



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.731100/2018-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.875 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente REDEFONE COMERCIO E SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo os sujeitos passivos sido cientificados dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e a responsabilização solidária e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

PRELIMINAR DE NULIDADE. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à instauração e execução do procedimento fiscal.

O TDPF supre a autorização prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO NÃO-CONFIGURADO.

Considerando que não houve comprovação de dolo ou da fraude, não é o caso de contar o prazo decadencial com base na regra do art. 173 do CTN, devendo-se aplicar, no caso, a regra do art. 150, §4º do CTN.

Por conseguinte, a exigência quanto ao ano-calendário de 2012 estará decaída.

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

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

exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO COMPROVADO.

Ausente a comprovação de dolo necessária à ocorrência de sonegação ou fraude, não subsiste a cominação da penalidade de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

No caso em exame, não comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, afasta-se a solidariedade passiva tributária, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PERDA DE CAPITAL NÃO CONFIGURADA.

O gasto realizado pelo contribuinte na subscrição do capital social destituído de justificativa de ordem negocial não pode ser incluído no custo de aquisição do investimento para efeito de apuração do ganho/perda de capital decorrente de sua alienação.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS FINANCEIRAS.

Constatada a formalização de empréstimo bancário contraído no contexto de operação realizada pelo contribuinte sem propósito negocial, devem ser glosados os juros passivos correspondentes por se caracterizarem como despesas não necessárias.

AUTUAÇÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar as preliminares de nulidade e (ii) acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 2012. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado em (i) negar-lhe provimento (i.1) por maioria de votos, quanto à autuação, vencido o Relator, Jose Eduardo Dornelas Souza, que lhe

dava provimento; e (i.2) por voto de qualidade, (i.2.1) quanto à impossibilidade de concomitância de multas isolada e de ofício e (i.2.2) quanto à responsabilidade do art. 135 do CTN, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso, que davam provimento quanto às matérias; e em (ii) dar-lhe provimento, por unanimidade de votos, para cancelar (ii.1) a multa qualificada, tendo sido o Relator acompanhado pelas conclusões pelos demais Conselheiros e (ii.2) a responsabilidade do art. 124 do CTN. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros. Julgamento iniciado em fevereiro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 02-93.524, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE, na sessão de 25 de junho de 2019, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para:

- rejeitar as arguições de nulidade;
- rejeitar a arguição de decadência;
- confirmar o vínculo de responsabilidade atribuído a Oi Móvel S.A. - em Recuperação Judicial, Mário Jorge Menescal de Oliveira e Jorge Xafy Ary;
- manter a integralmente a exigência de IRPJ no valor de R\$38.539.833,70, consubstanciada no respectivo auto de infração, acrescida de multa de ofício de 150% e dos juros de mora pertinentes;
- manter parcialmente a exigência de multa isolada apurada no auto de infração do IRPJ no valor de R\$14.498.472,02, com os acréscimos legais pertinentes;
- manter integralmente a exigência de CSLL no valor de R\$13.802.568,57, consubstanciada no respectivo auto de infração, acrescida de multa de ofício de 150% e dos juros de mora pertinentes;
- manter integralmente a exigência de multa isolada apurada no auto de infração de CSLL no valor de R\$5.168.076,52, com os acréscimos legais pertinentes.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 02/48.

Contra o sujeito passivo já qualificado nos autos foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido - CSLL, relativamente a fatos geradores compreendidos nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

Consta ainda dos autos de infração lavrados o registro dos fatos que motivaram a atribuição de vínculo de responsabilidade e a identificação dos responsáveis tributários arrolados no processo, além do resumo das infrações, conforme seguin

tes excertos extraídos do auto de infração do IRPJ:

Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	DRF - FORTALEZA	Número do Procedimento Fiscal	0310100.2017.00728
Local de Lavratura	SRRF03 - SEFIM	Data	20/12/2018
		Hora	07:38

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	REDEFONE COMERCIO E SERVICOS LTDA	CNPJ	04.885.287/0001-84
Logradouro	AVENIDA SANTOS DUMONT	Endereço	SALA 1010
Bairro	ALDEOTA	Cidade/UF	FORTALEZA/CE
		Tributação	(85) 31318771
		CNP	60150162

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome Empresarial	OTÍMVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL	CNPJ	05.423.963/0001-11
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária de Fato		
Logradouro	SETOR SETOR COMERCIAL NORTE, QUADRA 03, BL. A	Endereço	S/N
		Complemento	ANDAR TERREO- PARTE 2
			EDIFICACAO
			O TEL
Bairro	ASA NORTE	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CNPJ	70713-800
Nome	MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA	CNPJ	241.309.403-25
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R DALVA RODRIGUES	Endereço	CASA 02
Bairro	DE LOURDES	Cidade/UF	FORTALEZA/CE
		CNPJ	60177-335
Nome	JÓRGE XAFY ARY	CNPJ	000.305.033-53
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R BARBOSA DE FREITAS	Endereço	1740
Bairro	ALDEOTA	Cidade/UF	FORTALEZA/CE
		CNPJ	60170-021

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cálculo Baseado em	2917	38.539.833,70
JUROS DE MORA (Calculados até 12/0018)			20.480.908,08
MULTA PROPORCIONAL (Parcelas de Pagamento)			57.809.750,54
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Parcelas de Pagamento)	Cálculo Baseado em	1632	14.561.392,17
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			131.391.884,46
cento e trinta e um milhões, trezentos e noventa e um mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e quarenta e nove centavos			

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO		
CNPJ		
04.885.287/0001-84		
Nome Empresarial		
REDEFONE COMERCIO E SERVICOS LTDA		
Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.		
CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS		
INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS FINANCEIRAS		
Dedução indevida de juros passivos decorrentes do empréstimo contratado junto ao Banco Bradesco S/A, por desnecessários às atividades operacionais da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99, uma vez que tal empréstimo foi efetuado com a finalidade específica de captar recursos para serem investidos na empresa ASSECA PARTICIPAÇÕES S/A, sem que tenha sido comprovada finalidade comercial, conforme descrição contida no Relatório Fiscal N.º 01, que é parte integrante e indissociável do presente auto de infração, em especial no item 3.3 do referido Relatório.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	10.491.795,52	150,00
31/12/2013	6.655.273,55	150,00
31/12/2014	4.559.476,04	150,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE
INFRAÇÃO: DEDUÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS SEM A COMPROVAÇÃO DE
PROPÓSITO NEGOCIAL

Utilização indevida, na apuração do ganho/perda de capital efetuado pela Fiscalizada, por ocasião da venda de sua participação societária na empresa ASSECA PARTICIPAÇÕES S/A, do custo de aquisição das ações transferidas, em vista da ausência de propósito comercial do valor investido, sendo, portanto, desnecessário à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos previstos no art. 299 do RIR/99, conforme descrição contida no Relatório Fiscal N.º 01, que é parte integrante e indissociável do presente auto de infração, em especial o item 3.2 do referido Relatório.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	53.812.110,00	150,00
31/12/2013	56.222.409,00	150,00
31/12/2014	43.243.243,00	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

Art. 215 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99

Arts. 299, 300, 384 e 385 do RIR/99.

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Tendo em vista as infrações descritas nos itens 3.2 e 3.3 do Relatório Fiscal N.º 01, foram recalculados os valores do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido recolhidos mensalmente por estimativa, sendo exigível, nos períodos de apuração em que forem constatadas falta ou insuficiência de recolhimento, a multa isolada de ofício de que trata o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

As planilhas que subsidiaram a apuração das multas devidas encontram-se descritas no item 3.4 do Relatório Fiscal N.º 01, que é parte integrante e indissociável do presente auto de infração.

