



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Recurso nº : 154.723
Matéria : IRPJ e OUTRO – Ex(s): 2001 a 2004
Recorrentes : 4ª TURMA/ DRJ-I RJ e TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S.A.
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.710

RECURSO VOLUNTÁRIO: NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA-É nula a decisão de primeira instância que centra a manutenção da autuação em motivação diversa daquela constante do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e por não se revestir a autoridade julgadora da competência para lançar.

RECURSO DE OFÍCIO. Tendo a decisão de primeira instância sido anulada, não cabe o exame de recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO RIO DE JANEIRO/RJ-I e TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S.A.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso Voluntário: por maioria de votos, DECLARAR NULA a decisão de Primeira Instância. Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt que deu provimento ao apelo. Recurso de Ofício: O recurso de ofício restou prejudicado pela declaração de nulidade da decisão recorrida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM:

09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente convocado), WALDIR VEIGA ROCHA, MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente convocado) e IRINEU BIANCH. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

Recurso nº : 154.723
Recorrentes : 4ª TURMA/ DRJ-I RJ e TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S.A.

RELATÓRIO

Tratam os autos de dois recursos, um de ofício interposto pela 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro em virtude de ter reduzido a multa de ofício de 150% para 75%, tendo o valor exonerado ultrapassado o limite de alçada e um voluntário interposto pela empresa Tele Norte Leste Participações S. A.

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela DRF/Fiscalização-RJ, amparados nos fatos descritos no Termo de Verificação de fls. 505/516, consubstanciando os lançamentos de exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 325.351.915,71 (fls. 517/523) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, no valor de R\$ 117.126.689,63 (fls. 524/530), referentes aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, com o acréscimo da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e dos juros moratórios.

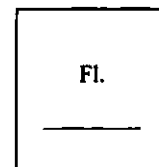
2. Os lançamentos resultam da verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, optante pela forma de tributação anual com base no lucro real, face à apuração da seguinte irregularidade:

GLOSA DA DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, PROVENIENTE DA INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE.

Fato Gerador	Tributos	Valor Tributável	Multa (%)
31/12/2000	IRPJ/CSLL	R\$ 325.351.914,88	150,00
31/12/2001	IRPJ/CSLL	R\$ 325.351.915,98	150,00
31/12/2002	IRPJ/CSLL	R\$ 325.351.916,00	150,00
31/12/2003	IRPJ/CSLL	R\$ 325.351.916,00	150,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

. Enquadramento legal:

- **IRPJ:** artigos 105, 116 e 149 do CTN, artigo 51 da Lei nº 7.450, de 23/12/1985, artigos 250, inciso I, 385, 386, 391 e 426, do RIR/1999, e Parecer Normativo CST nº 46, de 18/08/1987;

- **CSLL:** art. 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988; art. 19 da Lei nº 9.249/1995; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e reedições;

- **Multas:** art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996;

- **Juros moratórios:** art. 6º, § 2º, c/c art. 28 da Lei nº 9.430/1996; a partir de janeiro de 1998 (p/fatos geradores a partir de 01/01/1997), percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente (o valor dos juros será calculado a partir de primeiro de fevereiro do ano do vencimento).

4. Os fatos apurados durante a ação fiscal ensejaram a lavratura de Representação Fiscal Para Fins Penais contra a interessada, protocolada através do processo nº 18471.001002/05-58.

II) Da descrição dos fatos

5. O Termo de Verificação de fls. 505/516, que ampara os autos de infração, apresenta os seguintes esclarecimentos:

5.1 O procedimento instaurado teve por objetivo, dentre outros, verificar a regularidade da incorporação da pessoa jurídica 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

5.2. A TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A é uma das empresas que se submeteu ao processo de desestatização das empresas federais de telecomunicações (Edital MC/BNDES nº 01/98, de fls. 291/299), tendo seu controle sido adquirido em 1998,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

por um consórcio constituído por várias empresas, mediante Contrato de Compra e Venda de Ações Ordinárias;

5.3. após uma sucessão de contratos e aditivos, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, tornou-se controladora da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A até 30/11/1999;

5.4. nesta data, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, detentora de 100% do capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, aumenta e integraliza o capital desta empresa com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, tornando a 140 PARTICIPAÇÕES S/A controladora da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

5.5. em 30/12/1999, a controlada TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A incorpora sua controladora, a 140 PARTICIPAÇÕES S/A;

5.6. ainda que o "Protocolo e Justificação da Incorporação da 140 Participações S.A. na Tele Norte Leste Participações S.A.", de fls. 454/456, mencione o objetivo principal da operação, verificou-se o registro de ágio no balanço de incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, motivo pelo qual realizou-se diligência na TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, com base em MPF extensivo e Termo de Diligência de fls. 04 e 289/290;

5.7. conforme documentação apresentada, constatou-se o fundamento do ágio e a regularidade de seu registro, em 31/07/1999, conforme cópia do Razão, Notas Explicativas de Balanço e demais documentos, às fls. 464/469;

5.8. sobre o tratamento fiscal a ser dispensado ao ágio, o RIR/1999, no art. 385, determina o desdobramento do custo de aquisição para os investimentos em sociedade coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido, por ocasião da aquisição da participação;

5.9. o art. 391 dispõe sobre a não dedutibilidade da despesa decorrente da amortização normal do ágio na aquisição de participação, independente de sua fundamentação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

5.10. o ágio, por seu turno, somente poderá ser aproveitado por conta da alienação do investimento, nos termos do art. 426, do RIR/1999;

5.11. no caso de absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa), a amortização do ágio, de acordo com sua fundamentação inicial (diferença de valor de mercado ou rentabilidade futura), passa a ser dedutível, nos termos do art. 386 do RIR/1999;

5.12. a legislação permite a dedução da amortização do ágio na aquisição de ações somente após eventos específicos, dentre eles a incorporação;

5.13. as operações de aumento de capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A denotam o início da implementação da estratégia de aproveitamento desta benesse legal em relação à amortização do ágio;

5.14. ainda que a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A tivesse motivos adicionais para proceder desta forma, os fatos relatados a seguir denotam claramente o objetivo principal, sob a ótica tributária, de incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A:

a) a abertura e constituição da 140 PARTICIPAÇÕES S/A ocorreu entre fevereiro e março/1999, com capital inicial de R\$ 1.000,00, não tendo, neste mesmo ano, declarado qualquer atividade;

b) entre 26/11/1999 e 31/12/1999, a 140 PARTICIPAÇÕES S/A é adquirida pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, aumenta o capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 4.267.024.343,13, integralizado com 64.405.151.125 ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, e é extinta, por incorporação, pela própria controlada;

c) o art. 2º do Estatuto Social/Capítulo I (anexo 1 à Ata da Assembléia Geral Extraordinária da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, realizada em 26/11/1999), estabelece que "A Companhia tem por objeto a participação em outras sociedades, civis ou comerciais, como sócia, acionista ou quotista";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

d) do mesmo modo, os termos do Anexo I do Protocolo e Justificação da Incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A denotam que, com a incorporação a incorporadora objetiva o incremento de sua capacidade de geração de caixa, através do aproveitamento "do benefício fiscal representado pela despesa de amortização de ágio";

e) ainda no Parecer dos auditores independentes, fls. 470/476, e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, em 31/12/1999 e 31/12/2000, publicadas no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, em 31/03/2001, às fls. 463, destaca-se: "Devido à incorporação, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A recebeu, em substituição das ações da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, da mesma quantidade e espécie das ações originais, subrogando-se nos mesmos direitos e obrigações. Não houve alteração no capital da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A no momento da incorporação";

