos esses processos, o Grupo Tim foi o primeiro a oferecer a seus clientes cobertura em todos os Estados brasileiros;

- em 2004, após sucessivas operações, verificou-se a seguinte situação: a TIM Nordeste Telecomunicações S/A passou a atender praticamente toda a região Nordeste do país. No entanto, algumas partes do Nordeste, como o Estado da Bahia e o Estado de Sergipe, ainda estavam sendo atendidas de forma segregada, pela Maxitel S/A;

- dessa forma, dentro do contexto de reestruturação do Grupo Tim, que - repita-se - sempre teve como objetivo a unificação das empresas operacionais, nada mais natural do que promover a consolidação das atividades dessas duas empresas em uma única empresa, que se tornaria responsável pela atuação do Grupo TIM em toda a região Nordeste;

- a análise da Fiscalização não pode se restringir a apenas parte da ampla reestruturação realizada no Grupo Tim no Brasil. Ao contrário, cada operação deve ser

analisada dentro do contexto em que inserida. Sendo assim, o Grupo partiu de uma estrutura societária de enorme complexidade, advinda do modelo imposto quando das privatizações, para uma estrutura enxuta, de poucas empresas, prezando pela economicidade e pela otimização de custos que norteiam a iniciativa privada. De fato, o cronograma anexo (doc nº 04 anexo à impugnação) demonstra que eram inicialmente 17 sociedades, sendo 11 de capital aberto, adquiridas da União. Atualmente, após o processo de consolidação, este número foi reduzido para 3 sociedades, sendo apenas uma operacional e duas "Holdings", uma delas de capital aberto;

- isso significa dizer que sempre foi o objetivo do Grupo que as suas atividades operacionais fossem reunidas em uma única empresa como parte do processo de reestruturação e que a incorporação em tela teria ocorrido, para o fim de agrupar as atividades dessas duas empresas, ainda que as duas empresas fossem superavitárias e que não houvesse prejuízos fiscais e bases negativas a serem compensados;

- não se pode deixar de considerar que, muito embora a operação em tela tenha envolvido empresa superavitária e empresa deficitária, essa circunstância, ao contrário do que alegado, não foi o fator que motivou a incorporação. Com efeito, no curso dessa reestruturação, diversas operações envolveram apenas empresas superavitárias, ou apenas empresas deficitárias, como é o caso da posterior incorporação da TIM Nordeste S/A pela Recorrente, ambas deficitárias. Em algumas situações, consideráveis ativos fiscais foram perdidos em prol da redução do número de empresas operacionais, que sempre foi o objetivo primordial do Grupo;

- e que fique claro que, de fato, não há qualquer impedimento legal para a chamada "incorporação às avessas", amplamente reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, mormente quando levada a efeito entre empresas operacionais de um mesmo grupo, cujas atividades sejam compatíveis;

- o Conselho de Contribuintes sempre reconheceu a licitude da operação de incorporação às avessas, que não é vedada pelo ordenamento jurídico, desde que atendidos alguns limites. Dentre esses limites, destacam-se a compatibilidade entre os objetivos sociais das empresas envolvidas, a operatividade de ambas as empresas e o controle comum das mesmas desde o início das operações. Além disso, já se reconheceu que a reorganização societária que visa melhorar a eficiência operacional do grupo é motivo válido para a operação, sendo a economia tributária decorrente mero reflexo da operação;

- no caso concreto, já se viu que a incorporação realizada foi apenas mais um passo para a unificação das empresas operacionais do Grupo na pessoa da Recorrente - TIM Celular S/A. Portanto, a motivação da alteração da denominação da empresa resultante de Maxitel para TIM chega a ser intuitiva dentro do processo de reestruturação do Grupo, pois se trata de manter e reforçar a marca (que já era bastante forte no Nordeste), como determina a boa prática do marketing;

- para que não pare de dúvida, o organograma anexado à impugnação demonstra claramente que, desde as primeiras incorporações realizadas, todas as empresas resultantes tinham sua denominação iniciada pela palavra "Tim", que é a marca do Grupo e permite que o público alvo reconheça de imediato o Grupo ao qual a empresa pertence, fortalecendo sua imagem no mercado. Ademais, considerando que o campo de atuação da empresa resultante após a incorporação passou a abranger a totalidade dos Estados da região Nordeste do país, a opção pela nova denominação Tim Nordeste S.A. simplesmente pareceu à

Administração da empresa a mais adequada para refletir o seu campo de atuação, assim como, no passado, existiu a Tim Sul S/A, que também acabou sendo incorporada pela Recorrente;

- em que pese a afirmação dos Srs. Fiscais de que não estariam realizando juízo de valor acerca da política de reestruturação do Grupo e da possibilidade de a empresa se auto-organizar (§ 39), não há outra conclusão senão a de que a glosa efetuada decorre unicamente de juízo de valor dos Srs. Fiscais sobre como o Grupo deveria ter conduzido sua reestruturação societária. Claramente, a Fiscalização se julga no direito de ditar como a empresa deve conduzir sua reestruturação societária, muito embora essa competência jamais lhe tenha sido atribuída pela legislação e contrarie uma série de princípios constitucionais;

- dentro dos limites da legalidade, a administração do Grupo estava livre para decidir o formato da incorporação, eis que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei (artigo 5º da Constituição Federal). O que não se pode perder de vista neste caso específico é que **(i)** a incorporação era o negócio jurídico efetivamente querido pelas partes, com a finalidade de reunir as atividades empresariais em uma única entidade; **(ii)** tanto a incorporação da Maxitel S/A pela Tim Nordeste Telecomunicações S/A garantiria o alcance desse objetivo como a incorporação de fato realizada, da TIM Nordeste Telecomunicações S/A pela Maxitel S/A; **(iii)** nos termos da legislação, nada havia que obrigasse a realização dessa incorporação num sentido ou no outro; **(iv)** considerando que ambas as empresas eram pertencentes do mesmo grupo, sujeitas a controle comum, foi econômica e financeiramente viável à deficitária a incorporação de uma empresa superavitária; e **(v)** não houve divórcio entre a operação praticada (incorporação) e o fim colimado (unificação das atividades em uma única empresa);

- porém, a prevalecer o entendimento da Delegacia de Julgamento e da Fiscalização, o contribuinte não apenas estaria impossibilitado de buscar tal eficiência em suas operações, como obrigado a praticá-las do modo que melhor atendesse os anseios arrecadatórios do Fisco. Ora, não há dúvida de que, chegado o momento de dar mais um passo no processo de reestruturação societária do Grupo, mediante a consolidação das atividades dessas duas empresas, todas as alternativas possíveis, lícitas e razoáveis, para a realização dessa unificação foram devidamente pesadas e avaliadas, tendo-se optado pela realização daquela que, no entender da administração do Grupo, lhe garantiria maiores vantagens sob todos os aspectos - inclusive o fiscal;

- em outras palavras, não se pode acusar a Recorrente de qualquer abuso, de direito ou de forma, na realização da incorporação, pois, para caracterizar tal abuso, seria necessária a comprovação de que a incorporação foi realizada com o intento exclusivo de economia fiscal, face à inexistência de outros motivos - não tributários - para a prática do ato; -

- adite-se ao já exposto que, uma vez afastada a tese de que a incorporação teria ocorrido em sentido inverso, nada restará a justificar a glosa quanto à compensação de prejuízos fiscais, uma vez atendidos o disposto nos artigos 513 e 514 do RIR/99.

Apresentados os argumentos de defesa em face da acusação, cabe-me decidir a questão

Diante da apuração fiscal e dos argumentos de defesa, anoto que a Recorrente não explicou o motivo por que, formalmente, a Tim Nordeste Telecomunicações não incorporou Maxitel. Não lhe faltou a oportunidade para apresentar dados concretos da reorganização de competências dos órgãos societários da companhia, assim como os aspectos

que foram adaptados, harmonizados e consolidados do estatuto social, considerando a nova realidade após a incorporação. A resposta da Recorrente repousou no genérico "*histórico de operações de reestruturação societária*", sem trazer luz sobre fatos que demonstrariam a racionalidade econômica do processo de incorporação efetivado.

Alio-me ao entendimento da DRJ, quando esta pronunciou:

"Em momento algum a TIM Nordeste Telecomunicações S/A deixou de existir, continuando suas atividades da mesma forma de antes da "Incorporação, inclusive com o mesmo nome, suprimindo-se apenas a palavra Telecomunicações. Como dito pelos autuantes, a inviabilidade econômica ou financeira da operação declarada nos registros formais — o que resta claro dos sobreditos motivos — denota o objetivo de burlar a restrição legal de compensação de prejuízos da verdadeira sucedida. Uma vez que a TIM Nordeste Telecomunicações S/A foi quem de fato incorporou a Maxitel S/A, a operação consignada nos registros formais trata-se de simulação, o que torna inócuas a discussão acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN, dado que o ardil se sujeita ao art. 149 do CTN."

Na linha do pensamento do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-96.142, a pergunta que se deve fazer é: "*quem de fato incorporou quem no caso concreto? A alteração da denominação e a concomitante transferência do endereço para aquele da dita incorporada são sinais fortes do que de fato ocorreu.*" A incorporadora, deficitária, teve a razão social e o domicílio alterados, ajustando-se à razão social e ao endereço da incorporada, superavitária. Resguardou-se, assim, a possibilidade de compensação de prejuízos da dita incorporadora.

Nessa prumada, deixo o arremate ainda com as referências do ilustre Mário Junqueira, no aludido acórdão, que cabem como luva para a solução da presente questão:

"Apenas uma conclusão me parece possível: a de que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora que, no mundo dos fatos, desapareceu.

Em verdade, o que se fez foi a adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O papel é um objeto desprotegido, aceitando tudo que nele se escreve. No entanto, é nos fatos que o Direito se apresenta, protegido pelos fins do ordenamento e suas prescrições positivas. Permitir tais operações é negar eficácia à finalidade da norma jurídica, transformando o Direito em um conjunto de prescrições facilmente esvaziáveis por meros truques jurídicos."

Sem dúvida, o óbice imposto pela Fiscalização sobre os efeitos tributários que decorreram do referido evento societário, especificamente quanto à compensação de prejuízos fiscais acumulados anteriormente pela incorporadora, decorreu da percuciente procura pela realidade escondida sob o capa das formas jurídicas, que dão a aparência de que os fatos são merecedores de uma qualificação distinta daquela que lhe é juridicamente correta e, como tal, determinante de um desvio da incidência natural da regra jurídica que impede a vantagem fiscal pretendida. Porém, uma vez descobertos os fatos reais pela retirada da capa das formas jurídicas, de plano se constata que a incorporadora deixou de existir, que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da incorporada, com o nome desta e no seu

endereço, e que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora. O que ocorreu foi que os lucros da pessoa jurídica superavitária (que continuou existindo) foram compensados com os prejuízos da deficitária (que deixou de existir), o que, efetivamente, não pode ser admitido.

Alicerçado nestas razões, percebo a violação ao artigo 514 do RIR/99. Por isso, nego provimento ao recurso, quanto ao item debatido.