No que se refere ao A/C 2012, em que pese os cálculos efetuados contemplarem todo o ano calendário, os períodos de apuração de 01 a 11/2012 não foram objeto de lançamento, uma vez que já foram atingidos pela decadência.

Fato Gerador	Multa
31/12/2012	1.638.337,88
31/01/2013	3.191.732,11
28/02/2013	184.285,16
31/03/2013	498.487,24
30/04/2013	178.603,11
31/05/2013	185.103,31
30/06/2013	169.629,75
31/07/2013	912.236,03
31/08/2013	1.283.903,89
30/09/2013	782.059,60
31/10/2013	69.537,58
31/12/2013	489.165,72
31/01/2014	2.856.027,79
31/03/2014	40.310,40
30/04/2014	1.320.700,99
31/05/2014	620.587,28
30/06/2014	91.101,48
31/08/2014	171.523,14

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2012 e 31/08/2014:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

A exigência formalizada em relação à CSLL teve por base os mesmos parâmetros que nortearam o lançamento do IRPJ, tendo o crédito tributário lançado sido assim consolidado:

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Est. Receita/Est.	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	13.802.668,57
JUROS DE MORA (Calculados em 1000%)		7.326.638,35
MULTA PROPORCIONAL (Percentual de Redução)		20.703.852,84
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Percentual de Redução)	1549	5.168.076,52
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		47.003.136,28
Valor por extenso		
QUARENTA E SETE MILHÕES E TRÊS MIL, CENTO E TRINTA E SEIS REAIS E VINTE E OITO CENTAVOS		
INTIMAÇÃO		

RELATÓRIO FISCAL N.º 01 E ANEXOS 1 A 7 - FLS. 49/133.

No Relatório Fiscal, a fiscalização teceu considerações iniciais sobre o procedimento instaurado e sobre o desenvolvimento da ação fiscal, contendo a descrição das requisições de documentos/informações realizadas no curso da auditoria, tanto em sede do procedimento de fiscalização em face da empresa REDEFONE, como em procedimentos de diligências fiscais instauradas em face de ASSECA PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 03.548.276/0001-05), AGILISA - SERVIÇOS FINANCEIROS & IMOBILIÁRIOS S/A (CNPJ 08.973.508/0001-88) e do sócio da

REDEFONE, JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA (CPF 241.309.403-25). Também foram descritas as respectivas respostas apresentadas pelos contribuintes.

Em seguida, a autoridade fiscal passou a tratar das infrações apuradas, tecendo considerações preliminares acerca de informações prestadas pelo sócio da fiscalizada, Jorge Menescal de Oliveira, relacionadas à aquisição da empresa ASSECA PARTICIPAÇÕES S/A, passando, então, a tratar de cada uma das infrações:

□ **INFRAÇÃO 1: DEDUÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS SEM A COMPROVAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL**

Foram detalhados aspectos sobre a subscrição do capital social da ASSECA pela REDEFONE, tendo concluído a fiscalização que o gasto realizado pela fiscalizada na subscrição do capital social de ASSECA estava destituído de qualquer justificativa de ordem negocial, não podendo ser incluído no custo de aquisição do investimento para efeito de apuração do ganho/perda de capital decorrente de sua alienação, por desnecessário à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos previstos no art. 299 do RIR/99.

Foram ainda abordadas questões a respeito da origem da dívida da empresa ASSECA junto ao Banco ABN Amro Real S/A e o relacionamento negocial existente entre a ASSECA e o Grupo OI.

Segundo a fiscalização, o empréstimo contratado por ASSECA junto ao Banco ABN Amro Real S/A teve origem na reorganização societária planejada pelo Grupo OI em 2008, com a participação da própria ASSECA e de seus ex-sócios (BRAZIL DEVELOPMENT, SVM PARTICIPAÇÕES e DRACO PRODUÇÃO); bem como das empresas AG Investimentos e LF TEL, que adquiriram a participação societária em TELEMAR PARTICIPAÇÕES, até então pertencentes a ASSECA.

As empresas AG Investimentos e LF TEL eram solidariamente responsáveis por parte da dívida de ASSECA, em razão da atribuição antecipada a essas empresas da quase totalidade de seu acervo patrimonial. Além disso e em razão desse esvaziamento patrimonial de ASSECA, tal empréstimo não poderia ter sido contratado sem a anuência do Grupo OI.

Em seguida, foram tecidas considerações a respeito da origem dos recursos para a quitação do empréstimo da ASSECA. Foi planejada operação triangular envolvendo a própria ASSECA; a empresa TNL PCS S/A, braço operacional, à época, do Grupo OI, e posteriormente incorporada pela empresa OI MÓVEL; e a fiscalizada, essa última em razão de seu relacionamento comercial com a TNL.

Verificou-se a convergência de eventos no sentido de que o investimento em ASSECA feito pela fiscalizada não teve qualquer propósito negocial, mas viabilizar a transferência de recursos a ASSECA para que esta quitasse o seu empréstimo junto ao Banco ABN Amro Real S/A.

As operações descritas proporcionaram economia tributária de 43,25% à TNL (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS) e reduziram o impacto tributário sobre a fiscalizada, que ficou restrito ao PIS/Pasep e à Cofins, haja vista a utilização da quase totalidade do valor transferido para ASSECA, na apuração do ganho/perda de capital, por ocasião da venda da participação societária à empresa AGILISA.

□ **INFRAÇÃO 2: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS FINANCEIRAS**

Como consequência da infração descrita no item anterior, foram também ser adicionados ao lucro real, os juros passivos decorrentes do empréstimo contraído junto ao Banco Bradesco S/A, por desnecessários às atividades operacionais da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99, uma vez que tal empréstimo foi efetuado com a finalidade específica de captar os recursos a serem transferidos a ASSECA e, portanto, sem finalidade negocial.

□ **INFRAÇÃO 3: MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Tendo em vista as infrações descritas, foram recalculados os valores do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido recolhidos mensalmente por estimativa, sendo exigível, nos períodos de apuração em que forem constatadas falta ou insuficiência de recolhimento, a multa isolada de ofício de que trata o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

A fiscalização abordou ainda aspectos da aplicação da multa qualificada de ofício e fez uma análise do prazo decadencial.

DEMAIS DOCUMENTOS E CIÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Os demais documentos que serviram de base para a formalização do lançamento foram juntados às fls. 134/1556.

A ciência do lançamento e da responsabilização tributária foi dada, pessoalmente ou por via postal, conforme abaixo especificado:

Sujeito passivo/Responsável solidário Documento (fls.)

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da ciência
REDEFONE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA.	Pessoal - 1521/1522	21/12/2018
OI MÓVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL	Postal - 61672	27/12/2018
MARIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA	Postal - 61671	24/12/2018
JORGE XAFY ARY	Postal - 61675	24/12/2018

IMPUGNAÇÕES.

As impugnações foram apresentadas conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da entrega
REDEFONE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA.	1567/21486	20/01/2019
OI MÓVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL	61336/62001	28/01/2019
MARIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA	41411/61335	22/01/2019
JORGE XAFY ARY	21487/41410	22/01/2019

A seguir estão sintetizados os argumentos apresentados pelos impugnantes.

IMPUGNAÇÃO REDEFONE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

No texto impugnatório juntado às fls. 1570/1644, a impugnante discorre acerca da tempestividade do contraditório e faz um resumo dos fatos que fundamentaram a exigência fiscal.