5.15. realizada a incorporação, verifica-se que não houve nenhuma modificação na titularidade das ações, pois todo o encadeamento das citadas operações foi inócuo sob qualquer ponto de vista, menos o tributário;

5.16. aludidos negócios jurídicos, que compuseram o planejamento tributário, devem ser afastados, porque se apegam tão-somente à literalidade da estipulação, não se denotando nenhuma finalidade econômica na aproximação dos interessados;

5.17. existia a possibilidade jurídica, mas não a vontade sincera de transferir as ações para empresa diversa da verdadeira adquirente;

5.18. mesmo se admitindo como válida a transferência dos ativos para a empresa 140 PARTICIPAÇÕES S/A, prevalece o fato de que jamais existiu vontade efetiva, haja vista que os documentos mencionados anteriormente explicitavam que o objetivo das partes seria a economia fiscal;

5.19. entretanto, esta suposta elisão fiscal sugerida por seus idealizadores nos documentos que lastrearam as operações perde esta característica ao ser confrontada com dispositivos legais já existentes à época, a saber: artigos 105, 116 e 149 do CTN, art. 51 da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

Lei nº 7.450, de 23/12/1985 e Parecer Normativo CST nº 46, de 18/08/1987, aos quais se acrescenta o Acórdão nº 101-94.340 proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes;

5.20. Instada a se pronunciar sobre a legalidade fiscal das operações realizadas, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, que desencadeou as operações, mas não foi a beneficiária direta da amortização do ágio, apresentou em resposta, o documento e laudo de fls. 403/412, que basicamente defende a legalidade das operações como um conjunto de "práticas elisivas", fazendo, em suma, as seguintes ilações, às fls. 485 e 497: "Inaplicável, no caso, a possibilidade de descon sideração dos atos com base no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, combinado com o item 6 do Parecer Normativo nº 48/1987, por (1) impossibilidade de retroatividade da norma do CTN e aplicação a hipóteses pretéritas; (2) falta de regulamentação legal pela rejeição da MP nº 66/02 no tocante a procedimentos relativos à norma geral anti-elisão; e (3) não ter havido qualquer dissimulação de ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, tampouco a realização de operações simuladas";

5.21. vê-se, assim, que as ilações entre os diplomas mencionados não tecem considerações sobre a aplicabilidade da combinação do artigo 149, inciso VII, do CTN, com o artigo 51 da Lei nº 7.450/1985, ao qual o item 6 do Parecer Normativo nº 48/1987 faz menção expressa, dispositivos esses anteriores à ocorrência das operações;

5.22. a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, entretanto, apresentou o documento complementar de fls. 482/497, que basicamente reitera seu entendimento anterior e informa, subjetivamente, motivos adicionais para as transações em questão;

5.23. ainda que considerados, tais argumentos não são suficientemente concretos para modificar o entendimento de que o objetivo das operações de aumento de capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, e sua incorporação, seria a conseqüente dedução do ágio, ferindo a vontade da lei;

5.24. não procedendo a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A de acordo com a legislação de regência, adicionou-se ao lucro líquido do exercício e à base



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

de cálculo da CSLL, dos anos-calendário de 2000 a 2003, apurados conforme as DIPJ (fls. 07/279), os valores correspondentes às amortizações do ágio na aquisição das ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, ensejando a lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL.

III) Da impugnação

6. Inconformada com os lançamentos, dos quais tomou ciência em 07/07/2005, nos próprios autos de infração (fls. 517 e 524), apresentou a interessada, em 05/08/2005, a impugnação de fls. 575/599 e 602/605, instruída com os documentos de fls. 606/799 e 802/811, requerendo o cancelamento dos autos de infração, pelos seguintes motivos:

6.1. a Fiscalização considerou inaplicável o disposto no artigo 386, do RIR/1999, que assegura a dedutibilidade da amortização do ágio quando este for fundamentado na diferença de valor de mercado ou em rentabilidade futura;

6.2. para assim concluir, a Fiscalização entendeu ter havido a implementação de uma estratégia para o aproveitamento do benefício legal, já que a empresa TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A adquiriu a empresa 140 PARTICIPAÇÕES S/A, integralizando aumento de capital com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, tendo a 140 PARTICIPAÇÕES S/A sido extinta posteriormente por incorporação pela própria TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, caracterizando, na visão do agente fiscal, um planejamento tributário com o objetivo principal, embora não exclusivo, de viabilizar a fruição do benefício;

6.3. a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foi criada em julho/1998, em decorrência da privatização das empresas do Sistema Telebrás (cisão da Telecomunicações Brasileiras S/A – Telebrás);

6.4. um lote de 51,79% das ações ordinárias nominativas da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foi leiloado e adquirido por um consórcio de empresas (Consórcio TELEMAR) mediante pagamento parcelado das ações, com 40% à vista e o restante em duas parcelas iguais com vencimentos em 04/08/1999 e 04/08/2000;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.5. posteriormente, as empresas participantes do consórcio, que concentraram seus investimentos na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, resolveram criar uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), que foi denominada TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, tornando-se a "holding" da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 636/645);

6.6. os antigos associados do consórcio capitalizaram a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A com as ações adquiridas no leilão, em julho/1999, com base em laudos contábil e econômico (fluxo de caixa descontado), transferindo para a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A as obrigações por eles assumidas com a União, previstas no contrato de compra e venda das ações, especialmente o pagamento das duas parcelas restantes do preço (fls. 647/707);

6.7. as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foram adquiridas pelo Consórcio TELEMAR, no leilão, por um valor superior ao seu valor de patrimônio líquido contábil (PL) e foram capitalizados na TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A na mesma base;

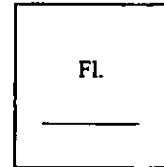
6.8. a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A desdobrou o custo de aquisição dos investimentos na controlada, indicando seu valor de PL e o ágio na aquisição, este correspondente à diferença a maior entre o preço de aquisição do investimento e o montante do PL da controlada, ficando a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A com a incumbência de indicar o fundamento econômico do ágio, qual seja, a perspectiva de rentabilidade futura da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.9. a hipótese subsumia-se, exatamente, ao disposto no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, que autoriza, no caso de junção de empresas, por fusões ou incorporações, adquiridas com ágio por rentabilidade futura, em que uma delas detenha investimentos na outra, que o produto da amortização do ágio seja computado no lucro real da empresa resultante da junção, à razão de até 20% ao ano (1/60 – um sessenta avos, no máximo, para cada mês);