Em seguida, ao cuidar da limitação de 30%, para compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL, a Fiscalização esclareceu que, "na medida em que foi desconsiderada a incorporação como formalmente apresentada, e tendo em conta que na conformação dos negócios admitida pela Fiscalização, a empresa incorporadora não dispunha de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acumulados, as compensações efetuadas pelo contribuinte foram glosadas em sua totalidade, conforme já descrito nos parágrafos (66 a 69). Logo, uma vez que na glosa total da compensação de R\$ 736.438.023,63 em dezembro/2009, já está contido o valor que excedeu a 30% do lucro real e da base cálculo da CSLL, naturalmente este excedente já esta computado na infração anterior. Diante do exposto, o presente registro tem como finalidade esclarecer que não houve autuação da compensação que excedeu a 30% (no valor de R\$ 515.506.616,53), por que (sic) a mesma já está compreendida na glosa total de compensações (R\$ 736.438.023,63), como consequência da desconsideração da incorporação."

No entanto, a Recorrente manifesta que, "tratando-se de extinção por incorporação, existe a regra jurídica segundo a qual a incorporadora não pode compensar os prejuízos da incorporada. Sendo assim, é forçoso concluir que, no momento em que se opera a extinção da incorporada, os prejuízos acumulados até então existentes devem ser integralmente compensados no balanço de encerramento, sem que se tenha de observar o limite máximo de 30% do lucro líquido, a que se refere o artigo 510 do RIR/99".

Ora, o que pleiteia a Recorrente é a compensação dos prejuízos fiscais da Tim Nordeste com seus próprios lucros, sem a trava de 30%, em afronta ao artigo 510 do RIR/99. A disposição literal da lei não excepciona, como pretende a Recorrente, a pessoa jurídica extinta. Nesse sentido, o acórdão nº 1401-001.753, relator Alexandre Antonio Alkimim Teixeira:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2008
IRPJ/CSLL. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE
PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido, pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetive assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria."

Assim, cabe negar provimento ao recurso, quanto ao tema debatido.

Questão seguinte: redução do IRPJ (TIM Nordeste Telecomunicações S/A, ano-calendário de 2006.

Relata a DRJ que, consoante Termo de Encerramento, a TIM Nordeste Telecomunicações S/A efetuara, de forma indevida, deduções no imposto de renda a pagar, tanto na apuração das estimativas mensais quanto na apuração de ajuste, a título de “Deduções de Incentivos Fiscais” e “Isenção e Redução do Imposto”, respectivamente, concernentes a incentivo de redução do imposto sobre a renda não restituíveis (incentivos fiscais - SUDENE), porquanto não houve o reconhecimento do direito pelo titular da unidade da SRF da sua jurisdição, consoante determinação do art. 3º do Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

Alega a Recorrente, a tal respeito:

- o v. acórdão recorrido manteve a glosa sob o argumento de que, embora a exigência estivesse fundamentada em dispositivos meramente regulamentares, não caberia outra conduta senão a formalização do crédito por meio de lançamento, em virtude de a atividade das autoridades fiscais ser obrigatória e vinculada. Adicionalmente, manifestou não ser possível a declaração de inconstitucionalidade de lei ou decreto por falecer ao órgão julgador competência para tanto;

- no entanto, tal glosa jamais poderia prevalecer, uma vez que o ato de reconhecimento do direito a fruição do benefício em tela tem natureza meramente declaratória, conforme reconhecido já há muito tempo pelo Conselho de Contribuintes; -

- nessa ordem de idéias, considerando que foram inequivocamente cumpridos todos os requisitos constitutivos do direito a fruição do benefício, conforme atestado pelos laudos constitutivos emitidos pela SUDENE/ADENE (vide parágrafos 87 e 91 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, páginas 51 e 52), não pode a Receita Federal, pela Fiscalização, invalidá-lo, embasando-se na ausência de ato meramente declaratório da própria Receita Federal;

- um aspecto que merece ser ressaltado é o fato de a Recorrente ter obtido, em anos anteriores e posteriores a 2006, o reconhecimento do direito a fruição dos mesmos benefícios, o que apenas reforça a conclusão de que sempre fez jus;

- além disso, em que pese não ter havido a formalização do pedido de reconhecimento do benefício, é certo que a Secretaria da Receita Federal foi devidamente informada da existência dos laudos emitidos pela SUDENE mediante a DIPJ/2007, entregue pela Recorrente com relação ao ano-calendário 2006;

- mas, ainda que assim não fosse, é preciso ter em mente que, para fruição do benefício de redução de 75% do imposto de renda, relativamente a novos empreendimentos, sequer há previsão legal - veiculada em lei ou ato com força de lei - exigindo o reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal como condição à fruição do benefício;

- lembre-se, tal e qual salientado na impugnação, que toda a fundamentação exposta pela Fiscalização em relação à constatação desta suposta infração está calcada em dispositivos meramente regulamentares, quais sejam, o artigo 3º do Decreto nº 4.213/2002 e os artigos 59 a 61 da Instrução Normativa (SRF) nº 267/2002, os quais, estabelecendo o respectivo procedimento, determinam que o direito a fruição do benefício em tela deverá ser

reconhecido pela Secretaria da Receita Federal. Porém, a Fiscalização não se embasa em qualquer dispositivo de lei, em sentido formal, capaz de criar restrições a direitos. E assim é porque tal dispositivo não existe:

- analisando-se o histórico dos benefícios dessa mesma natureza, verifica-se que eles vêm previstos desde a Lei nº 4.239/1963, que, em seus artigos 13 e 14, estabelecia isenção e redução (isenção parcial) de imposto de renda, respectivamente, para empresas instaladas na área de atuação da SUDENE. Em relação a tais benefícios, o artigo 16 da mesma Lei expressamente previa que a SUDENE deveria fornecer às empresas interessadas declaração de que satisfaziam as condições exigidas para a fruição dos benefícios e que esse documento instruiria o processo de reconhecimento do direito pelo Diretor da Divisão do Imposto de Renda; -

- com efeito, a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, por meio de seu artigo 2º, extinguiu os benefícios previstos no artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/1963, que eram sujeitos ao reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal. E para aqueles empreendimentos que efetivamente viessem a ser considerados prioritários para o desenvolvimento regional, a mesma Medida Provisória tratou de conceder novo benefício - de redução - nos termos do seu artigo 1º; -

- por conseguinte, importa que sejam analisados os termos do artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que determinou que a partir do ano-calendário de 2000 e até 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM, terão direito à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração;

- note-se que a Medida Provisória nº 2.199/14/2001 estabeleceu todos os aspectos relevantes para a fruição do benefício fiscal, tais como os seus destinatários, os termos iniciais e finais para fruição, a quantificação do benefício, e as condições a serem atendidas pelos destinatários, não fazendo qualquer referência à necessidade de ato da Secretaria da Receita Federal;

- repise-se que, ao Poder Executivo foi atribuído tão somente a atribuição de definir os setores da economia considerados prioritários, cabendo ao Ministério da Integração Nacional expedir o laudo constitutivo do direito. Nesse contexto, o Decreto nº 4.213/2002 veio definir os setores da economia considerados prioritários, mas extrapolou sua competência ao determinar, em seu artigo 3º, que o direito a redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da SUDENE deveria ser reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estivesse jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

Para o deslinde da questão, sigo novamente o pensamento do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, no acórdão nº 1102000.873:

"Para enfrentar essas questões, entendo necessário fazer uma breve retrospectiva da legislação a respeito do tema.

Inicialmente, assim dispôs a Lei nº 4.239/1963 a respeito (grifos acrescidos):

[...]

Portanto, a Lei nº 4.239/1963 previa inicialmente que tanto o benefício de isenção (art. 13) quanto o de redução (art. 14) deveriam ser objeto de um processo de reconhecimento do direito pelo então Diretor da Divisão do Imposto de Renda (art. 16). Note-se que somente com relação ao benefício de isenção (art. 13) havia menção a laudo constitutivo expedido pela Sudene.

Regulamentando o art. 16, determinou o Decreto nº 55.334, de 31 de dezembro de 1964, ora já revogado, que o Diretor da Divisão do Imposto de Renda decidiria sobre cada pedido de reconhecimento de direito à isenção ou redução dentro de 180 dias da respectiva apresentação à competente repartição fiscal, findos os quais, se não fosse a empresa notificada de decisão contrária ao pedido, e tendo o favor fiscal sido recomendado pela SUDENE, considerar-se-ia a interessada automaticamente em pleno gozo da isenção ou da redução pretendida.

Posteriormente, a Lei nº 5.508/1968 determinou o seguinte (grifos acrescidos):

“Art 37. Os benefícios previstos no art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, modificado pelo art. 34 desta Lei, uma vez reconhecidos pela SUDENE, serão comunicados às Delegacias Regionais e Seccionais do Impôsto de Renda para tomarem conhecimento da concessão.”

Esta mesma lei havia promovido alterações tanto ao art. 13 (isenção) quanto ao art. 14 (redução) da lei anterior. Contudo, somente com relação ao art. 13 (isenção) é que observou que as Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda seriam apenas “comunicadas” da concessão do benefício pela Sudene. Portanto, com relação aos benefícios de isenção, a lei retirou da Receita Federal o poder de reconhecimento do direito.

A esta nova disposição legal teve de adaptar-se a regulamentação. Foi então editado o Decreto nº 64.214, de 18 de março de 1969, que, nos seus artigos 1º e 3º tratou do benefício de redução, no seu artigo 2º tratou do benefício de isenção, e no seu artigo 8º assim dispôs (grifos acrescidos):

“Art. 8º A Secretaria Executiva da SUDENE, analisando a documentação a que se refere o artigo anterior e procedendo às investigações que julgar necessárias, emitirá parecer fundamentado para apreciação do Conselho Deliberativo, propondo, quando fôr o caso, a expedição da declaração a que alude o artigo 7º, ou o reconhecimento, pelo mesmo Conselho Deliberativo, do direito à isenção prevista no artigo 2º dêste Decreto, nos termos do artigo 37, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968.

§ 1º As pessoas jurídicas ou firmas individuais, em favor das quais a SUDENE expedir a declaração a que alude o artigo anterior, instruirão, com o referido documento, o processo de reconhecimento, pelo órgão próprio da Secretaria da Receita Federal, do direito ao gozo do benefício previsto nos artigos 1º e 3º dêste Decreto, devendo o pedido formulado ser encaminhado àquela repartição, através da Delegacia da Receita Federal a que estiver jurisdicionado o requerente.

§ 2º O órgão próprio da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre cada pedido de reconhecimento do direito à redução prevista nos artigos 1º e 3º deste Decreto, dentro de 180 (cento e oitenta) dias da respectiva apresentação à competente repartição fiscal.”

Mais adiante, a Lei nº 9.532/97 trouxe novas alterações relativas a esses benefícios no seu artigo 3º, verbis:

“Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação, aprovados pelo órgão competente, a partir de 1º de janeiro de 1998, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais: (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

I - 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O disposto no caput não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.

§ 2º Os benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, de que tratam o art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e o art. 22 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser calculados segundo os seguintes percentuais:

I - 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 3º Ficam extintos, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, os benefícios fiscais de que trata este artigo.”