Em seguida, sintetiza seus pontos de discordância, com base nos seguintes fundamentos:

(i) Nulidade por falta de fundamentação e prejuízo ao exercício do direito de defesa: a fiscalização confunde diversos conceitos (p.ex., ágio, perda de capital, contraprestação por ativo) e seus efeitos jurídicos, distorce diversos fatos e declarações (p.ex., ao contrário do que o fiscal indica na autuação para fundamentar suas premissas, o Sr. Mário Jorge Menescal de Oliveira jamais afirmou em depoimento que a Oi tinha conhecimento do motivo pelo qual a Redefone havia tomado um empréstimo), apresenta argumentos e fundamentos contraditórios (p.ex., (i) alega que a perda de capital não poderia ser deduzida por não se enquadrar no conceito de “necessidade” veiculado pelo art. 299 do RIR/99, que não se aplica ao caso; e (ii) alega em um trecho que teria havido simulação e em outro que a operação seria fraudulenta), dentre outras questões que serão demonstradas;

(ii) Nulidade por falta de alteração do TDPF: a fiscalização ampliou o período fiscalizado, mas não cumpriu os requisitos previstos pela Portaria RFB nº 6.478/17 (art. 5º, § 2º) para que isso pudesse ser feito;

(iii) Ofensa aos arts. 906 do RIR/99 e 100, parágrafo único do CTN: considerando que a perda de capital da Redefone já havia sido especificamente fiscalizada em 2016, deve ser reconhecida a nulidade das autuações por ofensa ao art. 906 do RIR/99, pois não houve autorização das autoridades elencadas no mencionado artigo e,

subsidiariamente, caso se entenda pela validade do procedimento, devem ser afastadas as penalidades, os juros e a correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN;

(iv) Nulidade em decorrência de erro na capitulação legal da autuação: pelos fatos narrados, certo é que o enquadramento jurídico jamais poderia ter sido o de fraude, mas sim, quando muito, o de simulação para ocultar pagamento sem causa;

(v) Decadência: considerando que não há dolo ou fraude, não é o caso de qualificação da multa e nem de contagem do prazo decadencial com base na regra do art. 173 do CTN. Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, os valores relativos ao ano de 2012 já estariam decaídos.

(vi) Inexistência de fraude: a operação não gerou qualquer economia tributária à Impugnante, pelo contrário, foi mais onerosa do que aquela sugerida pela fiscalização, sendo que não há qualquer razão para imputação da fraude;

(vii) A perda de capital é regida pelo art. 418 do RIR/99: a fiscalização desconsidera que existe tratamento fiscal específico para a perda de capital e busca aplicar por analogia o art. 299 do RIR/99 para glosar a dedução a que faz jus a Impugnante em razão da alienação de investimento por valor inferior ao respectivo custo de aquisição;

(viii) Efetivo Propósito Negocial: a Redefone acreditava que a carteira de clientes da Asseca permitiria a expansão das atividades e do faturamento, o que de fato ocorreu. Além disso, ao contrário do que a fiscalização argumenta, não houve qualquer economia tributária na operação, pois se esta tivesse sido feita da forma sugerida na autuação os valores recolhidos seriam os mesmos, ou seja, há fundamento econômico e, ainda que se aplique a regra do art. 299 do RIR/99, deve ser reconhecida a dedutibilidade;

(ix) Dedução dos juros do contrato de empréstimo: os juros são dedutíveis e a necessidade é evidente porque se trata de obrigação assumida pela Redefone que estará obrigada a adimplir, sob pena de ter o contrato executado pela instituição financeira, pouco importando o motivo pelo qual foi contraído o empréstimo;

(x) Inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL: sabe-se que a CSLL foi instituída após a edição do artigo 299 do RIR/99 e, em que pese a sua base de cálculo seja similar à do IRPJ, elas não são idênticas e os critérios do mencionado artigo não foram incorporados à legislação da contribuição;

(xi) Erros na apuração do tributo e da multa isolada: a fiscalização adicionou valores que não transitaram pelo resultado, desconsiderou as retenções feitas no período e espelhou para a CSLL a base de cálculo do IRPJ, sem base legal; e

(xii) Da aplicabilidade do art. 167 do Código Civil: se prevalecer o argumento da fiscalização de que teria havido simulação e de que toda estrutura teria sido montada para que a Oi quitasse um empréstimo contraído pela Asseca, então deve ser aplicada a regra do art. 167 do Código Civil para que prevaleça aquilo que se pretendeu dissimular, já que é válido na substância e na forma, reconhecendo-se que a Redefone não deveria ter tributado estes valores pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS já que seriam receitas de Oi e Asseca, reconhecendo-se, por consequência, o recolhimento a maior destes tributos por parte da Impugnante e compensando-se com os valores lançados nestes autos;

(xiii) Ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN: na prática, uma das interpretações possíveis para o fundamento da autuação é a de que a fiscalização considera que a Redefone atuou como uma empresa transparente e que tudo não passou de um artifício da Oi para quitar o empréstimo assumido pela Asseca, ou seja, considerou que houve um planejamento tributário abusivo e desconsiderou o negócio jurídico na forma do art. 116, parágrafo único do CTN, para glosar as despesas. Contudo, este art. ainda não foi regulamentado e a fiscalização não estaria autorizado a aplicá-lo ainda que indiretamente.

(xiv) *Desqualificação da multa: a operação foi regular e não há motivo que justifique este enquadramento gravoso, principalmente porque a fiscalização não indicou qualquer conduta dolosa específica que justificasse a qualificação da multa;*

(xv) *Impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada: pelo princípio da consunção, uma multa absorveria a outra, sendo incabível a aplicação cumulativa.*

Nos tópicos seguintes de sua impugnação, a contribuinte detalha todos os aspectos de sua tese de defesa.

No pedido final, requer:

a) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade dos autos de infração:

(i) por vício de fundamentação, já que não há certeza acerca das razões que levaram à lavratura das autuações, sendo que as confusões conceituais cometidas pela fiscalização inequivocamente comprometeram o exercício do direito de defesa;

(ii) em razão da ampliação do período de fiscalização sem a observância da Portaria RFB nº 6.478/17 (art. 5º, § 2º); e

(iii) por ofensa ao art. 906 do RIR/99, já que a perda de capital da Redefone já havia sido especificamente fiscalizada em 2016 e não houve autorização das autoridades elencadas no mencionado artigo;

(iv) subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido consignado no item “iii” acima e se admita a alteração dos critérios anteriormente adotados pela Administração Pública, sejam afastadas as penalidades, os juros e a correção monetária, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único do CTN.

(v) em caráter subsidiário, caso se parta das premissas apontadas pela fiscalização, as quais a Impugnante reitera que não condizem à realidade dos fatos, é certo que teria havido erro na capitulação legal adotada pela fiscalização, de modo que os autos de infração devem ser anulados, sem possibilidade de revisão de qualquer informação do lançamento;

b) como última matéria preliminar, seja reconhecida a decadência dos lançamentos relativos ao ano de 2012, já que a ciência da Impugnante acerca destas autuações se deu após o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º do CTN;

c) no mérito, seja julgada integralmente procedente a presente Impugnação, para reconhecer que:

(i) não há qualquer hipótese para que seja configurada fraude na operação;

(ii) a perda de capital é regida pela regra do art. 418 do RIR/99 e sua dedução não depende da comprovação da “necessidade”, o que só seria exigível caso se tratasse de dedução de despesa operacional;

(iii) houve efetivo propósito negocial na operação, desde a celebração do contrato de exclusividade até o investimento na carteira de clientes da Asseca, que permitiu a expansão e o crescimento da ora Impugnante, sendo certo que também não houve economia tributária na operação; e

(iv) os juros decorrentes do contrato de empréstimo podem ser deduzidos, já que a ora Impugnante está obrigada a quitar suas parcelas, sob pena de sofrer com a execução forçada da obrigação, sendo irrelevante a razão pela qual o empréstimo foi contraído;

d) Subsidiariamente, caso as autuações não sejam canceladas integralmente, seja reconhecido que:

(i) ainda que se considere que o procedimento fiscal está correto e que o custo de aquisição da Asseca seria indedutível da apuração do IRPJ e da CSLL, a adição deveria ter sido feita com base na perda global da operação. Subsidiariamente, ainda que assim não se entenda, mesmo que fossem integralmente adotadas as premissas da fiscalização, percebe-se que o método de apuração utilizado está em descompasso com a legislação tributária e merece ser revisto;

(ii) o art. 299 do RIR/99 não se aplica à CSLL, na medida em que não há identidade entre as bases de cálculo e as limitações do mencionado artigo não foram incorporadas à legislação da contribuição;

(iii) caso prevaleça o argumento da fiscalização de que toda estrutura teria sido montada para que a Oi quitasse um empréstimo contraído pela Asseca, então deve ser aplicada a regra do art. 167 do Código Civil para que prevaleça aquilo que se pretendeu dissimular, já que o negócio é válido na substância e na forma, para que seja reconhecido o pagamento a maior de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, compensando-se tais valores com os tributos lançados nestes autos;

(iv) na prática, a autoridade administrativa desconsiderou os negócios jurídicos formalmente válidos para exigir o tributo, aplicando, por vias transversas, o art. 116, parágrafo único do CTN, mas como o dispositivo legal em questão ainda não foi regulamentado, deve ser reconhecida a irregularidade do procedimento adotado pela fiscalização e cancelado integralmente o lançamento;

(v) não houve dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual deve ser afastada a qualificação da multa de ofício; e

(vi) é indevida a cumulação de multas, já que a multa de ofício já compreende a infração punida com a multa isolada.

Os documentos juntados à impugnação constam das fls. 1645/21486.

IMPUGNAÇÃO OI MÓVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.

Na impugnação de fls. 61585/61644, a impugnante discorre acerca da tempestividade do contraditório e apresenta uma síntese da autuação.

Os seus pontos de discordância foram assim resumidos:

a) É indevida a atribuição de responsabilidade solidária à Impugnante com espeque no art. 124, inciso I, do CTN, uma vez que não foi demonstrado o dolo específico da empresa em relação à infração fiscal apurada (apuração indevida de perda de capital pela Redefone);

b) Ainda neste ponto, a autuação fiscal apresenta deficiência na fundamentação, uma vez que, dos fatos narrados no TVF é absolutamente impossível chegar à conclusão de que os atos praticados pela Impugnante geraram uma "economia tributária de 43,25% à TNL (IRPJ, CSLL, , PIS/Pasep e COFINS)" como alegado;

c) A Impugnante tem como demonstrar que o pagamento valores a seus parceiros comerciais, seja pela transferência de recursos ou pela concessão de bônus em créditos para recarga, chips e outros itens é praxe de mercado, sobretudo quando existe a necessidade de a empresa parceira estruturar operação para passar a atender novas áreas territoriais.

d) Ademais, como restará comprovado o aumento da área de atuação da Redefone redundou em efetivo aumento de receitas para a TNL PCS (hoje Oi Móvel), inexistindo, assim, qualquer ilegalidade; Ademais, o contrato celebrado com a Redefone não trouxe qualquer benefício tributário para a Impugnante, pois esta efetivamente incorreu nas despesas e efetuou o desembolso financeiro acordado em razão do contrato com a Redefone;

e) Em relação à apuração da perda de capital pela Redefone, não se vislumbrou ilegalidade alguma na inclusão do valor pago a título de ágio fundado em - outras razões econômicas" como desdobramento do custo de aquisição, pois, ao contrário do que alega a Fiscalização, trata-se de mera decorrência do que determinam os arts. 20, § 2º, alínea c e 33, inciso III, do Decreto-Lei 1.598/1977, sendo também flagrantemente equivocada a afirmação de que "em uma combinação de negócios os intangíveis devem ser avaliados sob a perspectiva da entidade que controla o ativo";

f) É absolutamente indevida a utilização dos requisitos previstos na legislação para a dedutibilidade de despesas operacionais como parâmetro de validade da apuração da perda de capital;

g) Em relação à glosa de despesas financeiras, o TVF não apontou ilegalidade alguma que macule a contratação do empréstimo ou ponha em dúvida a efetividade dos dispêndios. Ademais, a necessidade, ususalidade e normalidade das despesas decorre da mera possibilidade de execução das mesmas pelo banco credor em caso de inadimplência;

h) subsidiariamente, ainda que se admita a inusitada aplicação do art. 299 do RIR/99 para fundamentar a glosa das perdas de capital em relação ao IRPJ, deve ser ao menos cancelada a glosa das despesas e da perda de capital para a CSLL, uma vez que os requisitos de necessidade, ususalidade e normalidade previstos no art. 47 da Lei 4.506/1964 aplicam-se exclusivamente ao IRPJ;

i) Deve ser ainda revista a qualificação da multa de ofício, pois além de não ter sido demonstrada conduta dolosa tendente a manipular o fato gerador da infração apurada (apuração da perda de capital), o TVF não foi capaz de demonstrar qualquer ato praticado "tendente a excluir ou modificar as características do fato gerador do IRPJ e da CSLL com o objetivo de diminuir o valor dessas exações", pois a operação em questão não se prestou a obter economia de tributos;

j) Em decorrência, deve ser reconhecida a decadência dos fatos geradores referentes ao ano-calendário 2012, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

k) A multa isolada de 50% sobre as estimativas não poderia ser aplicada no caso dos autos, seja porque o lançamento ocorreu após o encerramento do ano-calendário, seja porque a referida multa fica absorvida pela multa de ofício — seja tal penalidade aplicada no percentual regular de 75%, seja ela qualificada para 150% (princípio da consunção);

l) Ademais, a multa isolada em questão foi lavrada diversas vezes sobre a mesma infração, de modo que resta novamente configurado o bis in idem.

Ao final, a impugnante pede a procedência da impugnação, a fim de que seja decretada a total insubsistência do Auto de Infração em referência, com a consequente extinção integral do crédito tributário nele consubstanciado. Subsidiariamente, pede que sejam canceladas as multas, nos termos da fundamentação.

Os documentos juntados à impugnação constam das fls. 61336/61584 e 61645/62001.

IMPUGNAÇÃO MARIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA.

A impugnação de fls. 41420/41501, em linhas gerais, corresponde ao contraditório oferecido pela Redefone acima resumido, tratando de preliminares de nulidade e decadência, além de questões de mérito do lançamento.

Destaca ainda aspectos específicos relacionados à ilegitimidade passiva tributária dos diretores da empresa, tendo ressaltado que não foram praticados os atos descritos no artigo 135 do CTN, sendo que a fiscalização sequer apontou/provrou qualquer conduta dolosa por parte do Impugnante.

Os documentos juntados à impugnação constam das fls. 41502/61335.

IMPUGNAÇÃO JORGE XAFY ARY.

O conteúdo da impugnação de fls. 21496/21577 corresponde, em linhas gerais, ao contraditório oferecido por Mario Jorge Menescal de Oliveira, tratando ainda de especificidades da ilegitimidade passiva do impugnante para figurar no polo passivo, já que não foram praticados e muito menos comprovados os atos descritos no artigo 135 do CTN, sendo que a fiscalização sequer apontou/provrou qualquer conduta dolosa por parte do Impugnante.

Os documentos juntados à impugnação constam das fls. 21578/41410.

Na sequência, foi proferido o Acórdão nº 02-93.524, pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo os sujeitos passivos sido cientificados dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e a responsabilização solidária e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

PRELIMINAR DE NULIDADE. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à instauração e execução do procedimento fiscal.

O TDPF supre a autorização prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO.

Configurada a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PERDA DE CAPITAL NÃO CONFIGURADA.