6.10. sucede que a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, como de resto a maioria das empresas que adquiriram o controle das empresas privatizadas, registrava um passivo vinculado à aquisição do controle da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, razão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

pela qual a incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A seria inviável, pois esta, como sucessora, herdaria a obrigação referida, resultando em prejuízo para os acionistas minoritários, inclusive com redução dos dividendos, já que os lucros seriam reduzidos devido à amortização do ágio (artigo 117, § 1º, "b", da Lei das S/A e Instruções CVM nº 319/1999, 320/1999 e 349/2001), além de outros inconvenientes negociais, como a perda de controle e do nome TELEMAR, pelo qual a empresa já começava a ser conhecida;

6.11. em razão desses fatos, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, a exemplo do que ocorreu com as outras empresas privatizadas, optou por uma outra operação, qual seja, a aquisição, em novembro/1999, de uma empresa que ainda não havia entrado em fase operacional, denominada 140 PARTICIPAÇÕES S/A;

6.12. logo em seguida, a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A integralizou aumento de capital na 140 PARTICIPAÇÕES S/A, transferindo a esta empresa a totalidade de seus investimentos na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, pelo valor contábil (custo de aquisição), passando a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A a controlar indiretamente a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.13. desse modo, o investimento ficou na 140 PARTICIPAÇÕES S/A, enquanto o passivo resultante da aquisição da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A ficou na TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A;

6.14. a 140 PARTICIPAÇÕES S/A desdobrou o custo do investimento na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A pelo método de equivalência patrimonial, registrando a diferença como ágio com fundamento em rentabilidade futura;

6.15. para evitar que a amortização do ágio viesse a diminuir os dividendos devidos aos acionistas minoritários da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, a 140 PARTICIPAÇÕES S/A registrou provisão, vinculada à conta de investimento na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, como prescrito nas Instruções da CVM, remanescendo um valor líquido equivalente ao da economia fiscal que a incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A propiciaria à TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

6.16. por fim, em dezembro/1999, a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A incorporou a 140 PARTICIPAÇÕES S/A;

6.17. o fundamento e a regularidade do registro do ágio, em 31/07/1999, foram atestados pelo fiscal autuante, porém seu inconformismo deve-se à possibilidade de dedução da amortização do ágio autorizada pelo art. 386, do RIR/1999;

6.18. razão, entretanto, não lhe assiste, visto que as disposições do art. 386, do RIR/1999, autorizam a amortização do ágio que tenha por fundamento previsão de rentabilidade futura nos casos em que houver absorção de patrimônio por incorporação, fusão ou cisão;

6.19. os requisitos normativos exigidos pelo mencionado dispositivo legal estiveram presentes no ato praticado;

6.20. existiam, de fato, duas empresas: a investidora TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, com registro de ágio em investimento por expectativa de rentabilidade futura, e a empresa investida TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.21. a incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A teria como consequência direta e imediata a aplicação do art. 386, do RIR/1999, o que iria gerar um ativo diferido amortizável à razão de 1/60 por mês;

6.22. contudo, outras razões de cunho societário justificavam a adoção de outra *forma* de incorporação que, igualmente, atenderia aos requisitos do art. 386, do RIR/1999, a saber:

a) a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A integralizou o capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A com participação societária na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, de modo que a 140 PARTICIPAÇÕES S/A passou a deter uma participação societária;

b) houve uma aquisição, que pode se dar por todas as formas possíveis, inclusive mediante integralização de capital, como foi o caso, já que o dispositivo legal não o restringe, além de se tratar de forma expressamente prevista no art. 7º da Lei das S/A;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

c) a participação foi adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1598/1977 (art. 385 do RIR/1999);

d) ao adquirir a participação societária na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, a 140 PARTICIPAÇÕES S/A, aplicando a avaliação pelo valor do patrimônio líquido, desdobrou o custo de aquisição (valor da capitalização) em valor do patrimônio líquido e ágio;

e) o fundamento do ágio, para a 140 PARTICIPAÇÕES S/A, de acordo com o laudo de avaliação da participação na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, foi a rentabilidade com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, como prevê o § 2º do artigo 385, do RIR/1999, ocorrendo, por fim, a incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.23. desse modo, verifica-se que a 140 PARTICIPAÇÕES S/A e a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A reuniam as condições para que fosse aplicado o tratamento previsto no artigo 386 do RIR/1999 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), caso ocorresse a incorporação de uma pela outra, como se deu na realidade, sendo que tais condições foram cumpridas;

6.24. a lei requer tão-somente, para efeito de amortização, que o ágio seja apurado na forma do artigo 385 do RIR/1999, logo não se pode ir além do que dispõe a lei, razão pela qual seu aplicador não pode criar, no plano dos fatos, impedimentos não previstos na norma, como, por exemplo, o de vedar à TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A direito à integralização de capital de terceira empresa com o investimento da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, muito embora a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pudesse incorporar ou ser incorporada;

6.25. a Fiscalização parte da premissa equivocada de que a incorporação foi arquitetada para obter o benefício da amortização do ágio quando, em verdade, o benefício já estava assegurado: bastava que a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A incorporasse a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, o que somente não foi feito por razões de caráter societário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.26. com efeito, o artigo 117, § 1º, "b", da Lei das S/A afirma peremptoriamente ser modalidade de exercício abusivo do poder de controle (por isso vedada, sob pena de responsabilização do controlador pelos danos causados) a incorporação com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas;

6.27. ora, caso houvesse a simples incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A os acionistas minoritários seriam prejudicados de duas formas: primeiro porque, como a participação na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A mediante a assunção de um passivo, a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A passaria a ser responsável por esse passivo, o que traria um reflexo patrimonial negativo para os acionistas minoritários, e em segundo lugar, porque a amortização do ágio por rentabilidade futura contra os lucros a serem obtidos reduziria os dividendos futuros dos acionistas;

6.28. em ambas as situações, haveria uma vantagem indevida do acionista controlador em prejuízo dos minoritários, motivo pelo qual a CVM veio a expedir normas sobre o tema;

6.29. a integralização de capital na 140 PARTICIPAÇÕES S/A com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A teve por objetivo evitar esse prejuízo aos demais acionistas, ou seja, a operação foi guiada por razões de cunho societário, e não fiscal;

6.30. com a sua realização, não obteve a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A qualquer vantagem fiscal indevida, muito menos ficou caracterizada a prática de uma ilicitude com dano ao Erário, não sendo praticados atos com o fim de obter um tratamento fiscal mais benéfico, pois o que se deu foi mera aplicação da lei;

6.31. não ocorrem, no caso, simulação, dolo, fraude ou mesmo abuso de direito, tanto é assim que a autuação não demonstra a ocorrência de qualquer dessas figuras, limitando-se a indicar os dispositivos que entendeu violados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.32. a norma geral contida nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 não impõe restrições quanto ao tratamento nele dispensado, logo, a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A poderia ter incorporado a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, não o fazendo face à legislação societária, que a impedia de promover a incorporação nestes moldes;

6.33. o próprio fiscal atuante reconhece que a empresa tinha outros motivos para optar pela modalidade de incorporação adotada, conforme descrito no Termo de Verificação, reconhecendo a existência de propósitos a justificar a forma adotada para a operação;