Em síntese, portanto, a Lei nº 9.532/97:

- transformou o benefício de isenção, previsto no art. 13 da Lei no 4.239/63, em benefício de redução, com percentuais decrescentes ao longo do tempo, ressalvados apenas os projetos já aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997;

- alterou o benefício de redução, previsto no art. 14 da Lei no 4.239/63, estabelecendo percentuais menores e decrescentes ao longo do tempo;

- determinou a extinção de ambos os benefícios a partir de 1º de janeiro de 2014.

Entretanto, esta lei em nada alterou a forma como se deveria dar o reconhecimento da concessão. Ao contrário, expressamente determinou que, para ambos os benefícios, fossem “observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria”.

Tanto é assim que o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (atual Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), continua a fazer a distinção entre as formas de reconhecimento do benefício de redução e do de isenção (vide, neste sentido, o art. 550, que trata da isenção – e da isenção transformada em redução – e faz referência ao art. 37 da Lei no 5.508/68, e o art. 553, que trata da redução, e faz referência ao art. 16 da Lei no 4.239/63).

Posteriormente, a Medida Provisória no 2199-14, de 2001 (oriunda de sucessivas reedições desde a MP no 2.058/2000, original) trouxe novas alterações relativas a esses benefícios em seus artigos 1º e 2º, verbis:

“Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º-A As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º- A. No caso de projeto de que trata o § 1º- A que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de 10 (dez) anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 4º Para os fins deste artigo, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 5º Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício previsto neste artigo fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:

I - vinte por cento, nos casos de empreendimentos de infra-estrutura (Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e

II- cinqüenta por cento, nos casos dos demais empreendimentos prioritários.

§ 6º O disposto no caput não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O artigo 1º, portanto, trata dos projetos aos quais aplica-se a isenção do imposto (transformada em redução), e estabelece que os novos projetos que venham a ser aprovados fazem jus à redução de 75%, pelo prazo de 10 anos (sem a redução escalonada decrescente, portanto), contudo, desde que tais projetos se enquadrem em setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. O § 7º deste artigo confere a possibilidade de os projetos, enquadrados em setores considerados prioritários, porém já protocolizados com base na legislação anterior, e que venham a ser aprovados com base na disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997 (i.e., referente aos benefícios fiscais de isenção, convertida em redução escalonada, de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63), pleitearem a redução prevista no caput, de 75%, pelo prazo que remanescer para completar o período de dez anos. Já os projetos não enquadrados em setores considerados prioritários, continuam a observar a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532/97, ou seja, a redução escalonada decrescente.

Além de não ter havido qualquer revogação expressa do art. 13 da Lei nº 4.239/63, verifica-se, pelo exposto, a ligação ontológica do art. 1º da Medida

Provisória no 2199-14, de 2001, com o art. 13 da Lei nº 4.239/63. Ressalte-se ainda a expressa menção que faz o referido art. 1º ao laudo constitutivo, a ser expedido pelo Ministério da Integração Nacional, bem como a ressalva quanto às “demais normas em vigor aplicáveis à matéria”.

O artigo 2º da MP no 2199-14 2001, por sua vez, trata dos empreendimentos que fazem jus ao benefício de redução do imposto, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, e estabelece que o referido benefício (com a redução escalonada decrescente estabelecida pela Lei nº 9.532/97) permanece mantido para os empreendimentos em setores considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional (a redação do dispositivo fala em extinção do benefício, porém ressalva, por exceção, os empreendimentos em setores considerados prioritários – o efeito é rigorosamente o mesmo).

Contrariamente ao arguido no recurso, portanto, é fácil perceber que tampouco houve revogação, quer expressa, quer tácita, do art. 14 da Lei nº 4.239/63.

Em síntese, tem-se que os benefícios instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63 não foram revogados pela Medida Provisória no 2199-14, de 2001, mas tão somente foram por ela substancialmente alterados.

Por outro lado, a forma de reconhecimento desses benefícios não foi alterada, exceto pelo fato de que, por força de outra Medida Provisória (MP no 2156-5/2001, oriunda de sucessivas reedições da MP nº 2145, de 2 de maio de 2001, e que determinou a extinção da Sudene), o laudo constitutivo, a ser expedido no caso do benefício de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção transformada em redução) passou a ser emitido pela ADENE – Agência de Desenvolvimento do Nordeste, vinculada ao Ministério da Integração Nacional.

Este fato é confirmado pela alteração na redação do § 1º do art. 1º da Medida Provisória no 2199-14, de 2001: na redação original, da MP no 2.058/2000, constava que o laudo constitutivo seria emitido pela Sudene; posteriormente, a redação passou a determinar que o laudo seria emitido pelo Ministério da Integração Nacional.

A propósito, no caso dos autos, todos os laudos apresentados pela recorrente foram emitidos pela ADENE (Ministério da Integração Nacional), e expressamente referem qual específico artigo da Lei nº 4.239/63 rege o benefício em questão (13 ou 14).

Ocorre que, para regulamentar as alterações promovidas pela Medida Provisória no 2199-14/2001, no tocante aos benefícios afetos à Sudene, foi editado o Decreto nº 4.213/2002, abaixo parcialmente transscrito (grifos acrescidos):

[...]

Este novo decreto, portanto, intentou submeter ambos os incentivos, originariamente instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, ao crivo da Secretaria da Receita Federal, para fins de reconhecimento do direito à redução do imposto. A Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, trilha o mesmo caminho. Estes, aliás, foram os dois normativos citados pela autoridade fiscal para considerar indevidas as deduções do imposto feitas pela recorrente, uma vez que não haviam sido apresentados os pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF da sua jurisdição.

Para concluir, conforme restou exposto na breve digressão histórica acima feita, o argumento recursal, de que a exigência de reconhecimento do direito pela Secretaria da Receita Federal teria suporte em dispositivos meramente regulamentares, é apenas parcialmente verdadeiro. De fato, no caso do benefício originalmente instituído pelo art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção, posteriormente convertida em redução) isto tornou-se verdade a partir da alteração introduzida pelo art. 37 da Lei nº 5.508/68, dispositivo este em nenhum momento revogado. Contudo, no caso do benefício de redução, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, a exigência de reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal sempre esteve assente em lei.

Isto posto, elaboramos o quadro abaixo, com base nos dados contidos nos laudos constitutivos emitidos pela ADENE em favor de TIM Nordeste Telecomunicações S/A, e que foram apresentados pela recorrente (trata-se, em verdade, de documentos de transferência, à TIM Nordeste, dos benefícios anteriormente concedidos às seis empresas operadoras, conforme laudos constitutivos originais abaixo discriminados):

[...]

Contrariamente à tese recursal, portanto, de que a Medida Provisória nº 2199-14/2001 teria dado nova e completa regulamentação à matéria, e extinguindo os benefícios previstos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, os laudos emitidos pela ADENE expressamente mencionam esses dispositivos como fundamento legal para o reconhecimento do direito, em cada caso.

No caso dos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, acima listados, incumbiria, portanto, nos termos da lei, ao órgão emissor do laudo constitutivo do direito comunicar à Secretaria da Receita Federal a concessão do benefício. Se tal comunicação foi ou não feita não consta nos autos, contudo, não se pode admitir que a recorrente venha a ser prejudicada, acaso tal comunicação porventura não tenha sido feita.

Registro, por oportuno, que o fato de não haver exigência legal de solicitação prévia de reconhecimento deste benefício à Secretaria da Receita Federal em nada retira deste órgão a sua competência legal para fiscalizar o correto aproveitamento do benefício em cada caso concreto, efetuando o lançamento de ofício acaso constatado o descumprimento de requisito ou condição legalmente exigida.

Contudo, se o único fundamento apontado pela autoridade fiscal para a não aceitação das deduções feitas na DIPJ foi a falta de apresentação dos pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF, tal lançamento não pode prosperar, se a recorrente apresenta, como de fato apresentou no caso concreto, os laudos constitutivos emitidos pela Adene, relativos aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63.

Por outro lado, no caso dos benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, listados no quadro acima, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre ele decidir. Esta exigência legal vem reproduzida tanto no Decreto nº 4.213/2002, quanto na Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, e não pode ser afastada, sob qualquer pretexto, pela autoridade julgadora administrativa.

"Assim, se a recorrente não apresentou os pedidos de reconhecimento do direito à redução previsto pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, não há como aceitar a dedução por ela feita, estando correto, neste ponto, o lançamento efetuado."

Assim também sustento meu voto, dando provimento parcial ao recurso para determinar que sejam aceitos, sem a necessidade de formalização de pedidos de reconhecimento à Receita Federal, os laudos constitutivos de Incentivo Fiscal - Sudene apenas que estiverem lastreados no artigo 13 da Lei nº 4.239/63.

Questão seguinte: "não apresentação de arquivo digital (Livros contábeis de dezembro de 2009) pela TIM Nordeste S/A - Do incentivo Fiscal de Redução do Imposto de Renda na DIPJ do ano-calendário de 2009." Trata-se de matéria não impugnada

Questão seguinte: "ausência de comprovação das retenções do imposto de renda na fonte".

De acordo com a Fiscalização:

"Nos anos-calendário acima indicados foram glosadas deduções a título de imposto de renda incidente na fonte, retido sobre receitas de serviços, rendimentos de aplicação financeira, pagamentos por órgãos públicos ou pagos sobre renda variável, cujas ocorrências não foram devidamente comprovadas pelo contribuinte, conforme a seguir se descreve:

Por meio do Termo de Início de Fiscalização, a empresa TIM NORDESTE S/A, CNPJ 01.009.686/0001-44, foi intimada a apresentar, entre outros documentos, os comprovantes das retenções de tributos na fonte, constantes das declarações DIPJ dos anos-calendário de 2006 e 2007.

Em 27 e 28 de maio de 2010 foram apresentados os comprovantes relativos a DIPJ de 2006, com solicitação de prorrogação do prazo em mais 30 (trinta) dias para entrega dos demais documentos. A Fiscalização autorizou a dilação do prazo nos termos solicitado.

Em 20/08/2010, por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 17/08/2010, foram solicitados os comprovantes das retenções de tributos na fonte, conforme informado nas declarações DIPJ dos anos-calendário de 2005 - 2008 e 2009 (MAXITEL/TIM NORDESTE), bem como, dos anos 2006 e 2007 da TIM NORDESTE e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES SA, esclarecendo que estes últimos (2006 e 2007) já haviam sido requisitados no Termo de Início de Fiscalização.

Em 21/09/2010 o contribuinte apresentou outra solicitação de prorrogação do prazo, de mais 30 (trinta) dias, para entrega de diversos documentos requisitados pela Fiscalização, entre eles os comprovantes das retenções de tributos na fonte dos anos acima referidos. A Fiscalização autorizou a dilação do prazo nos termos solicitado.

Por fim, em 19/10/2010 o contribuinte apresentou nova solicitação de mais 30 (trinta) dias para entrega dos comprovantes das retenções de tributos na fonte, tendo sido esgotado o prazo sem que os documentos fossem apresentados.