O gasto realizado pelo contribuinte na subscrição do capital social destituído de justificativa de ordem negocial não pode ser incluído no custo de aquisição do investimento para efeito de apuração do ganho/perda de capital decorrente de sua alienação.

GLOSA DE DESPESAS. OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS.

A inclusão como "Outras Despesas Operacionais" na DIPJ e ECF de valores apurados como perdas de capital em investimento realizado sem propósito negocial justifica a glosa de sua dedução por se caracterizarem como despesas não necessárias.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS FINANCEIRAS.

Constatada a formalização de empréstimo bancário contraído no contexto de operação realizada pelo contribuinte sem propósito comercial, devem ser glosados os juros passivos correspondentes por se caracterizarem como despesas não necessárias.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ESTIMATIVA MENSAL.

Nos casos de lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ESTIMATIVA MENSAL. DEDUÇÃO DO IRRF.

Para fins de cálculo da multa isolada, devem ser excluídos da apuração das estimativas mensais os valores do imposto retido na fonte correspondente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício deve ser qualificada, no percentual de 150%, sempre que restar caracterizado nos autos que o sujeito passivo, no âmbito tributário, praticou condutas tipificadas em lei como fraude e conluio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

APURAÇÃO DA CSLL. GLOSA DE DESPESAS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, inclusive aquelas atinentes às regras de dedutibilidade de despesas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimada da decisão, o Contribuinte e os coobrigados apresentaram, tempestivamente, seus respectivos Recursos Voluntários, através de representante legal, pugnando por seus provimentos, onde apresentam argumentos que serão a seguir analisados.

Às fls. 63101, a empresa Oi S/A, sucessora da coobrigada Oi Móvel S.A, protocoliza petição, requerendo a redução da multa aplicada para o percentual de 100%, em razão de publicação superveniente da Lei nº 14.689/2003, que trouxe tratamento mais favorável no tocante à multa qualificada prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96.

É o Relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 1301-006.875 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.731100/2018-45

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos apresentados são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

Das Preliminares

Cerceamento do direito de defesa. Aspectos relacionados à fundamentação da exigência

Os recorrentes sustentam inicialmente a nulidade do lançamento por vício ou deficiência de fundamentação, sob o argumento de que não haveria certeza das razões que levaram à lavratura das autuações, sendo que as confusões conceituais cometidas pela fiscalização inequivocadamente comprometeram o exercício do direito de defesa, conforme situações exemplificadas.

Tendo por base os autos de infração lavrados e o Relatório Fiscal, pode-se afirmar que foram observados todos os requisitos atinentes à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente quanto à qualificação do autuado, descrição dos fatos, disposição legal infringida e penalidade aplicável, além da demonstração do cálculo da multa qualificada e da multa isolada. Também foram cumpridos os requisitos legais, no que tange à atribuição do vínculo de responsabilidade.

As peças que integram o lançamento, em seu conjunto, dão amplo conhecimento dos fatos motivadores da exigência, dos elementos caracterizadores da infração, da composição da base de cálculo e dos demais componentes da autuação, e também dos fatos que motivaram o estabelecimento do vínculo de responsabilidade, permitindo, por conseguinte, o exercício pleno da defesa do sujeito passivo e dos responsáveis tributários.

Os pontos de discordância expostos pelos recorrentes, em si, demonstram o exercício pleno do direito de defesa.

Note-se, ademais, que a situação aventada pelos defendentes não se assenta aos casos de nulidade definidos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O auto de infração foi lavrado por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa – a rigor, é no processo administrativo, por meio da impugnação e posterior recursos, que esse direito é exercido.

Assim, não configurado o cerceamento do direito de defesa, resta rejeitada a arguição de nulidade.

Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF.

A recorrente arguiu a nulidade por falta de alteração do TDPF, uma vez que a fiscalização teria ampliado o período fiscalizado, mas não teria cumprido os requisitos previstos pela Portaria RFB nº 6.478/17 (art. 5º, §2º), para que isso pudesse ser feito.

Essa matéria tem sido apreciada no CARF em diversas oportunidades e a posição predominante é a de que o referido TDPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

Transcrevo duas decisões da 2ª Turma da CSRF nesse sentido:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal.

Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

(Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

(Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

Desta forma, eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do TDPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Afasta-se, portanto, a nulidade arguida pelos recorrentes.

Nulidade. Aplicação do art. 906 do RIR/1999.

A Recorrente aduz ainda a nulidade das autuações por ofensa ao art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, considerando que a perda de capital da Redefone já havia sido especificamente fiscalizado em 2016 e não teria havido autorização das unidades elencadas no mencionado artigo e, subsidiariamente, caso se entenda pela validade do procedimento, sustentou que deveria ser afastadas as penalidades, os juros e a correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN.

À propósito do assunto em pauta, registre-se o entendimento firmado na Súmula Carf nº 111, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, atribuído pela Portaria nº 129, de 1º de abril de 2019, do Ministério da Economia:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, pode-se afirmar que o TDPF, que veio a substituir o MPF citado na Súmula Carf nº 111, supre a autorização prevista no art. 906 do RIR/1999 para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Diante disso, rejeita-se a arguição de nulidade também nesse caso.

Nulidade Acórdão Recorrido. A Questão do Artigo 100 e Falta de Fundamentação e de Análise dos Elementos de Prova

Segundo a defesa, ao afastar a preliminar de nulidade por ofensa ao art. 906 do RIR, que veda a reabertura de fiscalização sem autorização da autoridade hierárquica superior, o acórdão recorrido deixou de se pronunciar quanto ao pedido subsidiário de aplicação do art. 100 do CTN caso se permitisse a reabertura sem aprovação formal do superior hierárquico.

Argumenta ainda que forma trazidos diversos elementos de prova para comprovar desde a motivação do investimento até a efetividade da aquisição da carteira da Asseca, mas estes elementos sequer foram analisados pelo acórdão recorrido.

Quanto ao primeiro argumento, ao contrário do que alega a Recorrente, foram refutados pela DRJ, que assim se manifestou:

À propósito do assunto em pauta, registre-se o entendimento firmado na Súmula Carf nº 111, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, atribuído pela Portaria nº 129, de 1º de abril de 2019, do Ministério da Economia:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, pode-se afirmar que o TDPF, que veio a substituir o MPF citado na Súmula Carf nº 111, supre a autorização prevista no art. 906 do RIR/1999 para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Não se vê ainda espaço para aplicação ao caso concreto das disposições do parágrafo único do art. 100 do CTN, segundo o qual a observância das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De acordo com a DRJ, não haveria espaço para aplicação ao caso concreto das disposições contidas no parágrafo único do art. 100 do CTN, pois o MPF (atual TDPF) supriria a necessidade de autorização de Autoridade Hierárquica Superior, inexistindo, assim, ofensa ao art. 906 do RIR/99.

Com referência ao segundo argumento, também não prospera sua irresignação, pois a DRJ manifestou-se acerca dos documentos carreados aos autos, inclusive aqueles juntados pelo contribuinte à impugnação. Não há necessidade de fazer referência um a um dos documentos existentes aos autos (hoje, com 63.118 folhas), podendo o Relator do Acórdão condutor, como o fez, citar apenas aqueles necessários para motivação de sua decisão.

O que se percebe é que há uma inconformidade do contribuinte em relação às conclusões a que chegou a DRJ na análise das provas juntadas aos autos e pretende rediscutir a matéria por forma transversa, ou seja, alegando que a DRJ não fundamentou sua decisão.

Não se enxerga nenhum prejuízo ao direito de defesa ou ao contraditório na forma como a DRJ fundamentou sua decisão.

Portanto, por essas razões, rejeita-se as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido.