6.34. ademais, as alegações da Fiscalização são improcedentes, pelos seguintes fatos:

a) não era possível desconsiderar negócios jurídicos válidos com base no parágrafo único do art. 116 do CTN (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001);

b) os atos praticados não configuram simulação ou fraude, a propiciar a aplicação do artigo 149, VII, do CTN;

c) também não se pode falar em abuso por parte da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, por falta de seu elemento material – dano efetivo – e de motivos para a prática de abuso; e

d) não são aplicáveis o artigo 51 da Lei nº 7.450/1985 e o Parecer Normativo CST nº 46/1987;

6.35. sobre a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais, a Fiscalização afastou os negócios jurídicos realizados, com fundamento nos artigos 116 e 149, inciso VII, do CTN, todavia, tal regra de desconsideração veio a ser introduzida no art. 116 com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária;

6.36. muito embora a Medida Provisória nº 66/2002 tenha estabelecido nos artigos 13 a 19 a forma pela qual deveria se pautar a atuação da Administração, tais dispositivos foram rejeitados pelo Congresso Nacional, logo as atribuições fixadas pelo art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

116, parágrafo único, do CTN, continuam dependendo de regulamentação específica, impedindo o exercício da competência da autoridade administrativa, inclusive conforme manifestação neste sentido do Conselho de Contribuintes, através dos acórdãos 101-93.704, 101-94.340, 101-94.127 e 106-14.480;

6.37. além de o dispositivo ter sua eficácia contida, condicionada à regulamentação por lei ordinária, em qualquer hipótese não poderia a norma fundamentar a presente autuação, visto que a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, foi editada posteriormente ao período em que foram implementadas as diversas operações pela interessada e pelas empresas a ela ligadas (2º semestre de 1999);

6.38. assim, não poderiam ser atingidos os atos praticados pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, sob pena de violação aos princípios da irretroatividade e anterioridade da legislação tributária, inseridos no art. 150, inciso III, "a" e "b", da Constituição Federal, não se sustentando a autuação com base neste fundamento, como aliás parece ter sido reconhecido pela própria Fiscalização ao final do Termo de Verificação;

quanto a ser simulação:

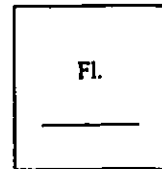
6.39. ainda que as novas disposições do parágrafo único do artigo 116 do CTN fossem de aplicação imediata, não houve, no caso, dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

6.40. na situação em análise, as operações examinadas pela Fiscalização efetivamente ocorreram e se houveram de forma transparente e verdadeira, sujeitando-se as partes às conseqüências jurídicas próprias dos atos e operações praticados;

6.41. de fato, a aquisição das ações da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, a elaboração de laudo de avaliação das ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, a Assembléia da 140 PARTICIPAÇÕES S/A e sua ata (que aprovou o laudo e permitiu o aumento de seu capital com ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A), as atas de incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A e os Instrumentos de Protocolo e Justificação da incorporação, todos indicados no Termo de Verificação, realizaram-se ostensivamente e com publicidade, foram objeto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Fl.

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

auditoria, assim como os registros contábeis e societários, sendo certo que seus efeitos jurídicos foram rigorosamente observados;

6.42. a simulação caracteriza-se pela duplicidade de negócios, o declarado e o oculto, porém, no caso, não existe essa duplicidade, eis que foi realizado um único negócio, real, verdadeiro, não tendo a Fiscalização negado sua existência, tampouco demonstrado a existência de outro negócio a encobrir os declarados;

6.43. não havendo prova da existência e prática de um negócio oculto e de que o negócio declarado não teria se realizado, não se pode falar em simulação, conforme, inclusive, posicionamento do Conselho de Contribuintes através do acórdão nº 101-93.983/02;

6.44. aliás, o auto de infração sequer demonstra ou positivamente afirma a existência de simulação no caso, limitando-se a dizer que não havia "vontade sincera" ou "vontade efetiva" de transferir as ações, porque o objetivo das partes seria a economia fiscal;

6.45. por outro lado, o fiscal autuante omitiu na ementa do acórdão por ele mencionado, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Ac. nº 101-94.340), que contém definição do que sejam simulação e negócio jurídico indireto, que a decisão julgou improcedente a autuação;

6.46. no caso do acórdão citado, a Fiscalização concluiu, a partir de diversos indícios, que os atos declarados de aumento de capital com ágio e resgate de ações qualificar-se-iam como simulados, pois, na verdade, ocultariam o verdadeiro negócio pretendido pelas partes, qual seja, a compra e venda de ações, porém, a Primeira Câmara ao julgar o caso afirmou que os referidos indícios apontavam apenas que os efeitos práticos (e não jurídicos) dos atos praticados seriam semelhantes aos de uma compra e venda, o que, todavia, não seria suficiente para qualificá-los como simulados, eis que para que fosse válida a afirmação de que seriam simulados seria necessário que os negócios não obedecessem ao disposto na legislação em vigor, o que não ocorreu, da mesma forma como não ocorre no caso presente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.47. em outro caso analisado, a Primeira Câmara decidiu que determinados negócios seriam simulados, em razão de os diversos atos societários firmados não terem produzido seus regulares efeitos e nem sequer terem sido registrados perante os órgãos competentes (Ac. nº 101-94.771/04), ou seja, tratou-se de situação oposta à verificada no caso sob exame, em que todos os negócios foram validamente praticados e seus efeitos regularmente obedecidos;

quanto a ser fraude à lei:

6.48. não se cuida, igualmente, de hipótese passível de caracterização de fraude à lei, pois esta consiste no desrespeito à lei de maneira indireta, através da prática de atos que observam a literalidade da lei, só que, para alcançar, ao final, o mesmo resultado vedado pela norma proibitiva, frustrando da mesma maneira sua aplicação;

6.49. no que respeita à norma tributária, não há qualquer restrição legal, como visto, à amortização do ágio no caso de incorporação, bastando, para tanto, que o ágio tenha por fundamento econômico a rentabilidade futura, significando que a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A poderia ter incorporado a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, numa operação direta e simples, aplicando-se o disposto no art. 386, do RIR/1999;

6.50. todavia, se essa fosse a opção escolhida haveria impedimento contido em norma societária, que caracteriza como abuso de poder e infração grave a incorporação da controlada pela controladora ou vice-versa, com prejuízo para os demais acionistas, decorrente da assunção pela incorporadora de um passivo assumido pelo controlador ou resultante da redução de dividendos (artigos 15 e 16 da Instrução CVM nº 319/1999);

6.51. o resultado vedado, portanto, é o da norma societária, pois se os atos praticados revelarem que, ao final, a incorporadora ficou com um passivo originariamente do acionista controlador, face à aquisição de sua participação, ou se de qualquer outro modo ficar caracterizado que houve um favorecimento do controlador em prejuízo dos demais acionistas, com redução de seus dividendos, caberá, por conseguinte, cogitar-se da aplicação da figura da fraude à lei;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.52. contudo, como se verifica dos diversos atos praticados pelas empresas TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, 140 PARTICIPAÇÕES S/A e TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, não ocorreu o resultado de concentração de ágio e de dívida contraída para a aquisição do controle, tendo a forma de incorporação adotada visado exatamente impedir que houvesse violação à Lei das S/A (artigo 117, § 1º, "b") e à Instrução CVM nº 319/1999 (artigos 15 e 16);