Diante do exposto, impossibilitada de apurar o valor do imposto de renda retido na fonte com base nos comprovantes apresentados pelo contribuinte, a Fiscalização utilizou as informações disponíveis nas DIRF constantes da base de

dados da RFB, cuja extração consta em documentos anexos (DOC. 28 a 30). Assim, na apuração da Fiscalização, após descontadas as deduções das retenções na fonte computadas pelo contribuinte nas estimativas mensais, restou comprovado que nas declarações de ajuste dos anos de 2007, 2008 e 2009 o contribuinte TIM NORDESTE S/A deduziu, indevidamente, as importâncias assinaladas no "Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e das Infrações Apuradas no Ajuste Anual" (DOC. 48).

Por fim, cumpre registrar, na apuração das estimativas mensais do imposto de renda, a Fiscalização acatou os valores retidos na fonte computados pelo contribuinte nas DIPJ, glosando as diferenças do IR fonte deduzido a maior na apuração efetuada na declaração de ajuste, conforme indicados no Demonstrativo citado acima."

A Recorrente, por sua vez, traz as seguintes alegações:

- especificamente com relação ao ano-calendário 2007, a glosa dos valores de IRRF compensados pela Recorrente se deve ao fato de que a Fiscalização baseou-se em dados das DIRF constante do sistema da Receita Federal do Brasil relativamente à TIM Nordeste S/A;

- ocorre, que mesmo após a incorporação da TIM Nordeste Telecomunicações S/A, algumas retenções ainda foram realizadas por equívoco no CNPJ da empresa incorporada, que já não existia em 2007, conforme fazem prova os informes de rendimento em anexo (doc. nº 12 anexo à impugnação);

- referidos informes de rendimento, por comprovar as retenções sofridas em receitas de aplicações financeiras, não poderiam ter sido simplesmente desconsiderados pela Delegacia de Julgamento, mas deveriam ter sido levados em consideração para o fim de comprovar os valores de IRRF deduzidos pela Recorrente, adequando-se este item da autuação;

- entretanto, havendo dúvida quanto a terem sido ou não as receitas que ocasionaram as retenções levadas em consideração na declaração de ajuste, deveria a autoridade julgadora em primeira instância ter determinado a baixa dos autos em diligência, conforme determinava o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 e determina o artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011;

- na realidade, a análise da DIPJ/2008, relativa ao ano-calendário 2007, em conjunto com o balancete (doc. nº 08 em anexo), demonstra que todas as receitas financeiras contabilizadas pela Recorrente (no total R\$ 76.768.454,77), das quais R\$ 18.502.904,58 eram juros de aplicações financeiras, foram computadas na determinação do seu lucro real, sem qualquer exclusão;

- não tendo a Recorrente realizado qualquer exclusão de receita financeira da base de cálculo do IRPJ, não há dúvida de que as mesmas foram devidamente tributadas. Na remota hipótese de que assim não se entenda, deverão os autos ser baixados em diligência para que se faça a devida verificação em relação ao ano-calendário 2007;

- neste aspecto, importa ressaltar o desacerto do v. acórdão recorrido, pois, ao contrário do que afirmado - sem qualquer fundamento para tanto - a diligência era fundamental para comprovação das retenções sofridas pela Recorrente. O que se percebe é que a Delegacia de Julgamento, ao simplesmente desconsiderar o pedido de diligência, não apenas violou o

princípio da verdade material, como restringiu o direito de defesa da Recorrente (*ex vi* artigo 5º, LV, da Constituição Federal);

- adicionalmente, não procede o argumento da Delegacia de Julgamento no sentido de que o pedido de diligência estaria em desacordo com o disposto no artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, pois, no caso da diligência requerida, bastavam a fundamentação e a motivação de seu requerimento, o que foi efetivamente atendido pela Recorrente;

- diante disso, a Recorrente reitera o pedido, em relação aos anos de 2008 e 2009, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, atualmente artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, em prol da realização da necessária verificação, sob pena de enriquecimento ilícito da União, determinando-se, ainda, a expedição de ofícios às seguintes entidades, além dos órgãos públicos, para que informem as retenções efetuadas nesses anos no CNPJ da TIM Nordeste S/A, bem como da TIM Nordeste Telecomunicações S/A: Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Morgan, J. Safra, Banco do Nordeste, BBM S/A, IBI, ABC Brasil, ABN Real, Citibank, Unibanco, Schahin, Fibra, Panamericano, Votorantim, Itaú, Bradesco, Alfa, Sofisa, Indusval, Cruzeiro do Sul, Pine, Daycoval, Fidis, Bonsucesso e Santander.

A Recorrente não tem razão.

Pode ser que o julgador tenha de requisitar a realização de diligência para confirmar algum fato duvidoso, mas, se inexistir dúvida sobre matéria fática, a diligência não se mostrará necessária. Outrossim, não se pode conceber o emprego da prova pericial ou a realização de diligência para fins de obter material probatório cuja produção esteja na órbita dos encargos do recorrente. Isso porque a pessoa jurídica tem o dever de conservar os documentos relacionados aos fatos derivados de sua atividade, em conformidade com o artigo 264 do RIR/99:

"Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os

créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Por outro lado, também é inegável que a juntada de todo o volume documental deve ser apresentado quando da impugnação tempestiva, precluindo o direito à entrega de documentos em momento futuro, salvo nas situações do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

“Art. 16

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

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

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

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

Os motivos expostos pela Recorrente para a não entrega dos comprovantes do imposto de renda na fonte não são classificáveis entre os motivos de força maior. Em primeiro lugar, impende pôr em foco que a perda de prazo para a juntada de provas documentais pode decorrer da negligência do recorrente que atue em desrespeito ao dever de guardar e preservar livros e demais documentos relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do que prescreve o artigo 264 do RIR/99, já citado.

Desde o momento em que a Recorrente julgou conveniente efetuar aplicações no mercado financeiro, cabia-lhe a atitude zelosa de guardar as evidências da tributação, na declaração de IRPJ, dos rendimentos auferidos e a comprovação das retenções efetuadas pela fonte pagadora.

Consoante o parágrafo único do artigo 393 do Código Civil em vigor, o evento de força maior verifica-se no fato necessário cujos efeitos não era possível evitar ou impedir. Fato necessário é aquele que, sendo inescapável a qualquer atitude diligente, dá causa à impossibilidade de cumprimento da obrigação. A falta de apresentação dos comprovantes aludidos não tem como fato necessário a inércia das fontes pagadoras, porque os efeitos da não apresentação eram evitáveis, se a Recorrente tivesse sido diligente a partir do momento em que optou pelas corriqueiras aplicações financeiras. Para tanto, bastaria conservar planilhas, demonstrativos, notas fiscais, lançamentos contábeis e outros documentos que lhe oferecessem respaldo para, (i) além de revelar o oferecimento à tributação das receitas auferidas, em harmonia com o artigo 231 do RIR/99, (ii) também comprovar a retenção do imposto de renda na fonte.

Além de tudo, a Recorrente pleiteia que se determine a realização de diligência em 26 fontes pagadoras. Cada uma delas pode estar relacionada a um número muito maior de aplicações financeiras. Em termos absolutos, 26 fontes pagadoras perfazem um número representativo de uma certa fragilidade no cuidado com a conservação dos documentos

comprobatórios, o que deslocaria a atuação de servidor público para assumir a conduta que é exigida ao contribuinte.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto à questão em lume.

Questão seguinte: "glosa de estimativa computada a maior na declaração de ajuste."

Tal é o texto da acusação::

"A Fiscalização constatou que a TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A deduziu na Ficha 17 da declaração especial de rendimentos do ano-calendário de 2006 a importância de R\$ 7.068.042,55 a título de "CSLL Mensal Paga por Estimativa" (DOC. 26). Analisando as estimativas apuradas e declaradas no curso do ano 2006, verifica-se que a estimativa apurada no mês de junho/2006, no valor de R\$ 1.335.807,09 (vide DIPJ), não foi declarada e nem paga, embora o contribuinte a tenha computado na dedução informada na declaração de ajuste. Em razão do exposto, foi glosada a dedução efetuada pelo contribuinte na declaração de ajuste do encerramento (incorporação), no valor de R\$ 1.335.807,09, sendo computado pela Fiscalização apenas os valores efetivamente pagos ou compensados via PER/DCOMP, conforme indicado no "Demonstrativo de Apuração da CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal" (DOC. 45).

Por sua vez, a TIM NORDESTE S/A deduziu na Ficha 12A da declaração de rendimentos do ano-calendário de 2006 (DOC. 25) a importância de R\$ 3.548.462,03 a título de "Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa" sendo R\$ 1.993.436,24 proveniente de crédito de imposto de renda retido na fonte e R\$ 1.555.025,79 referente a estimativa de imposto de renda apurada no mês de dezembro/2006.

Na mesma DIPJ (DOC. 25), Ficha 17 da declaração, a TIM NORDESTE S/A deduziu a importância de R\$ 2.313.401,68 referente a "CSLL Mensal Paga por Estimativa" correspondente ao valor apurado no mês de dezembro/2006.

Consultando os registros da RFB (SINAL e DCTF) não se identificou a extinção dos débitos das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro/2006, apurados na DIPJ e declarados em DCTF pela TIM NORDESTE S/A, quer seja por meio de pagamento quer seja por meio de pedido de compensação, razão pela qual foram glosadas as deduções efetuadas pelo contribuinte na DIPJ, sendo computado pela Fiscalização apenas os valores efetivamente pagos ou compensados via PER/DCOMP, conforme indicado no "Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal" (DOC. 44 e 46)."

Vejam-se os argumentos contrapostos, erigidos pela Recorrente:

- cabe aduzir que o v. acórdão recorrido manteve a glosa referente ao valor de R\$ 1.335.807,99, relativo à estimativa de CSLL apurada pela TIM Nordeste Telecomunicações S/A no mês de junho de 2006, bem como os valores de R\$ 1.555.025,79 e R\$ 2.313.401,68, relativos às estimativas de IRPJ e CSL, respectivamente, apuradas pela TIM Nordeste S/A no mês de dezembro de 2006. Contudo, essa glosa é totalmente improcedente;

- isso porque os valores de R\$ 1.555.025,79 e R\$ 2.313.401,68, relativos às estimativas de IRPJ e CSLL, respectivamente, apuradas pela TIM Nordeste S/A, no mês de

dezembro de 2006, foram confessados pela Recorrente e incluídos no REFIS instituído pela Lei nº 11.941/2009 (vide doc. nº 13 anexo à impugnação - fls. 3418 e seguintes);

- neste ponto, o acórdão recorrido manteve a exigência, consignando simplesmente que o pedido de parcelamento se deu após o início da ação fiscal, o que retira a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 7, § 1º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 138 do Código Tributário Nacional;

- ocorre que em momento algum a Recorrente pretendeu a aplicação dos benefícios da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional. Na realidade, o que a Recorrente pretende é fazer valer sua adesão ao benefício instituído pela Lei nº 11.941/2009, que permite o parcelamento de débitos tributários com redução de multa e juros;

- registre-se que, nos termos do artigo 11 da Lei nº 11.941/2009, o benefício é aplicável aos créditos tributários constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, mesmo em face de execução fiscal já ajuizada. Ora, se o benefício se aplica aos créditos constituídos ou mesmo àqueles que já sejam objeto de execução fiscal, pouco importa que a adesão tenha sido formalizada após o início da fiscalização, pois claramente se está diante de hipótese especial de benefício prevista em Lei, que não se confunde com a denúncia espontânea;

- adicionalmente, o valor de R\$1.335.807,99, relativo à estimativa de CSLL, do mês de junho de 2006 foi extinto mediante compensação;

- o acórdão recorrido, contudo, manteve a exigência, consignando que a mera retificação da DCTF não consubstancia por si só expediente hábil à concessão de compensação, que, desde 1º de outubro de 2002, não prescinde da declaração de compensação – DCOMP;

- aparentemente, a Colenda Turma Julgadora não se atentou para o fato de que o recibo de entrega da declaração de compensação PER/DCOMP retificadora consta às fls. 3.432 e seguintes dos autos (doc. nº 15 anexo à impugnação);

- ressalte-se que a compensação declarada à Receita Federal equivale a pagamento, extinguindo, portanto, o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do artigo 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, não tendo havido qualquer decisão administrativa que tenha deixado de homologar a compensação declarada, tem-se que o respectivo crédito dever ser considerado extinto nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional;

- como se pode notar do documento de fls. 3.432 e seguintes, a PER/DCOMP retificadora foi transmitida em 16/05/2007. Por essa óptica, nos termos do artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, com o decurso do prazo de cinco anos, sem qualquer manifestação da Fazenda, considera-se tacitamente homologada a compensação declarada, extinguindo-se definitivamente a obrigação tributária.