Preliminar de Mérito. Decadência

Análise dessa questão será após a arguição da multa qualificada

Do Mérito

Conforme relatado, trata-se de autos de infração, que exigem IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

De acordo com a fiscalização, a Redefone seria uma empresa interposta, em razão de não demonstrar motivo negociais legítimos na aquisição da empresa Asseca Participações, compreendendo-se que esta operação teria ocorrido com o único objetivo de viabilizar a transferência de valores da TNL PCS, empresa do Grupo OI, para a Asseca, com economia de tributos. Em decorrência, concluiu-se que seriam indevidas as deduções de perda de capital decorrentes da venda da Asseca, já que essas despesas não seriam necessárias às atividades da Redefone, por violação ao disposto no art. 299 do RIR.99.

Além disso, aplicou-se multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, multa qualificada na ordem de 150%, por entender que a operação de aquisição da Asseca pela Redefone teria sido fraudulenta, incluindo-se, ainda, os administradores e a OI como devedores solidários.

Irresignados, foram apresentadas defesas, sendo seus argumentos acolhidos parcialmente pelo acórdão da DRJ, que determinou apenas a exclusão do IRRF da base das estimativas mensais (com reflexo na multa isolada), sendo a autuação mantida quando aos demais pontos.

Em recurso, o Contribuinte e coobrigados apresentam argumentos de mérito com o propósito de desconstituir as irregularidades apontadas pelo Fisco e mantidas pela DRJ.

Passo à análise dos argumentos e matérias controvertidas.

Aquisição da Asseca

Apreende-se dos autos que, em 2010, a TNL PCS, empresa do Grupo OI, celebrou contrato de exclusividade com a Redefone, prevendo pagamento de remuneração no valor total de R\$ 327 milhões, tendo o objetivo de assegurar que não houvesse aproximação entre a Redefone e os concorrentes da OI (TIM, Claro e Vivo).

Nesse período, de acordo com as recorrentes, a Redefone buscava no mercado formas de encontrar clientes das classes C, D e E, como parte de seu projeto de expansão, e tomou conhecimento da carteira de cerca de 900.000 dados de clientes detidos pela Asseca, cujo perfil de consumo se enquadrava nas referidas classes.

Tal assertiva encontra-se em harmonia com o depoimento do Sr. Mario Jorge Menescal (sócio da Redefone), acostado aos autos, de que a aquisição da ASSECA foi motivada principalmente pela possibilidade de explorar economicamente este cadastro em poder desta empresa e, em menor medida, pela possibilidade de liquidar uma carteira de recebíveis adquirida pela ASSECA, no valor de R\$ 336 milhões.

Assim, neste rumo, definiu-se como valor justo, naquela época, o montante de R\$ 154.150.100,00, sendo este o primeiro ponto de discordância entre a autuada e o fisco. A fiscalização questionou o valor pago pela Redefone à Asseca sob o fundamento de que não existiu laudo de avaliação a comprovar o valor justo da aquisição.

De toda sorte, por se tratar de quantia elevada, contraiu-se um empréstimo junto ao Banco Bradesco, no valor aproximado de R\$ 150 milhões, utilizando-se as receitas futuras do contrato com a TNL PCS como garantia. Ou seja, a empresa do Grupo OI foi incluída como interveniente-anuente para assegurar eventual inadimplência, sendo os recebíveis decorrentes do tal contrato de exclusividade seriam a garantia de quitação do referido empréstimo, até porque, naquela época, o patrimônio líquido da Redefone era de R\$ 7.973.035,02 (e-fls. 62249), inferior ao empréstimo pretendido.

A garantia relaciona-se com o contrato de exclusividade celebrado, sendo até natural que a OI participasse como garantidora nessa operação, em razão de sua obrigação contratual de pagar à Redefone o valor de R\$ 87.400.000,00, a título de desconto financeiro em créditos de recarga.

Quanto à questão da quitação do empréstimo contraído pela Asseca perante o Banco Real, penso razoável a justificativa apresentada pela defesa, de que esta foi uma condição imposta pela Redefone à Asseca para que a aquisição se efetivasse.

De fato, é usual que o adquirente faça a exigência de quitação de empréstimo existente para que não se reflita no balanço da Asseca e, posteriormente, no próprio balanço da empresa adquirente, a Redefone, comprometendo o exercício de suas atividades empresariais.

Logo, pretendendo-se explorar a carteira de clientes, deve ser reconhecida como válida a justificativa apresentada de que a aquisição da empresa Asseca deveria ocorrer sem o reflexo daquela dívida e, por conta disso, não haveria outra opção à Asseca senão utilizar parte do valor do investimento para quitação do referido empréstimo.

Com referência à acusação de que a Redefone teria recebido valores excessivos para posteriormente repassar à Asseca, vale aqui as seguintes considerações.

Como se disse antes, dado o interesse da OI em evitar a aproximação entre Redefone e a concorrência, optou-se por celebrar um contrato de exclusividade entre as partes.

Cientes de que essa limitação mitigava a possibilidade de crescimento da Redefone, vez que a impedia de explorar linhas telefônicas das demais operadoras, as partes, celebraram o referido contrato de exclusividade pelo período de 5 anos, na monta de R\$ 307.000.000,00, pagos da seguinte forma:

(i) O valor de R\$ 219.600.000,00 seria devido à Redefone em razão da manutenção da exclusividade e pago em 60 parcelas mensais; e

(ii) O valor de R\$ 87.400.000,00 seria pago através de desconto financeiro em créditos de recarga, mas estaria condicionado à aferição trimestral de metas de qualidade dos serviços para se manter como prestadora exclusiva da Oi, sendo que poderia ser pago por quantias trimestrais à vista ou parcelado nos trimestres.

Ou seja, ao invés de explorar linhas telefônicas da concorrência, a OI pagaria à Redefone a quantia certa de R\$ 219.600.000,00, dividida pelo tempo em que durar a exclusividade (5 anos), acrescido do valor eventual de R\$ 87.400.000,00 no decorrer do contrato, a depender da avaliação da própria OI de desempenho.

Compulsando os autos, encontro diversos e-mails que evidenciam que a OI efetivamente fiscalizava o cumprimento de metas de qualidade (fls. 21.332/21.365), não se tratando de mera estipulação contratual ou, em última análise, como pretende a fiscalização, de uma simulação.

Há nos autos ainda cópia de aditamento do referido contrato de exclusividade para incluir novos produtos e acréscimo do valor pago em R\$ 20.000.000,00 (fls. 21.366/21.373)

Perceba-se que o pagamento adicional de R\$ 87.400.000,00 à Redefone dependia do cumprimento das metas de qualidade e desempenho, de modo que não prospera, a meu ver, o entendimento do fisco de que se trataria de um artifício para que houvesse sobra de caixa ou para que a Redefone fosse compensada pelos tributos incidentes sobre a operação.

A compensação financeira é decorrência do contrato de exclusividade, não havendo sentido a Redefone se abster de explorar o mercado concorrente da OI se não houver uma compensação, pois imagina-se que a atração pela concorrência seria um caminho natural de expansão da Redefone, que já dispunha dos pontos de venda para distribuição dos cartões pré-pagos, que poderiam ser de qualquer operadora, caso não fosse celebrado o referido contrato de exclusividade.

Da Inexistência de Fraude

Este tema foi explorado pela fiscalização, cuja acusação partiu desta premissa, como também pelo acórdão recorrido, posto que prevaleceu o entendimento de que teria havido fraude para gerar economia tributária. Veja-se os termos da decisão da DRJ:

“Segundo a fiscalização, as operações descritas proporcionaram economia tributária de 43,25% à TNL (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins) e reduziram o impacto tributário sobre a Redefone, que ficou restrito ao PIS/Pasep e à Cofins, haja vista a utilização da quase totalidade do valor transferido para Asseca, na apuração do ganho/perda de capital, por ocasião da venda da participação societária à empresa Agilisa.