6.53. a relevância do motivo é confirmada pelo fato de a CVM, ao disciplinar os limites e efeitos das fusões, cisões e incorporações de empresas, com registro de ágio, por meio da Instrução nº 319/1999, ter expressamente classificado como abuso de controle, punível como infração grave, a responsabilidade por sucessão da sociedade, em razão de obrigação contraída pelo seu controlador, pena essa que independe do dever do controlador de indenizar os minoritários prejudicados, por ofensa ao art. 117, § 1º, "b", da Lei das S/A, como estabelece o "caput" desse dispositivo;

6.54. assim, o resultado proibido, que consistiria na acumulação em uma só empresa da dívida contraída pelo controlador para aquisição do controle e das atividades da empresa emissora das ações, não ocorreu portanto, pois o passivo vinculado à aquisição do controle foi mantido com a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A e a incorporação deu-se da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.55. resta demonstrada, assim, a impossibilidade de se qualificar os atos praticados como caracterizadores de uma fraude à lei, até porque o Mandado de Procedimento Fiscal sequer aponta neste sentido, limitando-se a fazer referência ao dispositivo que a prevê;

quanto a ser abuso de direito:

6.56. dos fundamentos da ação fiscal extrai-se que os atos praticados foram afastados, não porque a Fiscalização tenha vislumbrado a figura de simulação ou fraude, mas em razão de ter entendido que os negócios jurídicos foram realizados com o objetivo de economia fiscal, o que caracterizaria um planejamento fiscal, ou seja, estar-se-ia diante da hipótese de abuso de direito;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.57. em matéria tributária, além da demonstração obrigatória do dano efetivo (elemento material da infração), o critério para a identificação do abuso é o exame do motivo;

6.58. em outras palavras, há que se demonstrar que os atos regularmente praticados foram realizados com o intuito exclusivo de não recolher tributos ou de diminuir a carga fiscal, ou seja, há de se demonstrar o dano efetivo ao Erário e a inexistência de outros motivos, não tributários, para a prática do ato;

6.59. todavia, é inexistente o elemento material do abuso, visto que não houve dano consistente na diminuição do recolhimento de tributos, sendo certo que qualquer que fosse a forma adotada ser-lhe-ia assegurado o direito à fruição do benefício legal contido no art. 386, do RIR/1999;

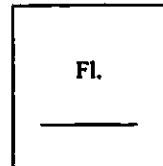
6.60. como já exposto, o direito à amortização do ágio pago na aquisição do investimento na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A já estava garantido à TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A e à TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, independentemente das operações realizadas, bastando que ambas se tornassem uma só empresa, por incorporação, que a amortização do ágio seria dedutível no cálculo do resultado tributável, nos exatos termos do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/1997, inexistindo, assim, qualquer vantagem adicional ao contribuinte em razão da forma adotada;

6.61. em síntese, o resultado advindo com a realização das operações de aumento de capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A e posterior incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foi exatamente o mesmo que seria obtido caso tivesse havido a incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, qual seja, o direito à amortização do ágio nos termos e condições do art. 386, do RIR/1999;

6.62. as operações realizadas não podem, por seu turno, ser desconsideradas, pelo simples fato de visarem uma economia fiscal, sendo indispensável verificar-se a inexistência de quaisquer outros motivos, de natureza não tributária, que, por si, justifiquem a adoção de determinados negócios jurídicos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.63. uma vez existentes os motivos, tem-se como legítimas as operações, ficando excluída a possibilidade de sua desconsideração;

6.64. sob a ótica da Fiscalização, não haveria razões econômicas ou negociais que explicariam o aumento de capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A, pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, e a subsequente operação de incorporação da sua nova controladora pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.65. a Fiscalização não nega a validade dos negócios praticados, porém desconsidera-os para fins fiscais, sob o argumento de que foram realizados de forma exclusiva e previamente definida para que pudessem permitir, ao final, a obtenção de redução da carga fiscal;

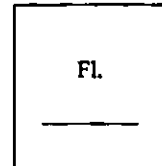
6.66. o que motivou a prática de aumento de capital da 140 PARTICIPAÇÕES S/A com ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, para que esta pudesse incorporar sua nova controladora, foi a necessidade de observar a legislação de direito societário e manter as denominações TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A e TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.67. dessa maneira, para que pudesse haver o aproveitamento fiscal da amortização do ágio sem que houvesse desrespeito ao que estabelece a legislação societária, as empresas do Grupo Telemar deveriam proceder de tal forma que a incorporadora e a incorporada detivessem o ágio, sem, contudo, manter a dívida relacionada com a aquisição da participação societária;

6.68. justamente por essa razão é que se concebeu a idéia de a TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A capitalizar uma outra sociedade - a 140 PARTICIPAÇÕES S/A – com as ações da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, que passaria a ser a controladora desta, sem haver transferência da dívida contraída para a aquisição do controle, fato esse que possibilitaria à 140 PARTICIPAÇÕES S/A incorporar ou ser incorporada pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A e atenderia às exigências da Lei das S/A e da Instrução CVM nº 319/1999, de modo a preservar os direitos dos acionistas minoritários;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.70. tal preocupação encontra-se expressa no fato relevante publicado à época da incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, como se vê nos itens 5 e 12 do documento de fls. 730/733;

6.71. ademais, é de se ressaltar que havia outro interesse na referida operação: evitar a perda do poder de controle pelo consórcio adquirente da participação na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, o que ocorreria se houvesse a incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.72. isso ocorreria devido à existência do passivo assumido pelo controlador para a aquisição de sua participação na TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, o que reduziria a relevância de sua participação no caso de uma incorporação da própria TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, percebendo-se, assim, o interesse de cunho societário a guiar os atos praticados e não um interesse fiscal de obter um benefício;

6.73. a incorporação posterior da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A visou o aproveitamento da amortização do ágio no resultado tributável, direito que já poderia ser exercido diretamente pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A quando era controladora direta da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A;

6.74. digno de registro o fato de que, tratando-se de impedimento de ordem legal todas as pessoas jurídicas que investiram na privatização das empresas do sistema Telebrás encontravam-se na mesma situação, o que as levou a adotar outras formas de incorporação para manter o seu direito ao benefício sem violar normas societárias (documentos de fls. 735/798);

6.75. os atos praticados pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A foram absolutamente regulares, lícitos, transparentes e dotados de publicidade, em termos societários, eis que as restrições da Lei das S/A e das instruções CVM referem-se aos resultados dos atos, de tal forma que a incorporação é autorizada não importando o modo como foi operada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

6.76. o que a legislação societária impede, seja qual for a forma adotada, é a ocorrência dos seguintes resultados: a sucessora legal assumir, de forma direta ou indireta, endividamento associado à aquisição de seu próprio controle ou de qualquer outra espécie de dívida de interesse exclusivo do controlador e a diminuição dos dividendos dos acionistas não controladores em razão da amortização do ágio;

6.77. apesar de reconhecer a existência de outros motivos para o ato, a Fiscalização menospreza-os sob a alegação de que o objetivo principal era a obtenção do benefício fiscal, ignorando propositadamente que a aquisição da 140 PARTICIPAÇÕES S/A e, ao final, sua incorporação pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, foi a forma adotada para evitar a violação a normas legais societárias;