Em primeiro lugar, a adesão ao Refis se deu já depois de iniciada a Fiscalização, antes, porém, da lavratura dos autos de infração. Se houvesse adesão a qualquer modalidade de parcelamento então em vigor, fora do lapso temporal de 60 dias previsto no artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, isso implicaria, desde logo, dívida confessada e, como

tal, suscetível à inscrição em dívida ativa, em caso de abandono do parcelamento. Nessas circunstâncias, o lançamento não teria sentido. Entretanto, a realidade não é essa. A adesão ao Refis, como afirmado, data de 04/10/2010 (fl. 3.419), durante a fiscalização então em curso. Basta olhar o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, às fls. 349/351, cuja ciência à Recorrente efetuou-se em 01/09/2010, à fl. 352, para se constatar que a adesão ao Refis não ocorreu fora do interregno de 60 dias, contados da ciência da intimação imediatamente anterior. Nesses termos, a adesão ao Refis dentro do prazo de 60 dias do artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, desautoriza os benefícios de redução dos encargos de multa e juros previstos na Lei nº 11.941/2009, para os débitos tributários lançados de ofício que tenham sido abarcados pela fiscalização em curso, quando da adesão.

Em face do exposto, nega-se provimento em relação ao ponto ora examinado, constatando-se que a espontaneidade não fora ainda readquirida, no momento da adesão ao Refis.

Quanto à alegação de que efetuou compensação da importância de R\$ R\$1.335.807,99, pode-se asseverar que há, sim, uma DCOMP retificadora em nome do contribuinte à fls. 3.433, com entrada na repartição no dia 16/05/2007, a título de estimativa de CSLL da competência de junho de 2006. Nessa ordem de ideias, deve-se eliminar essa cobrança do auto de infração, uma vez que a Recorrente se antecipara ao Fisco, confessando a dívida em DCOMP. Outrossim, permanecem incólumes as exigências das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro/2006, apurados na DIPJ e não confessados em DCTF ou em ato de adesão a qualquer modalidade de parcelamento, na vigência da espontaneidade.

Assim, em coerência com o está acima consignado, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o valor de R\$ 1.335.807,09 do lançamento da CSLL, referente ao mês de junho de 2006,

Questão subsequente: falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa mensal - multa isolada de 50%.

Anotem-se as palavras do agente fiscal:

"Tendo em vista as infrações assinaladas, vale dizer, falta de adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição das ações da TNC, exclusão indevida do ágio amortizado pela Bitel/IB2B, deduções de incentivos fiscais não reconhecidos pelo fisco, glosa de imposto de renda retido na fonte e glosa de compensação dc prejuízos fiscais e base negativa da CSLL da sucedida por incorporação, esta Fiscalização refez os cálculos das estimativas mensais do imposto de renda e da contribuição social, utilizando a mesma forma de determinação da base de cálculo adotada pelo contribuinte (balancetes de suspensão/redução), resultando deste procedimento a constatação de que foram efetuados pagamentos das estimativas mensais menores que os efetivamente devidos."

A apuração das multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL encontra-se detalhada nos "Demonstrativos de Apuração do IRPJ e da CSLL e da Multa pelo não Recolhimento da Estimativa Mensal" (DOC. 43 a 46). Nos demonstrativos "Mapa Resumo da Multa Isolada pela Falta ou Insuficiência de Pagamento Mensal das Estimativas - IRPJ e CSLL" (DOC. 51 e 52) estão consolidadas as infrações por empresa e ano-calendário.

Para obter o valor das referidas multas, foi aplicado o percentual de 50% sobre os valores das estimativas mensais não recolhidas do IRPJ e da CSLL, conforme apurado por esta Fiscalização na linha "Multa p/Não Recolhimento IRPJ e CSLL p/Estimativa", constante dos demonstrativos acima citados.

[...]

Diane do exposto, considerando que nos meses especificados nos demonstrativos mencionados no parágrafo 119 foram apurados por esta Fiscalização valores devidos da estimativa mensal do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, sobre as quais os contribuintes TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A deixaram de efetuar, ou efetuaram a menor os respectivos pagamentos; considerando que a falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa submete a empresa à cobrança da multa de 50% sobre o valor desse imposto e dessa contribuição; lavramos os correspondentes autos de infrações, por meio dos quais serão cobradas as multas isoladas estipuladas pela legislação do IRPJ e da CSLL."

A tese defensiva se escora nos seguintes argumentos:

- o v. acórdão recorrido manteve a aplicação da multa isolada de 50% pelo suposto pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL menores do que o efetivamente devido, sob o argumento de que não haveria restrição legal para aplicação da referida multa, de forma cumulativa, com a proporcional por falta de recolhimento;

- tal entendimento, porém, não merece prosperar, seja porque a imposição das multas isoladas foi feita após o encerramento do período de apuração, seja pela impossibilidade de se aplicá-las concomitantemente à multa de ofício.

No que diz respeito à multa isolada, saliento que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativas sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressai da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em questão depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da 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."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

"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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302-001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

"Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime."

A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao prescrever que, "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição". Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em

declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, “*sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.*”

Sendo assim, decido no sentido de, aplicando a Súmula CARF nº 105, dar provimento parcial ao recurso, quanto ao item debatido, para excluir a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas relativas aos meses do ano-calendário de 2006 e aos meses de entre janeiro e maio de 2007.

Questão subsequente: multa pela não apresentação de arquivos digitais - não apresentação dos arquivos de fornecedores e clientes.

Conforme a exposição da Fiscalização:

"Os contribuintes TIM NORDESTE S/A, CNPJ 01.009.686/0001-44, e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, CNPJ 02.336.993/0001-00, utilizam sistemas informatizados para registros das operações contábeis e fiscais e, segundo consta informado nas DIPJ e registrado em suas contabilidades, extraídas dos arquivos digitais apresentados, obtiveram nos anos submetidos a presente auditoria (2005 a 2009), receitas de revenda de mercadorias, de prestação de serviços e de exportação.

Em 06/04/2010, por meio do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 05/04/2010, a empresa TIM NORDESTE S/A foi intimada a apresentar, entre outros documentos, os arquivos digitais referentes aos negócios e atividades econômica e financeira dos anos-calendário 2006 e 2007, com observância às normas e especificações técnicas definidas no Anexo Único do ADE - Ato Declaratório Executivo, Cofis nº 15, de 23 de Outubro de 2001. Os arquivos solicitados compreendiam também os negócios e atividades econômica e financeira de sua incorporada, TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A.

Dentre os arquivos requisitados pela Fiscalização contavam os de Fornecedores / Clientes, bem como, os arquivos de Cadastro de Pessoa Jurídica e Pessoa Física, com os quais se relacionavam (vide item I do Termo de Início).

Em 27/05/2010 c 28/05/2010, foram apresentadas mídias (02 CD's) contendo os registros das movimentações de clientes e fornecedores dos anos-calendário de 2006 e 2007, bem como, outra mídia (01 CD) contendo o Cadastro das pessoas jurídicas e físicas com as quais a empresa TIM NORDESTE S/A se relacionou no referido período.

Em 08/06/2010, retornou à repartição fazendária a Representante da empresa e apresentou, dentre outros documentos, uma mídia (01 DVD) contendo "Cadastrados" da empresa TIM NORDESTE S/A.

Após análise da consistência dos arquivos digitais contendo informações dos Clientes, Fornecedores e Cadastro de Pessoa Jurídica e Física, entregues pela empresa, amostragens efetuadas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007, a Fiscalização verificou que os arquivos de cadastro de PJ/PF não continham todos os "Código de Participante" que a empresa indicou nos arquivos de clientes, vale dizer, existiam "Código de Participante" nos arquivos de clientes que não foram relacionados nos arquivos de cadastro.

Em 14/06/2010 a Fiscalização lavrou Termo de Intimação Fiscal, com ciência em 17/06/2010 (AR N SK 50844117 0 BR), por meio do qual cientificou a empresa TIM NORDESTE S/A das inconsistências detectadas nos arquivos digitais de fornecedores, clientes e cadastro de Pessoa Jurídica e Física, bem como, intimou a empresa a reapresentar os referidos arquivos digitais, bem como, a manifestar-se, por escrito, acerca das inconsistências relatadas.

Considerando que o contribuinte não se pronunciou acerca das inconsistências apontadas pela Fiscalização, em 21/07/2010 foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, com ciência em 22/07/2010 (AR N SK 47992787 7 BR), por meio do qual a empresa TIM NORDESTE S/A foi novamente intimada a reapresentar os arquivos digitais de fornecedores, clientes e cadastro de Pessoa Jurídica e Física, dos anos-calendário de 2006 e 2007, bem como, a manifestar-se, por escrito, acerca das inconsistências relatadas.

Em 09 de agosto de 2010, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo em 20 (vinte) dias para apresentação dos arquivos, sendo autorizada pela Fiscalização a dilação de prazo solicitada.

Em 17/08/2010 a Fiscalização lavrou Termo de Intimação Fiscal, com ciência em 20/07/2010 (AR N SK 47992791 7 BR), por meio do qual cientificou a empresa TIM NORDESTE S/A das alterações introduzidas no MPF 04.1.01.00-2010-00254-6, consistentes na inclusão de novos períodos a serem fiscalizados (anos-calendário 2005, 2008 e 2009). Neste Termo a empresa foi intimada a apresentar os arquivos digitais de fornecedores, clientes e cadastro de Pessoa Jurídica e Física, dos anos-calendário de 2008 e 2009, dentre outros documentos.

Em 15/09/2010 a empresa apresentou mídias digitais (CD) que supostamente conteriam os registros das movimentações de clientes e fornecedores dos anos-calendário de 2006 e 2007, bem como, o Cadastro das pessoas jurídicas e físicas com as quais as empresas TIM NORDESTE S/A, e sua incorporada TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, teriam se relacionados no referido período, conforme "Recibo de Entrega de Arquivos Digitais" emitido na mesma data.