Ao longo da extensa análise que foi feita neste Voto, especialmente nos itens IV e V, ficou evidente a falta de propósito negocial na operação de subscrição de capital de Asseca pela Redefone, que visou essencialmente viabilizar a entrada de recursos em Asseca para quitação de empréstimo bancário, concorrendo para tal a contratação pela Redefone de financiamento no Bradesco, tudo tendo por escopo a reorganização societária de interesse do Grupo Oi.

O exercício aritmético e retórico dos impugnantes visando demonstrar que a Redefone não teria auferido ganho tributário na operação se mostra inócuo em razão dos fatos expostos e de sua eloquência.

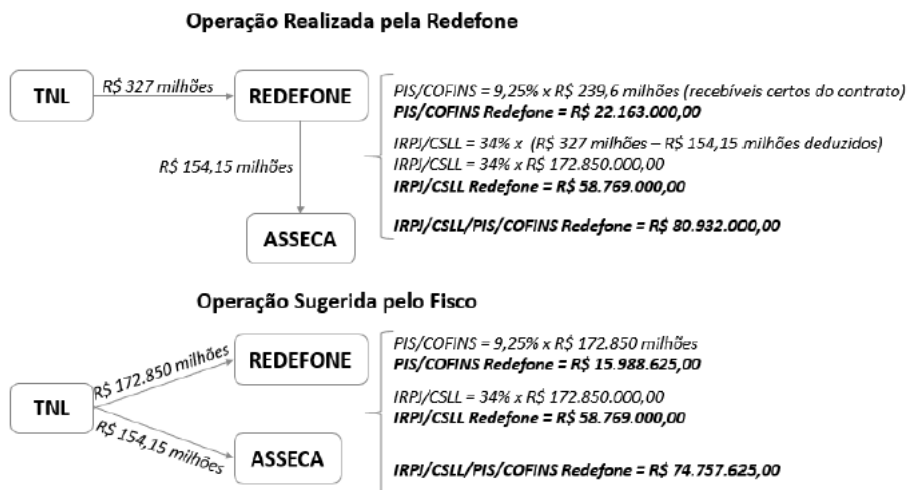
Não há como negar a existência do ganho tributário da Redefone, quantificado nos próprios autos de infração lavrados, por meio da apuração de perda de capital em decorrência de pagamento de ágio sem propósito negocial, classificada essa perda como "Outras Despesas Operacionais" nas DIPJ e ECF, além de despesas financeiras relativas ao empréstimo no Bradesco, que foram deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sem que fosse comprovada a sua necessidade na consecução dos objetivos societários da Redefone ou na manutenção de sua fonte produtora.

Quanto aos 43,25% de economia tributária proporcionada à TNL (incorporada pela Oi Móvel S.A e considerada pela fiscalização como braço operacional do Grupo Oi), representativos do somatório dos percentuais de IRPJ - 15% (+ 10% de adicional), CSLL - 9%, PIS - 1,65% e Cofins - 7,6%, trata-se de estimativa apurada no caso de tributação no regime não cumulativo. Não houve por parte da fiscalização um detalhamento de como esta economia teria sido alcançada na TNL.” (grifou-se)

Assim, entendeu a DRJ que as operações analisadas proporcionaram economia tributária de 43,25%, reduzindo o impacto tributário sobre a Redefone, que ficou restrito ao

PIS/COFINS, em razão da utilização da quase totalidade do valor transferido para a Asseca, na apuração da perda de capital, por ocasião da venda da participação societária à empresa Agilisa.

Apesar do Acórdão recorrido reconhecer que não houve aprofundamento fiscal para respaldar o suposto benefício tributário de 43,25%, é fato que a fiscalização utilizou deste argumento para sua acusação acerca da prática de fraude. Logo, penso que deve ser feita uma análise comparativa dos tributos incidentes na operação na forma como foi realizada e na forma como sugerida pela fiscalização. Veja-se o quadro abaixo retirado do Recurso e que evidencia as duas hipóteses:



Pelo que se vê, mesmo considerando a dedução da perda de capital, a Redefone arcou com uma carga tributária mais elevada, quando comparado com a operação na forma indicada pela fiscalização como aquela que se pretendia dissimular, no montante de R\$ 6.174.375,00.

Em relação à IRPJ/CSLL, o suposto valor a maior recebido pela Redefone, de R\$ 154.150.000,00 foi oferecido à tributação, mas, posteriormente, objeto de dedução do lucro real em razão da perda de capital, não havendo impacto tributário. Porém, é bom que se diga que não ocorreria esse impacto caso os valores fosse transferidos diretamente da OI para a Asseca.

Relativamente ao PIS/COFINS, por outro lado, o ingresso de R\$ 154.150.000,00 foi considerado receita bruta pela Redefone e elevou a carga tributária neste mesmo valor.

Logo, não houve economia de IRPJ/CSLL, havendo um acréscimo de receita para o PIS/COFINS, evidenciando, a meu ver, que a premissa adotada pela fiscalização de economia tributária é equivocada, o que afasta a alegação de fraude.

Da perda de capital

Quanto a este tema, o TVF afirmou que a perda de capital apurada pela Redefone teria sido incorrida por “*mera liberalidade*”, sem “*qualquer justificativa de ordem negocial*”, de modo que não poderia reduzir o lucro tributário tendo em vista o óbice do art. 299 do RIR/99:

“É de se concluir, portanto, que o gasto realizado pela Fiscalizada na subscrição do capital social de ASSECA está destituído de qualquer justificativa de ordem negocial,

não podendo ser incluído no custo de aquisição do investimento para efeito de apuração do ganho/perda de capital decorrente de sua alienação, por desnecessário à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos previstos no art. 299 do RIR/99, baixo transcrito:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Neste ponto, a DRJ sustentou que o auto de infração citou tanto o art. 299 quanto o art. 418 do RIR/99, veja-se:

*“Pelos fatos expostos, verifica-se que a fiscalização analisou a questão **tanto sob a ótica do art. 418 do RIR/1999, ao tratar expressamente sobre "ganho/perda de capital" ao longo do Relatório Fiscal, quanto pelo art. 299, ao não admitir a dedução dos valores contabilizados por não necessários às transações ou operações da empresa.***

No tocante ao art. 418 do RIR/1999, a fiscalização afastou sua aplicação por considerar que "o gasto realizado pela Fiscalizada na subscrição do capital social de ASSECA está destituído de qualquer justificativa de ordem negocial, não podendo ser incluído no custo de aquisição do investimento para efeito de apuração do ganho/perda de capital decorrente de sua alienação", conforme expressamente assim consignou no Relatório Fiscal.

(...)

A rigor, portanto, foi a Redefone que classificou nas DIPJ (Fichas 05A e 05D) e na ECF os valores deduzidos como "Outras Despesas Operacionais", fato que justifica a capitulação legal também no art. 299 do RIR/1999, a fim de se evitar a dedução do gasto como despesas, em razão da falta de necessidade para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, conforme definido no § 1º da referida norma.” (grifou-se)

Ou seja, de acordo com a DRJ, a fiscalização analisou a questão da dedução da perda de capital tanto com base no art. 299 quanto do art. 418 do RIR/99, afastando a aplicação deste último por entender que não há justificativa de ordem negocial.

Aqui há um equívoco por parte da DRJ. A fundamentação da autuação fiscal encontra-se no Termo de Verificação Fiscal. O fato de o Auto de Infração ter mencionado o art. 418 do RIR/99 sem qualquer comentário adicional, não altera fato de que o lançamento da glosa da perda de capital está calcado exclusivamente no art. 299 do RIR/99, que é inaplicável à espécie.