6.78. a desconsideração de todas as circunstâncias e elementos que envolveram os atos praticados vicia o raciocínio, levando a errôneas conclusões, pois é do exame da relevância de cada um deles no contexto geral que se extrai a legitimidade das operações praticadas;

6.79. desse modo, se não há prejuízo ao Erário ou a qualquer outro interessado, não há abuso, isto é, se o tratamento fiscal da operação direta, evitada pelo contribuinte, for o mesmo da operação indireta realizada, não há um abuso tributário, não podendo a Administração arrogar-se no papel de censora das formas de negócios praticados, por julgá-las indiretas, se o Erário não for prejudicado;

quanto a ser negócio jurídico indireto:

6.80. sequer é possível imaginar, no caso, a existência de um negócio jurídico indireto, daí porque, ainda que a Fiscalização concluísse pela sua implementação, consistente na prática de certos atos com a intenção de alcançar um efeito não típico, dado que a aquisição e integralização da 140 PARTICIPAÇÕES S/A não teriam o objetivo de explorar uma atividade comercial nessa empresa, estar-se-ia diante de negócio societário indireto legítimo, mas não fiscal;

6.81. ainda assim, essa hipótese não se verificaria, pois apesar de o negócio indireto ser celebrado para obter um efeito equivalente a outro negócio não desejado pelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

partes, como ficou demonstrado, o negócio foi realizado não para obter um resultado societário, mas em face da legislação societária;

6.82. por outro lado, mesmo que a Administração decidisse desconsiderar os atos praticados por reputá-los abusivos, indiretos ou em fraude à lei, seria necessário requalificá-los, indicando-se o ato a ser praticado em seu lugar, para fins fiscais, exigindo-se, assim, da Administração, a requalificação do fato;

6.83. ora, no caso concreto, a consequência fiscal da operação direta – incorporação da TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A – caso fosse realizada, seria rigorosamente a mesma da operação indireta praticada – incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, qual seja: a amortização do ágio pago;

6.84. fosse por uma ou por outra operação, a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A (empresa atuada e incorporadora) teria, 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 9.532/1997 e do artigo 386, do RIR/1999;

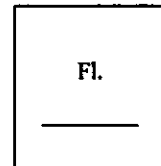
6.85. à míngua de fundamentos para sustentar a autuação, a Fiscalização aponta como violados o art. 51 da Lei nº 7.450/1985 e o Parecer Normativo nº 46/1987, além do art. 149, inciso VII, do CTN;

6.86. quanto ao preceito inserto no CTN, não se presta a fundamentar a autuação, porque inexistentes, no caso, a simulação ou fraude, tanto é que o Termo de Verificação não fez sua demonstração, restando igualmente demonstrada a inexistência de vantagem adicional à interessada e, conseqüentemente, de dano ao Erário, além da existência de motivos qualificados que convalidam as operações quanto aos limites impostos à elisão fiscal;

6.87. no que tange ao Parecer Normativo nº 46/1987 e ao art. 51, da Lei nº 7.450/1985, são inaplicáveis à hipótese, visto que da análise do referido artigo verifica-se que a tributação dos rendimentos e dos ganhos de capital dá-se independentemente das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

características dos negócios praticados ou da existência de título ou contrato escrito que lhes tenham dado origem;

6.88. a dúvida que se apresenta na interpretação da norma diz respeito ao espectro de sua aplicação, eis que o referido dispositivo exige somente ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto em norma específica de incidência do IR, para que a operação fique sujeita ao tributo;

6.89. a Administração Fiscal manifestou posição, por meio do Parecer Normativo nº 46/1987, no sentido de que a regra em exame seria aplicável como verdadeira norma anti-elisão em matéria de imposto de renda, na medida em que autorizaria a Administração a desprezar a qualificação jurídica dos negócios praticados, passando a verificar tão-somente seus efeitos;

6.90. todavia, a posição adotada pela Administração Fiscal foi duramente criticada pela doutrina, sob o argumento de que o art. 51 da Lei nº 7.450/1985 só é aplicável nas hipóteses de rendimentos e ganhos originários de aplicações financeiras, pois foi introduzido juntamente com um conjunto de regras que tratam de acréscimos tributáveis a partir dessas atividades;

6.91. a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, de forma firme, adotou posição no mesmo sentido, nos termos dos acórdãos nº 101-86.905 e 102-44.158, o mesmo ocorrendo com a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão CSRF nº 01-04.045;

6.92. no caso concreto, a acusação fiscal é de que a interessada teria amortizado o ágio de forma indevida, significando que teria apropriado uma despesa dedutível no seu resultado tributável, em desacordo com as normas em vigor;

6.93. dessa forma, não se tratando de exigência de tributo em razão da obtenção de rendimentos e de ganhos de capital, a partir de aplicações financeiras, mas sim de glosa de despesas, que se alega serem indedutíveis, não se pode admitir a fundamentação indicada pela Fiscalização para a lavratura do auto de infração;

6.94. ainda que se reconhecesse a possibilidade de aplicação do art. 51 da Lei nº 7.450/1985 não apenas aos casos que tratam de rendimentos e ganhos de capital, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

também os de amortizações de ágio, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim tal disposição legal não se prestaria a fundamentar a exação em exame;

6.95. no caso, a finalidade dos negócios praticados seria a incorporação direta da TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A pela TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A, o que só não se deu face às regras da Lei das S/A e da Instrução da CVM vedarem esse procedimento;

6.96. sendo assim, a norma específica da legislação aplicável, caso a operação ocorresse de forma direta, é justamente o art. 7º da Lei nº 9.532/1997, que garante a amortização do ágio, isto é, a imposição da regra específica da legislação ao invés de resultar em tributação do ágio garante de forma expressa a possibilidade de sua amortização;

6.97. desse modo, é flagrante a improcedência dos autos de infração, visto que a situação sob exame não caracteriza dolo, simulação ou fraude, nem sequer abuso de direito é possível identificar à vista das operações realizadas, como também não se trata nem mesmo de elisão fiscal, pelo fato de tais operações não terem tido por finalidade e nem atingido o resultado de economia fiscal, encerrando, exclusivamente, alternativa para a manutenção de benefício assegurado em lei, por força de limitações impostas pela legislação societária;

quanto à multa agravada:

6.98. por outro lado, é inaplicável a multa qualificada, posto que a legislação que lhe dá amparo – art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 – restringe-se às situações de evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo aplicável nos demais casos a multa normal de 75%, prevista no inciso I;

6.99. para a aplicação da multa de 150% impõe-se a observância dos limites estabelecidos pela própria norma, de modo que sua finalidade não seja distorcida transformando-se em instrumento de coação;

6.100. das três figuras referidas nos artigos 71, 72 e 73, aos quais o inciso II do artigo 44, da Lei nº 9.532/1997 se refere, vê-se que a “intenção de fraude” diz respeito ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

meio empregado pelo contribuinte para reduzir ou suprimir tributos ou impedir ou dificultar o conhecimento de seu surgimento (meio fraudulento);