Após análise dos conteúdos gravados nas mídias entregues, a Fiscalização constatou que nos arquivos apresentados não constavam as informações dos clientes, fornecedores e Cadastros de PJ e PF, relativas às operações de prestações

de serviços efetuadas pelas empresas TIM NORDESTE S/A e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A.

Por outro lado, os arquivos digitais constantes das mídias - que, como assinalado acima, encontram-se sem os registros das operações de prestações de serviços - apresentavam as inconsistências abaixo:

- Não constavam as movimentações de clientes e fornecedores do ano-calendário de 2006 (jan a out) da empresa TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A;

- Não constavam as movimentações de clientes e fornecedores do ano-calendário de 2006 (nov a dez) e 2007 da empresa TIM NORDESTE S/A;

Em 08 de outubro de 2010, tendo em vista a incorporação da empresa TIM NORDESTE S/A, foi emitido o MPF 08.1.90.00-2010-03345-8, contra a empresa sucessora TIM CELULAR S/A, referente ao IRPJ e a CSLL do período de 01/2005 a 12/2009, cuja ciência ocorreu em 18 de outubro de 2010, por via postal, com aviso de recebimento - AR n.º SK 84355479 4 BR.

Em 19/10/2010, a Fiscalização lavrou Termo de Intimação Fiscal, com ciência em 25/10/2010 (AR N° SK 84355477 7 BR), por meio do qual foram relatados todos os procedimentos já adotados pela Fiscalização até aquela data, no sentido de obter os arquivos digitais imprescindíveis aos procedimentos de auditoria em curso. A empresa TIM CELULAR S/A, já científica da abertura do MPF 08.1.90.00-2010-03345-8, e na condição de responsável tributário dos contribuintes TIM NORDESTE S/A e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, foi intimada a apresentar os arquivos digitais de clientes, fornecedores e cadastro de pessoa jurídica e pessoa física, dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, das empresas TIM NORDESTE S/A e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, contemplando todas as operações das empresas, vale dizer, vendas de mercadorias, produtos e serviços, em conformidade com o ADE 15/2001 e alterações posteriores.

Em 04/11/2010, recebemos da TIM CELULAR S/A solicitação, datada de 29/10/2010, para que fosse prorrogado o prazo por mais 30 (trinta) dias para apresentação de todos os arquivos, com a justificativa: tendo visto que estamos verificando as inconsistências informadas por esta repartição e conforme os mesmos forem disponibilizados, trataremos do envio". Novamente a Fiscalização autorizou a prorrogação do prazo nos termos em que foi solicitado.

Em 03/12/2010 esgotou-se o ultimo prazo solicitado e, embora 08 (oito) meses tenham sido decorridos desde a primeira requisição da Fiscalização, os arquivos digitais de clientes e fornecedores dos anos-calendário de 2008 e 2009 não foram apresentados, e, no caso daqueles que foram entregues (anos-calendário de 2006 e 2007) os mesmos continham omissões das operações vinculadas aos serviços prestados, além das demais omissões acima relatadas.

Como pode ser constatado a partir dos relatos acima, inúmeros foram os esforços da Fiscalização no sentido de obter os arquivos digitais contendo as operações com clientes e fornecedores, sendo concedidas ao contribuinte todas as prorrogações de prazos solicitadas, sem que, ao final, resultassem produtivas as oportunidades concedidas. Portanto, restou comprovado o descumprimento de obrigação tributária acessória consistente no fornecimento de arquivos digitais contendo os registros das operações com clientes e fornecedores, por parte dos contribuintes fiscalizados.

Diane do acima exposto, conclui-se, com relação aos arquivos digitais de Fornecedores e Clientes dos anos 2006 e 2007, foram apresentados parcialmente os arquivos, visto que os mesmos continham apenas os registros das operações comerciais relativas às vendas de mercadorias e/ou produtos, omitindo por completo nos arquivos os registros das operações relativas aos serviços prestados pelas incorporadas TIM NORDESTE S/A e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A.

Por outro lado, em relação aos arquivos digitais de Fornecedores e Clientes dos anos 2008 e 2009, a empresa incorporadora TIM CELULAR S/A nada apresentou das operações comerciais realizadas pelas empresas incorporadas TIM NORDESTE S/A e TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, quer seja em relação às vendas de mercadorias e/ou produtos, quer seja em relação aos serviços prestados.

Por fim, registra-se, ficou evidenciado a tentativa das empresas de enganar a Fiscalização, apresentando arquivos digitais dos anos 2006 e 2007, como se nos mesmos estivessem contidas todas as informações solicitadas pelo Fisco, fato que pode ser comprovado por meio da leitura dos recibos registrando as entregas dos documentos. Em momento algum os contribuintes informaram que estavam entregando arquivos incompletos, que os mesmos não continham todas as informações dos clientes e fornecedores, ao contrário, sempre afirmaram nas correspondências que estavam entregando os arquivos solicitados pela Fiscalização.

A obrigatoriedade da prestação de informações em meio digital está contida no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, abaixo parcialmente reproduzido.

[...]

A omissão de dados nos arquivos digitais, bem como, a não apresentação dos arquivos digitais de acordo com os leiautes e as especificações técnicas contidas no Anexo Único dos ADE - Ato Declaratório Executivo, acima referidos, acarreta a aplicação das penalidades previstas no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991, de 29 de agosto de 1991, abaixo transcrita.

[...]

Considerando que os contribuintes TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A utilizam sistemas informatizados para registro das operações contábeis e fiscais; considerando que nos arquivos digitais de Fornecedores e Clientes dos anos 2006 e 2007 não foram apresentados os dados referentes aos serviços prestados; considerando, ainda, que não foram apresentados os arquivos de Fornecedores e Clientes dos anos 2008 e 2009, e por fim, considerando que esgotado o prazo solicitado, a empresa responsável, TIM CELULAR S/A, não informou os motivos que a impossibilitou (sic) de substituir ou complementar os dados dos arquivos digitais entregues dos anos 2006 e 2007, bem como, as razões da não apresentação dos arquivos digitais dos anos 2008 e 2009, esta Fiscalização entende tratar-se de infrações capituladas no Inciso II (para os arquivos dos anos 2006 e 2007) e no Inciso III (para os arquivos dos anos 2008 e 2009) do artigo 12, da Lei 8.218/1991, de 29 de agosto de 1991, com as alterações posteriores, acarretando na aplicação das penalidades neles previstas, materializadas com a lavratura do correspondente auto de infração.

A apuração do valor da multa aplicada no responsável tributário, TIM CELULAR S/A, pela omissão de dados nos arquivos digitais dos anos 2006 e 2007, bem como, pela não apresentação dos arquivos digitais dos anos 2008 e 2009, dos contribuintes sucedidos TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e TIM NORDESTE S/A, está demonstrada em planilha anexa ao presente Termo, denominada "Demonstrativo de Apuração da Multa pela não Apresentação de Arquivos Digitais" (DOC. 53), cujo resumo, por empresa e enquadramento legal, abaixo se transcreve.

A Recorrente se defende com os seguintes argumentos:

- no que se refere à aplicação da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, o v. acórdão limitou-se a asseverar que se encontra prevista na legislação, não cabendo apreciação de alegação quanto à constitucionalidade. No entanto, a Recorrente não pode se conformar com a referida penalidade, altamente confiscatória, inadequada e irrazoável;

- em primeiro lugar, não estando associada à falta de pagamento, é forçoso concluir-se que, uma vez que dela não decorreu qualquer lesão patrimonial ao Erário, impõe-se, daí, a aplicação do disposto no artigo 108, IV do Código Tributário Nacional;

- convém ressaltar que as informações não apresentadas por meio dos arquivos magnéticos já haviam sido declaradas ao Fisco pelas DIPJs e estavam disponíveis na contabilidade da Recorrente, o que demonstra que não houve dolo no cometimento da infração, que não trouxe qualquer vantagem para a Recorrente;

- nessas circunstâncias, a autoridade competente para aplicação da legislação tributária deve sempre tornar a norma inflexível adequada ao caso concreto, agindo como se fosse o próprio legislador e individualizando a lei para, desta forma, se aproximar da justiça.

Pelo relato da Fiscalização, depreende-se que a Recorrente, sendo usuária de sistema de processamento eletrônico de dados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, bem como para escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal, foi intimada, ao longo de 8 meses, a cumprir a obrigação acessória de prestar as informações objeto das finalidades do indigitado sistema de processamento.

As reiterações da Fiscalização trouxeram à tona (i) o desleixo no tratamento das informações e (ii) o menosprezo à ordem da autoridade fiscal, porquanto a intimada apresentou à Fiscalização arquivos incompletos, sem esclarecer que o atendimento era parcial, preferindo não substituir ou complementar com os dados faltantes, em relação aos fatos do ano-calendário de 2006 e 2007, além de ter optado por se manter completamente omissa, nada revelando à Fiscalização sobre as informações atinentes aos fatos dos anos-calendário de 2007 e 2008.

Em tais circunstâncias, são corretas as sanções aplicadas, a primeira com fundamento no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991, pela prestação de informação incompleta à Fiscalização, quanto aos fatos dos anos-calendário de 2006 e 2007, e a segunda, com fundamento no artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1991, pela omissão na prestação das informações.

Que fique claro que a gradação da sanção decorre de política fiscal do Estado, preocupado com a preservação de informações de natureza econômica ou financeira potencialmente aptas a revelar a capacidade contributiva das pessoas jurídicas. Nesse escopo, incumbe ao ramo legislativo do Poder o estabelecimento da gradação da sanção em

proporcionalidade com a gravidade da respectiva conduta. Ademais, a Constituição da República não conferiu competência aos órgãos do ramo Executivo do Poder para alterar a calibração das sanções estabelecidas por força de ato normativo do Congresso Nacional, a não ser mediante medida provisória editada pelo Presidente da República, sujeita à anuência das Casas do Congresso Nacional e na forma prevista em disposições constitucionais específicas.

Quanto à alegação de que a infração não gerou dano ao Erário, insta considerar que a sanção ora questionada independe de lesão, não obstante conservar certa proporcionalidade com a gravidade da conduta. Assim, dela se ressalta o aspecto da preventividade, pois incide sobre a conduta de desleixo do contribuinte em relação às informações de cunho econômico ou financeiro das pessoas jurídicas usuárias de sistemas de processamento eletrônico, visando a assegurar os interesses arrecadatórios do Estado.

Ademais, cabe lembrar que o artigo 136 do CTN prevê que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Adite-se, ainda, que as defesas que se fundam na afirmação de que a sanção imposta é confiscatória, inadequada e irrazoável convergem para a realização de juízo de compatibilidade entre a lei aplicada e a Constituição, o que esbarra na Súmula CARF nº 2, de acordo com a qual "*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Por fim, pronuncie-se que não cabe aplicação da equidade proposta pela Recorrente com suposto apoio do artigo 108, IV, do CTN. Como se sabe, o artigo 108 do CTN se refere a recursos de integração, a serem aplicados na falta de disposição legislativa expressa, o que não é o caso, em face da prescrição legislativa dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991. Confira-se:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. .(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. .(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso quanto ao item em referência.

Questão seguinte: aplicação da multa qualificada.

Este é o relato da Fiscalização, na sustentação da multa qualificada:

"Diante de tudo o que foi exposto, fica evidenciado que os sócios controladores das empresas vencedoras do leilão de privatização, em exíguo intervalo de tempo e por meio de inúmeros atos e procedimentos, teriam produzido uma série de alterações societárias, cujo único objetivo foi o de criar uma situação jurídica que viabilizasse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio pago na aquisição do controle acionário da TNC.

Por tais razões, esta Fiscalização entende que este processo de reorganização societária, com tais características peculiares, teve como objetivo burlar a legislação tributária, conferindo uma aparente legalidade na ulterior amortização do ágio pago na aquisição do controle da TNC, fato que trouxe como consequência a irregular redução da carga tributária, razão pela qual enseja a aplicação da penalidade qualificada, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007."

Já a recorrente expõe os seguintes tópicos:

- no tocante à aplicação da multa qualificada, vale assinalar que não há que se falar em dolo de fraudar o fisco. Como detalhado anteriormente, todas as operações ocorreram nos estritos limites legais, não havendo qualquer ocultação ou abuso de direito a ensejar a presunção de fraude e, consequentemente, a manutenção da multa qualificada;

- já restou explicado, adrede, que todos os atos praticados eram absolutamente lícitos e observaram perfeitamente os requisitos legais e regulatórios próprios. Por oportuno, há de

se ressaltar a publicidade de todos os atos realizados, seja em face da complexidade de regras e normas decorrentes da privatização, seja em razão da própria natureza das atividades operacionais das empresas, sujeitas a regras rígidas de controle, pela legislação societária (como as da CVM) e regulatórias (ANATEL), dentre as quais ressaltam as que objetivam a transparência e publicidade dos atos e de sua justificação;.

No ponto, vale trazer à colação passagens deste voto nas quais pôde-se tocar em aspectos reveladores de práticas dolosas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, particularmente na coleta das observações do ilustre Conselheiro João Otávio Opperamnn Thomé, no acórdão nº 1102000.873, que tratou dos mesmos fatos apreciados nos presentes autos, como já foi dito em linhas precedentes:

1) "*A acusação fiscal, pode-se perceber, adotou a classificação exposta por este doutrinador, elencando (sic) as situações “preocupantes” que entendeu presentes no caso, e que sucintamente destaco:*

- a) *Operações estruturadas em sequência (“step transactions”);*
- b) *Operações invertidas;*
- c) *Uso de sociedades;*
- d) *Empresas de passagem;*
- e) *Sociedades efêmeras;*
- f) *Ágio de si mesmo;*
- g) *Operações entre partes relacionadas.”*

2) "[...]O que se verifica, no caso, e se irá demonstrar a seguir, é que a motivação para a realização das operações foi exclusivamente tributária, e que a série de eventos societários praticados foi apenas a forma encontrada pela recorrente para obter a desejada redução da carga tributária, a qual, no caso concreto, não podia ser concretizada pela via da incorporação direta." (grifei)

3) "De fato, a integralização de capital na 1B2B, pela Bitel, com as ações da TNC, não representou qualquer intenção de, efetivamente, constituir empresa que atuasse como holding da participação societária na TNC, tanto assim que a existência da 1B2B foi extremamente breve." (grifei)

4) "Transcreve-se a seguir trecho do Protocolo de Justificação da Incorporação da 1B2B pela TNC (fls. 377):

"... a incorporação em tela objetiva fortalecer a estrutura financeira da Incorporadora e/ou suas controladas, através do incremento da sua capacidade de geração de fluxo de caixa e de investimento, fortalecimento este que ocorrerá através do aproveitamento pela Incorporadora e/ou suas controladas em suas operações do benefício fiscal representado pela despesa de amortização do Ágio, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97." (grifei)

E, a seguir, trecho do fato relevante publicado em 13/04/2000 pelas empresas 1B2B e TNC (fls. 374):

"**3. Motivos da Operação.** A operação em tela visa ao fortalecimento da estrutura financeira do grupo econômico, ao qual pertence a TNC, através da

criação, na TNC, de um ativo diferido (ágio) e, em contrapartida a este ativo, uma reserva especial de ágio no patrimônio líquido da TNC, tudo conforme o disposto no art. 6º da Instrução CVM 319/99.

4. Benefício da Operação. *Em virtude da incorporação em tela, o grupo econômico da TNC terá a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio, surgido em função da incorporação, cujo valor é de R\$ 610.000.000,00 (seiscientos e dez milhões de reais), a ser amortizado em 10 anos. Estima-se que essas economias possam ser da ordem de R\$ 201.000.000,00 (duzentos e um milhões de reais).*

Resta claro, assim, que não houve nenhuma outra motivação para esta operação, que não a tributária, mediante a “transferência” do ágio originalmente pago quando da aquisição no leilão de privatização, para fins de seu aproveitamento pelo “grupo econômico da TNC”, conforme acima destacado.”

Já na ata da Assembléia Geral Extraordinária de 28 de abril de 2000 da TNC (fls. 415), que aprovou a incorporação da 1B2B, bem como o laudo de avaliação do patrimônio feito pela ACAL, constou o seguinte registro:

“5.3. Informado que a Companhia está estudando e avaliando a maneira mais eficiente possível de o benefício fiscal oriundo da amortização do ágio ser aproveitado no âmbito das sociedades operadoras controladas pela Companhia;”

5) Transcreve-se a seguir trecho do referido Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da TNC (fls. 461467):

“Considerando a cisão parcial da TNC com incorporação da parcela cindida pelas Incorporadoras justifica-se tendo em vista a impossibilidade de utilização total do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S.A., por ausência de receitas tributáveis em montante suficiente na TNC; e

Considerando que as Incorporadoras são controladas pela TNC e se beneficiarão da transferência do benefício fiscal resultante da incorporação do ágio existente na sociedade 1B2B Participações S.A., uma vez que geram receitas tributáveis em decorrência de suas operações.

Vem as partes, por este, e na melhor forma de direito (...)"

E, a seguir, trecho do fato relevante divulgado em 13/06/2000 pelas empresas TNC e suas controladas operadoras (fls. 468472):

3. Motivos da Operação. *A operação de que se trata visa ao fortalecimento da estrutura do grupo econômico ao qual pertence a TNC. A operação em tela representa a concretização dos objetivos traçados por ocasião da incorporação da sociedade 1B2B Participações S.A. pela TNC realizada em 28/04/2000. A presente cisão parcial foi a medida mais eficiente encontrada pelas empresas envolvidas para aproveitar o benefício fiscal gerado pela amortização do ágio no âmbito das Operadoras, conforme antecipado no item 15 do Aviso de Fato Relevante referente à aludida incorporação, o qual fora publicado em 13 de abril na Gazeta Mercantil.*

4. Benefício da Operação. Em virtude da incorporação em tela, as Operadoras, e por conseguinte, o Grupo Econômico como um todo, terão a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio surgido nas Operadoras através da cisão parcial da TNC. O valor total estimado dessas economias, as quais serão percebidos no decorrer dos próximos 10 (dez) anos é de R\$ 203.155.440,00."

Mais uma vez, resta claro que a única motivação para a realização desta operação de cisão parcial da TNC também foi a tributária, agora para possibilitar que as operadoras viessem a gozar da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio, já que a TNC, controladora destas, não gerava "receitas tributáveis em montante suficiente" para aproveitá-lo." (grifei)

O que está claro é a conduta abusiva na articulação de operações societárias para aumento de capital com a contribuição de participações societárias com ágio, imediatamente sucedidas por incorporação entre as investidas e as investidoras, tudo com vistas à criação de vantagens fiscais indevidas. Na verdade, os participantes desse esquema intentaram valer-se de um esquema malicioso que buscava aparentar, mediante o revestimento da forma jurídica, situação distinta daquela que correspondia à realidade, com o objetivo de ludibriar a autoridade fiscal, dela ocultando toda a dimensão do fato gerador e da respectiva obrigação tributária do IRPJ e da CSLL, que restaram reduzidas, nas informações prestadas ao Fisco pelas declarações pertinentes, em razão da despesa e das exclusões provenientes do ágio fictício. Não tenho dúvida de que se trata de práticas de sonegação, fraude e conluio previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o que é determinante à aplicação da multa qualificada de 150% do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Sigo, aqui, as palavras do relator da instância *a quo*, a quem rendo minhas homenagens:

"Sem embargo, é indiscutível que ocorreu abuso de direito. A premência com que as operações foram realizadas, encadeadas de forma dependente, sem a influência de qualquer causa externa (falta de propósito negocial), com a utilização de "empresa de passagem" evidencia, de forma inelutável, tentou-se produzir uma despesa dedutível na apuração do IRPJ eda CSLL, através da "projeção" do ágio pago pela Bitel na pessoa jurídica de sua investida - TNC, e depois para as empresas que justificaram o investimento com ágio - operadoras, a reboque de uma norma legal que não contempla o benefício.

Não há dúvida de que as operações que culminaram com a transferência do ágio para as operadoras tiveram como único objetivo o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal. Isso resta evidente da leitura dos seguintes trechos dos Protocolos de Justificação da Incorporação da IB2B pela TNC, da cisão desta última e respectivos Fatos Relevantes."

Assim, nego provimento ao recurso.

Na oportunidade, esclareço que, tratando-se de sucessão entre pessoas jurídicas sob controle comum, aplica-se a Súmula CARF nº 47, verbis:

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

Questão subsequente: do lançamento complementar - da qualificação da multa proporcional aplicada no ano-calendário de 2005.

Conforme explica a Fiscalização:

'Em 03/12/2010 a TIM CELULAR S/A foi cientificada do encerramento parcial da fiscalização, em relação aos tributos IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2005, do contribuinte TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, o qual resultou na constituição de crédito tributário no montante de R\$ 164.102.103,02; sendo IRPJ: R\$ 144.724.336,74 e CSLL: R\$ 19.377.766,28; autos de infração que formaram o processo administrativo N° 10880.721767/2010-41 (DOC. 58 e 59).

Nos Itens I e II deste Termo de Encerramento, consta relatado que a infração relativa ao processo de incorporação da TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A pela MAXITEL S/A e as infrações referentes ao ágio na aquisição de ações da TELE NORDESTE CELULAR S/A, respectivamente, estão sujeitas a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com as alterações da Lei 11.488/07.

Por outro lado, nos lançamentos parciais do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2005, acima mencionados, a multa proporcional aplicada às infrações referentes ao ágio na aquisição de ações da TELE NORDESTE CELULAR S/A, foi calculada aplicando-se o percentual de 75% sobre o imposto e contribuição apurados.