6.101. a multa majorada de 150% justifica-se por conter uma punição por dupla falta: o não recolhimento do tributo devido e o uso da fraude para evitar a tributação, pois além do não recolhimento ainda está presente a tentativa de ludibriar, de enganar, de falsificar, pretendendo-se punir o contribuinte que, para atingir o intento de não recolher tributo devido, lance mão de meios odiosos, contrários ao ordenamento jurídico, desvinculados do não recolhimento do tributo;

6.102. ou seja, a multa é majorada como punição para aquele contribuinte que, para evitar o pagamento de tributo devido, além de não efetuar o recolhimento pratica uma infração criminal consistente na fraude;

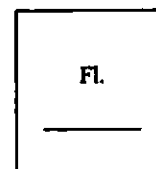
6.103. a partir daí, verifica-se que a multa qualificada pune, conseqüentemente, não o resultado atingido – o não recolhimento do tributo – mas sim a forma de se alcançar tal intento;

6.104. como decorrência desse entendimento, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que a multa agravada de 150% somente será aplicada para casos como os de **expedição de notas frias** (Ac. nº 104-16.151, 102-20.033, 105-1.444 e Ac. CSRF 01-0.529), ou **paralelas** (Ac. nº 104-17.246, 101-85.896 e 101-85.902), ou **adulteradas** (Ac. nº 104-18.640), ou **calçadas** (Ac. nº 103-06.377, 101-74.233, 103-9.638), e também para casos de **conta bancária fictícia** (Ac. nº 103-12.178, 101-92.245), **contas-correntes fantasmas** (Ac. nº 102-40.853), **CPF falso** (Ac. nº 101-91.891) e **empresas fantasmas** (Ac. nº 107-233);

6.105. no caso concreto, porém, nenhum desses elementos se encontra presente, eis que todos os atos praticados pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A e pelas empresas a ela ligadas foram amplamente divulgados, seja por meio dos instrumentos subscritos e implementados, onde constam, expressamente, os objetivos visados, seja através do regular registro de suas conseqüências e efeitos perante os órgãos competentes (Juntas Comerciais, CVM e Receita Federal);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Fl.

Processo nº : 18471.000999/2005-29

Acórdão nº : 105-16.710

6.106. aliás, especificamente quanto à incorporação da 140 PARTICIPAÇÕES, registre-se que tal operação foi objeto de comunicação ao público pela sua incorporadora TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, como fato relevante, seguindo o que estabelece a Instrução CVM nº 319/1999, através da qual foi divulgado expressamente que um dos objetivos da operação era justamente permitir a dedução do ágio pago na aquisição do investimento, no cálculo do resultado tributável;

6.107. portanto, não há que se falar em fraude, em subterfúgios de quem procura esconder uma obrigação por meio de uma conduta criminosa e dolosa, como exige a multa qualificada;

6.108. há decisões do Conselho específicas para os casos nos quais a multa qualificada foi cancelada justamente em razão dos atos praticados terem sido explícitos, com comunicação aos órgãos competentes e com o regular registro de todas as operações, segundo determina a legislação, casos esses semelhantes ao presente (Ac. nº 103-21.046/2002, 101-91.455/1997 e 103-20.851/2002);

6.109. a Fiscalização parece confundir "evidente intuito de fraude", exigido para imposição da multa qualificada de 150%, com evidente intuito de obter uma redução fiscal, que ela acredita existir, vez que para aplicação da punição qualificada, torna-se necessário provar que o contribuinte teria vontade de praticar o ilícito consistente na fraude e não meramente em não recolher um tributo;

6.110. a Fiscalização nem ao menos explicitou os motivos pelos quais concluiu pela aplicação da multa agravada, não havendo qualquer justificativa no auto de infração para a conclusão de que teria ocorrido sonegação, fraude ou conluio, caracterizadores do intuito de fraude;

6.111. o Conselho de Contribuintes tem sido enfático ao examinar lançamentos fiscais com imposição de multa majorada, exigindo que a justificação da punição seja minuciosa (Ac. nº 101-94.351, 103-21.576, 104-19.706, 106-14.244);

6.112. portanto, não há como a multa qualificada ser mantida no caso concreto, seja porque incorrentes os pressupostos de sua aplicação, seja pela falta de demonstração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

da sua ocorrência, até porque, em situações equivalentes ao do lançamento ora impugnado as Delegacias Regionais de Julgamento têm, corretamente, cancelado a multa qualificada (Ac. nº 5690/2005 e 6053/2005 – DRJ/Florianópolis, nº 8662/2005 – DRJ/Rio de Janeiro II, nº 7985/2005 – DRJ/Ribeirão Preto, nº 11811/2005 – DRJ/São Paulo, nº 12116/2005 – DRJ/São Paulo II, nº 8648/2005 - DRJ/Rio de Janeiro II, nº 5741/2005 e 6117/2005 – DRJ/Campo Grande e nº 6036/2005 – DRJ/PortoAlegre).

7. No sentido de instruir sua peça impugnatória, veio aos autos a interessada, em 08/11/2005, às fls. 814/818, para solicitar a juntada do parecer de fls. 819/890, encomendado ao Professor Ricardo Lobo Torres sobre a matéria. O mencionado parecer reitera, em suma, todos os argumentos expendidos pela interessada na impugnação apresentada.

Levado a julgamento a 4ª Turma da DRJ Rio de Janeiro RJ-I, por maioria de votos manteve a autuação, porém reduziu a multa de ofício de 150% para 75%, sendo que os dois julgadores vencidos um mantinha a multa no patamar aplicado e o outro afastava totalmente a autuação.

O Acórdão nº 9.283, recorrido está assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

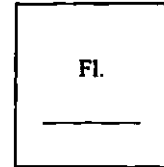
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: LUCRO REAL TRIMESTRAL. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE EFETIVO PAGAMENTO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A legislação fiscal somente admite a dedutibilidade da amortização do ágio proveniente de incorporação de sociedade controladora por sua controlada, se efetivamente ocorre o desembolso do valor pago a este título, do mesmo modo que se exige o efetivo pagamento para toda e qualquer dedução pleiteada no âmbito fiscal, ainda que a incorporação realizada tenha observado os ditames da legislação societária.

EXIGÊNCIA DA MULTA AGRAVADA DE 150%. INAPLICABILIDADE. A hipótese de incidência da multa agravada prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não contempla a circunstância verificada nos autos de observância da legislação societária e de ampla divulgação dos atos e negócios praticados, se a situação caracteriza a hipótese do inciso I (multa de 75%)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

consistente na falta do efetivo pagamento da dedução do ágio amortizado nas declarações de rendimentos dos anos-calendários fiscalizados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

De sua decisão a Turma recorre a este colegiado.

Inconformada a empresa apresentou dentro do prazo processual o recurso voluntário, onde descreve os fatos, repete as argumentações a inicial e acrescenta pedido de nulidade da decisão de primeira instância, por entender que a manutenção da autuação se dera por motivação diversa daquela constante do auto de infração.

Passo a resumir a recurso voluntário na parte relativa à argumentação de nulidade da decisão de primeira instância.