Assim, com base no artigo 43 da Lei 9.430/96, faz-se o presente lançamento complementar de multa proporcional, o qual visa cobrar a diferença correspondente ao percentual de 150% da multa qualificada, deduzido do percentual de 75% já cobrado nos lançamentos parciais constantes dos autos de infrações do IRPJ e CSLL, processo 10880.721767/2010-41. A apuração consta de demonstrativo anexo (DOC. 60), e está resumida no quadro a seguir:"

Tais são os argumentos de defesa:

- com efeito, o artigo 145 do CTN é muito claro: o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de **(i)** impugnação, **(ii)** recurso de ofício ou **(iii)** iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código;

- ao analisar os argumentos de defesa, a c. Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu que o lançamento complementar teria fulcro no inciso IX do artigo 149 do CTN, muito embora essa fundamentação não tenha constado no auto de infração;

- ora, o simples fato desta fundamentação não ter constado do auto de infração é suficiente para se anular o v. acórdão, pela mudança de critério jurídico. Não obstante, ainda que se considere o novo critério jurídico, o que se faz decerto para argumentar, trata-se de conclusão manifestamente equivocada;

- sem dúvida, segundo o artigo 149, IX, do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa *"quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial"*;

- em momento algum, na fundamentação do acórdão recorrido, consta qualquer alegação de que tenha havido fraude, falta funcional ou omissão da autoridade que efetuou o lançamento original - razão pela qual esse dispositivo invocado para a manutenção do lançamento é completamente inaplicável;

- outrrossim, o artigo 149, VII, do CTN, que autoriza a revisão do lançamento nos casos em que se comprove que o sujeito passivo - aí sim - agiu com dolo, fraude ou simulação, se refere à descoberta de tal fato *a posteriori*. É certo que a Fiscalização não pode, ausentes quaisquer fatos novos, simplesmente mudar de idéia após a constituição do crédito e a notificação do contribuinte, passando a entender, com base nos mesmos fatos - já conhecidos e valorados - que estaria configurada hipótese de simulação;

- dentre as hipóteses taxativas que autorizam a revisão do lançamento pelas autoridades administrativas não consta a modificação da interpretação quanto aos fatos já conhecidos e apreciados por ocasião do lançamento original. E nem poderia, eis que essa matéria é regulada expressamente no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida de ofício nos critérios adotados no lançamento somente pode ser adotada para fatos geradores posteriores. Não fosse assim, a Fiscalização teria carta branca para alterar quaisquer lançamentos anteriores, ao sabor das mudanças de interpretação, fazendo letra morta da regra contida no artigo 146 do CTN;

- assinale-se que o lançamento complementar teve como único propósito elevar a penalidade aplicada no lançamento original. Porém, todos os fatos que motivaram o novo entendimento da Fiscalização a respeito da aplicabilidade da multa qualificada já eram do conhecimento das autoridades autuantes quando da lavratura dos autos de infração parciais relativos ao ano-calendário 2005; -

- vale dizer, não houve descoberta de fato ou documento novo que pudesse justificar o fato de, somente agora, a Fiscalização imputar à Recorrente conduta dolosa, fraudulenta ou simulada. O que ocorreu foi verdadeiramente uma mudança de interpretação das autoridades fiscais em relação aos fatos.

Assiste razão à Recorrente.

Se o lançamento anterior requereu a qualificação dos fatos então conhecidos, não pode a autoridade fiscal atribuir nova qualificação sobre aqueles mesmos fatos para agravar a exigência. Portanto, consoante o disposto no artigo 146 do CTN, não cabe agora dizer que os fatos em alusão ajustam-se ao tipo da fraude, da sonegação ou do conluio, ou que correspondem ao modelo descriptivo da simulação, para cobrar a diferença entre a multa qualificada e a multa não qualificada.

Por outra perspectiva se chega à idêntica conclusão. Segundo o artigo 149, VIII, do CTN, o lançamento pode ser revisto de ofício "*quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*". Essa regra guarda semelhança, em tema de processo penal, com a Súmula 524 do STF: "*arquivado o inquérito policial, por despacho do juiz, a requerimento do promotor de justiça, não pode a ação penal ser iniciada, sem novas provas*". Entenda-se que "**novas provas**" são "**novos fatos**" e não "**novos elementos**" de prova sobre "os mesmos fatos". Perceba-se que o lançamento suplementar não menciona qualquer fato que já não fosse conhecido por ocasião do lançamento anterior.

E não se diga que o lançamento suplementar em tela teria o amparo do inciso IX do artigo 149 do CTN, isto é, "quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial". De modo algum houve fraude ou falta funcional da autoridade fiscal, como também não houve omissão de qualquer ato ou formalidade especial. Houve apenas uma nova valoração jurídica sobre os fatos que já eram conhecidos.

Mesmo quando se perceba, *a posteriori*, que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, não cabe a revisão de lançamento com suposto supedâneo no inciso VII do artigo 149 do CTN, se não houver fatos novos que favoreçam a qualificação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulada. De qualquer modo, o artigo 146 do CTN constitui óbice à alteração da qualificação jurídica sobre os mesmos fatos conhecidos ao longo da investigação que se encerrou com o lançamento de ofício anterior.

Firme nessa posição, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento suplementar.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Em que pese os argumentos do ilustre Relator, divirjo, com a devida vênia, de seu voto quanto às exigências decorrentes da(s): (i) falta de adição da amortização de ágio; (ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL; (iii) multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL; e (iv) multa qualificada.

DA FALTA DE ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL

No tocante a incorporação às avessas, entendo que o negócio jurídico foi praticado em conformidade com a lei. Dessa forma, não há que se falar em redução indevida de tributo, pois o direito a amortização do ágio está assegurado ao contribuinte, com base no art. 386 do RIR/99.

No caso em tela, houve um aumento de capital na 1B2B Participações com ações da TNC, para posterior incorporação da Bitel e das operadoras pela TNC pela própria TNC, e posterior cisão com incorporação pelas empresas operadoras.

Após tais sucessivas operações societárias, culminou na incorporação da TIM Nordeste SA, empresa superavitária pela Tim Celular S/A (Recorrente), empresa deficitária.

Dessa forma, o voto entendeu que não houve a geração do ágio, uma vez que a mais valia do investimento não foi gerada em ato de aquisição, justamente por pressupor dispêndio para se obter algo de terceiro.

Assim, ao glosar o ágio gerado, na apuração do lucro real, o qual acarretou redução do IRPJ e CSLL, acabou por desconsiderar o aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

Pois bem, a incorporação às avessas ou reversa ocorre quando investidora é incorporada pela sociedade investida.

Como já salientado no voto condutor, o ágio é apurado por pessoa jurídica que adquire participação societária em outra sociedade cujo investimento é definido como relevante em sociedades controladas ou coligadas, nos termos do art. 384 do RIR/99.

Na aquisição de participação societária, desdobra-se o custo de aquisição relativamente ao patrimônio líquido, tomando-se como base a participação do percentual no capital social da empresa investida. Ou seja, o ágio é a diferença resultante entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da sociedade investida.

Para efeitos fiscais, a amortização do ágio somente tem seu início a partir do momento em que uma pessoa jurídica absorver patrimônio de outra que detém participação societária, por meio de incorporação, fusão ou cisão, conforme dispõe o art. 386 do RIR/99.

Importante ressaltar que a regra de amortização do ágio aplica-se, inclusive, no caso de a pessoa jurídica incorporada ter sido a controladora da sociedade que realizará a incorporação, conforme dispõe a alínea “b” do art. 8º da Lei nº 9.532/97. Vejamos:

“Art. 8º O disposto no artigo anterior² aplica-se, inclusive, quando:

(...)

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

Nesse sentido, o voto condutor acompanhou os moldes da fiscalização, no sentido de que o negócio jurídico teve o intuito exclusivamente fiscal, articulando transferências societárias restritas a empresas relacionadas entre si, não independentes e integrantes do Grupo Tim.

Importante ressaltar que o aproveitamento fiscal pela Recorrente da despesa de amortização do ágio depois da reestruturação societária está diretamente vinculado à determinação do fundamento econômico do ágio.

Assim, entendo que após a incorporação, o ágio gerado será contabilizado como despesa dedutível de amortização para efeitos fiscais.

Conseqüentemente, o aproveitamento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativo de CSLL registrada na incorporadora poderá ser aproveitada quando da incorporação às avessas.

Importante ressaltar que não há fundamento legal impedindo a incorporação denominada às avessas ou reversa. O ato de incorporação e a intenção das partes na incorporação foram devidamente lícitos.

Nesse sentido há farta jurisprudência administrativa no sentido de preservar o ato jurídico de incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária, sob pena de desrespeitar a liberdade de auto-organização e contratação entre pessoas. Vejamos:

IRPJ/CSLL – INCORPOERAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPRECEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. (ACÓRDÃO N° 107- 7.596)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. INCORPOERAÇÃO “AS AVESSAS” GLOSA DA COMPENSAÇÃO IMPRECEDÊNCIA. Na hipótese de

² “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: (...)"

não ter sido caracterizada a operação como simula, é lícita a denominada “incorporação às avessas” para compensação de prejuízos fiscais da incorporadora, quando realizada entre empresas operativas, sob controle comum e tendo por objetivo a melhor eficiência financeira na operação (Acordão 1202-000.878)

IMPROCEDÊNCIA - A denominada “incorporação às avessas”, não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência eficiência das operações operações entreelas praticadas.” (Acordão 105-15.822)

A única exigência da legislação fiscal para se impedir o aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados é a verificação, cumulativa, de (i) mudança no controle societário e (ii) mudança no ramo de atividade, aplicando-se, por conseguinte, a norma a seguir, segundo a qual:

“Art. 508. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.”

Considerando que no caso em tela não ocorreu concomitantemente a alteração do controle societário e do ramo de atividade, não há que se falar em limitação ao aproveitamento do prejuízo fiscal.

Diante do exposto, entendo que a despesa de ágio gerado por meio da incorporação em comento, bem como o aproveitamento do prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL devem ser mantidos para fins fiscais na medida em que o negócio jurídico possui fundamento econômico legítimo e está em consonância com as normas legais vigentes.

MULTA ISOLADA

A fiscalização verificou a insuficiência/falta de pagamento dos valores de IRPJ e CSLL devidos por estimativa, após o término do ano-calendário e aplicou a multa de ofício isolada de 50% aplicada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, conforme o comando do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A multa isolada por falta de pagamento de estimativas não poderia ser aplicada de forma concomitante com a multa proporcional por falta de pagamento do imposto. Nesse ponto, tenho os seguintes comentários a tecer.

É pacífico neste Colegiado que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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.

Nesse sentido, transcrevo a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Da leitura acima, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Logo, pelo critério da consunção, a falta de pagamento das estimativas deve ser considerada meio de execução do não recolhimento dos tributos devidos ao final do exercício.

Não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes em função da mesma infração. Se as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, encerrado o ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, consequentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

Dessa maneira, entendo ser descabida a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre a mesma base de cálculo.

MULTA QUALIFICADA

Em relação à aplicação da multa qualificada, não antevejo dolo na conduta do contribuinte, vez que esta perfez os estritos limites legais.

A Fiscalização entendeu que a contribuinte reduziu o montante de impostos devidos mediante a realização de atos societários sem a devida substância econômica. Dessa forma, considerou sua conduta como dolosa quando do aproveitamento fiscal do ágio decorrente das operações societárias praticadas.

Entendo, contudo, que todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

Em face do exposto, entendo que a qualificação da multa de ofício não restou justificada, devendo ser reduzida a 75%.

Diante do exposto, encaminho meu voto para DAR parcial provimento ao recurso voluntário para AFASTAR as exigências decorrentes da:

- (i) falta de adição da amortização de ágio;
- (ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL;
- (iii) multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e
- (iv) multa de ofício de 150%.

Em todos os demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto do ilustre Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Redator designado