Argumenta o recorrente que a decisão recorrida validou os atos praticados que obedeceram a legislação societária e por isso afastou a qualificação da multa aplicada, porém, manteve a autuação sob o argumento de que o ágio somente poderia ser amortizado nos termos do artigo 386 do RIR/99, se a recorrente tivesse desembolsado os recurso, ou seja deu como condição para usufruto do benefício fiscal contido no artigo 386 do RIR/99, o efetivo pagamento por parte da empresa, sendo que tal argumento não constou da acusação.

Afirma que a decisão é nula por afrontar o direito de defesa, nos termos do artigo 59-II do Decreto nº 70.235/72.

Afirma que na realidade o que a Turma julgadora fez foi realizar novo lançamento com motivação fática diversa daquela constante da acusação.

Pede a nulidade da decisão, salvo se o mérito puder ser decidido a favor do recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

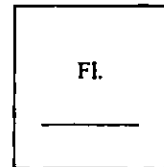
Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

Pede a manutenção da decisão na parte relativa à redução da multa qualificada.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço.

Inicialmente analiso a questão preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, argüida pela defesa.

O recorrente argumenta que a decisão de primeira instância mudou a fundamentação da acusação para manter o lançamento e com isso estaria não julgando mas efetivamente atuando competência para a qual não detém.

Analisemos a legislação.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

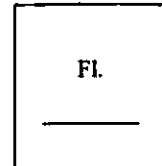
A partir da promulgação da CF de 1.988, deixou de existir a polêmica sobre a questão relativa a procedimento ou processo administrativo pois o próprio constituinte denominou a demanda na esfera administrativa de processo.

Além disso a Constituição assegurou no artigo 5º inciso LV, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e RECURSOS a ela inerentes.

O Decreto 70.235/72, já previa o recurso aos Conselhos contra decisões de primeira instância, o que veio a ser sedimentado pelo dispositivo contido no referido dispositivo constitucional, pois o vocábulo recurso dentro do processo administrativo só pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

ser aquele contra uma decisão que examinando um conflito de interesse entre o Estado e o Cidadão ou Empresa.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 33 - Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

O recurso deve ser entendido como um reexame da defesa dentro do contexto da acusação inicial e da impugnação apresentada, acrescentados enfrentamentos contra argumentos expendidos na decisão atacada.

A decisão de primeira instância deve iniciar pela aceitabilidade do lançamento dentro da previsão contida no artigo 142 do CTN, regra matriz de incidência, e logo em seguida enfrentar as questões postas pela defesa.

O julgador é livre em sua argumentação dentro de cada tema contido no auto de infração e impugnado, porém não pode ele acrescentar qualquer infração, modificar a infração contida no auto com acusação nova ou com outros argumentos infracionais não contidos a acusação inicial.

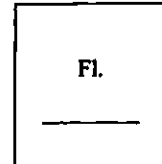
Tal restrição se faz necessária para garantia do amplo direito de defesa, somente assegurado quando houver possibilidade de recurso com o reexame de argumentação exposta inicialmente na impugnação e não aceita pela Turma Julgadora de primeira instância, reexame esse a ser feito pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda conforme previsto no Decreto 70.235/72.

A modificação da acusação ou o acréscimo de argumento infracional na fase de julgamento de primeiro grau, cerceia o direito de defesa do contribuinte na medida em que a primeira vez que poderá argumentar contra a nova acusação será perante o Conselho, o que quebra o princípio do duplo grau.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972
Art. 59 - São nulos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º - A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º - Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Examinando os autos verifico que a motivação central da manutenção da autuação foi a utilização por parte da recorrente do benefício da dedução prevista no artigo 386 inciso III do RIR/99 sem que tivesse havido o correspondente e efetivo pagamento do ágio, daí concluiu a turma julgadora ter resultado em dano ao Erário.

Tal argumentação é repetida em várias passagens do voto como abaixo transcrevemos:

"Está-se, portanto, diante de um caso em 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, daí resultando em dano efetivo ao Erário." Item 121 fl. 938).

"124. 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 140 PARTICIPAÇÕES S/A pela TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, eis que não houve o seu efetivo pagamento, distorce a sua figura." (item 124 fl. 939).

"153. E qual foi o excesso praticado, no caso estudado?"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

154. A interessada dispunha de instrumentos na legislação societária que lhe davam liberdade para agir com relação às operações de transferência e troca de ações, incorporação de ações e incorporação de sociedades. Só que a legislação fiscal somente permite a dedução daquilo que efetivamente é pago.

155. Desse modo, o excesso praticado pela interessada na operação analisada se traduz pela dedução da amortização do ágio, sem que tenha ocorrido seu efetivo desembolso." (fl. 944).

Analisando o TVF de folhas 505 a 516, não encontro como motivação para a autuação o argumento de não pagamento do ágio mas outro, contido no primeiro parágrafo da folha 516, vebis:

"... a fiscalização entende como desobedecida (Lei 7.450 e PN 46/87)..... Matem-se então a reprovação aos agentes pela contradição entre sua vontade e a vontade da Lei.

Na folha 514 o fiscal assim se posiciona:

"Como podemos ver as ilações entre os diplomas mencionados, não tecem considerações sobre a aplicabilidade da combinação do artigo 149, inciso VII do CTN, com o artigo 51 da Lei 7.450/85, ao qual o item 6 do PN nº 48/87 faz menção expressa (dispositivos anteriores à ocorrência das operações dente a Telemar, 140 e TNL). Essa aplicabilidade que a fiscalização sustenta no enquadramento legal da glosa da dedução da amortização do ágio."

Em nenhum, momento a fiscalização deu como motivação para o lançamento o argumento central contido na decisão atacada, ou seja a falta de pagamento do ágio, e como tal não possibilitou ao contribuinte a defesa inicial quanto a tal questão.

É bom lembrar que a fiscalização ao aplicar a multa de agravada (art. 44 inciso II Lei 9.430/96), entendeu ter ocorrido evidente intuito de fraude na reorganização societária que possibilitou a usufruição do benefício contido no artigo 386 inciso III, do RIR/99, tanto é que no final do 1º parágrafo da página 516 diz houve contradição entre a vontade da lei e a vontade das partes que procederam à reorganização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

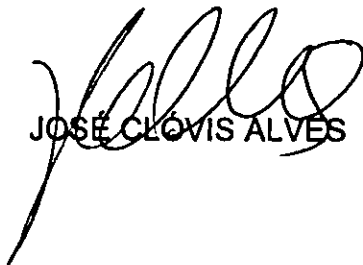
Processo nº : 18471.000999/2005-29
Acórdão nº : 105-16.710

Cabe lembrar ao recorrente que diante do flagrante cerceamento do direito de defesa, não há como avançar ao mérito visto que temos dois recursos em julgamento e não há possibilidade de ser referendar meio julgamento. Lembro ainda que da decisão tanto em relação ao recurso de ofício como ao voluntário, caberia recurso especial à CSRF por uma das partes, ou ambas, e considerando a via estreita do RE, não estaria de fato afastado o cerceamento de defesa.

Pelo exposto, voto no sentido de declarar nula a decisão de primeira instância para que outra seja proferida, na devida e boa forma do direito.

Quanto ao recurso de ofício fica prejudicado tento em vista a anulação da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro 2007


JOSE CLÓVIS ALVES