Isso porque, incontestável que os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade são absolutamente inaplicáveis à apuração da dedutibilidade das perdas de capital efetivamente incorridas.

No caso em apreço, é incontroverso que a Redefone efetivamente adquiriu um investimento por R\$ 154 milhões e, posteriormente, o alienou por R\$ 10 milhões. Não divergência entre as partes e o acórdão recorrido.

Porém, segundo a DRJ, como não existia propósito negocial para a realização do investimento na Asseca, as despesas não poderiam ser consideradas como necessárias e a dedução desta perda encontraria óbice na regra do art. 299 do RIR/99.

Equivoca-se a DRJ. Considerando que se trata de perda de capital, não se permite que se ignore a natureza dos valores que foram deduzidos. De maneira muito objetiva, não se trata de uma despesa operacional típica e que segue a regra do art. 299 do RIR/99, devendo ser analisado o tratamento tributário próprio e específico da perda de capital.

Este tratamento específico está previsto no art. 418 do RIR, que assim dispõe:

“Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.” (grifou-se)

E, como se vê, a perda de capital será sempre dedutível, pouco importando as discussões acerca do conceito de “necessidade” e “propósito negocial”, caindo-se por terra o argumento da DRJ em sentido contrário.

Com efeito, se a legislação não prevê condições para adicional do ganho e nem para dedução da perda, não cabe ao intérprete fazer, criando novas condições, ainda que ele entenda razoáveis.

Percebe-se que a DRJ confunde a perda de capital com as despesas operacionais e, por essa razão, exige a comprovação da necessidade e do propósito negocial da operação de aquisição da Asseca. Destaca-se que o próprio art. 299 do RIR/99 esclarece que apenas são operacionais as despesas “usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

Ora, para que surja o direito de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a perda experimentada quando da baixa de um ativo por alienação, basta que a venda tenha ocorrido por valor inferior ao seu custo de aquisição. E quanto a sua existência, não há dúvida, pois pagou-se um valor maior do que aquele efetivamente vendido.

Logo, por se tratar de perda de capital e não de dedução de despesas operacionais, deve-se permitir a dedução da perda de capital, revertendo-se a glosa.

Da regularidade da dedução de despesas financeiras com juros do empréstimo junto ao Banco Bradesco.

O auto de infração também glosou na apuração do lucro real a dedução das despesas financeiras incorridas pela Redefone em decorrência do empréstimo contratado com o Banco Bradesco:

“Como consequência da infração descrita no item anterior, devem também ser adicionados ao lucro real, os juros passivos decorrentes do empréstimo contraído junto ao Banco Bradesco S/A, por desnecessários às atividades operacionais da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99, uma vez que tal empréstimo foi efetuado com a finalidade específica de captar os recursos a serem transferidos a ASSECA e, portanto, sem finalidade negocial.”

Ou seja, considerou-se que os juros incidentes sobre o empréstimo contraído perante o Bradesco não seriam dedutíveis porque esse gasto não tinha intuito de obter uma receita nova, mas apenas repassar valores à Asseca.

Independentemente da discussão acerca do efeito propósito negocial, ou por outras palavras, ainda que se discorde do motivo que ensejou a tomada do empréstimo, fato é que a Redefone inequivocadamente adquiriu uma nova obrigação perante o Banco Bradesco e tem o dever de adimplir tais valores com juros na forma pactuada.

Aliás, a falta de pagamento das parcelas permitiria que o banco iniciasse o cumprimento forçado do contrato, ou seja, ainda que se entenda que a contratação do empréstimo não seria necessária, fato é que após a operação, a Redefone assumiu uma nova obrigação, a dívida, e não pode ser escusar.

A finalidade do empréstimo é irrelevante, pois se este foi celebrado validade com a instituição financeira, o que também não é matéria controvertida, não resta outra alternativa senão o pagamento das parcelas mensais.

Logo, deve ser admitida a dedução destes valores, revertendo-se as glosas.

DA 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.

Como fui vencido, passo a analisar demais matérias controvertidas

Da Multa Isolada

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Assiste-lhe razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois penso que ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido etc. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez

que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda por existir previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“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.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Mesmo considerando existente tal previsão, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a

aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Multa Qualificada

A controvérsia diz respeito à qualificação da multa de ofício aplicada à infração de apuração indevida de perda de capital e cômputo de supostas despesas financeiras, mediante suposta prática de fraude e conluio. A decisão recorrida manteve a qualificação, nos seguintes termos:

De concreto e relevante para a caracterização da majoração da multa de ofício, por atestar a participação direta da TNL no negócio, são os registros referentes aos contratos de exclusividade firmado com a Redefone em agosto/2010, repactuado em setembro/2010, no mesmo período em que a Redefone realizou a subscrição de capital em Asseca, além de a TNL ter figurado como Interveniente Anuente na contratação de empréstimo pela Redefone no Banco Bradesco, oferecendo-se como garantia o fluxo de recebimentos previstos nos referidos contratos. Tais fatos demonstram a inserção da TNL no esquema montado na reorganização societária, de forma a possibilitar que os recursos tenham sido movimentados para Asseca por meio da Redefone, sem participação direta de empresa do Grupo Oi.

Não se pode esquecer ainda que a atuação da Redefone na consecução de operações orquestradas pelo Grupo Oi e em benefício deste, no aspecto administrativo do negócio, foi associada a uma forma de se evitar o monitoramento pela Anatel da mencionada reorganização societária, conforme foi registrado no Relatório Fiscal (o órgão regulador já havia aplicado multa da ordem de R\$ 20 milhões), matéria ignorada pelos defendentes.

Conclui-se, portanto, que a situação retratada nos autos atesta a ação dolosa da Redefone no cometimento de infrações no âmbito tributário, se enquadrando perfeitamente no tipo legal dos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (fraude e conluio), fato que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

Em síntese, sustenta a defesa que o que se tem são meras ilações trazidas pela autoridade administrativa, mas que estão desprovidas de qualquer prova e que foram contrapostas; que não basta ao fisco alegar que houve fraude para qualificar a multa, devendo ser provada a sua ocorrência e o dolo; que o acórdão recorrido em nada acrescenta na discussão quanto à qualificação da multa e continua sem indicar condutas dolosas específicas da empresa atuada.

Passo ao exame da matéria, iniciando-se pela leitura do TVF, que assim se manifestou, quanto às multas aplicadas (e-fls. 78/79):

Conforme minuciosamente descrito no item 3.2, a empresa ASSECA PARTICIPAÇÕES S/A havia contraído empréstimo junto ao Banco ABN Amro Real S/A para fazer face às obrigações assumidas com seus ex-sócios, em especial a empresa BRAZIL DEVELOPMENT EQUITY INVESTMENTS, LLC, decorrentes de reorganização societária planejada pelo Grupo OI, que incluía a transferência, para as empresas AG Investimentos e LF TEL, da participação societária em TELEMAR PARTICIPAÇÕES, até então pertencente a ASSECA.

Ainda de acordo com o descrito no item 3.2, as empresas AG Investimentos e LF TEL, que passaram a deter, em conjunto, mais de 30% do capital social de TELEMAR PARTICIPAÇÕES, eram solidariamente responsáveis por parte da dívida de ASSECA, em razão da atribuição antecipada a essas empresas da quase totalidade de seu acervo patrimonial.

Por outro lado, resta evidente que, em razão desse esvaziamento patrimonial de ASSECA, tal empréstimo não poderia ter sido contratado sem a anuência do Grupo OI.

Dessa forma, considerando que não era interessante para o Grupo OI, sob o aspecto tributário e administrativo, que o empréstimo fosse quitado mediante transferência direta de recursos para ASSECA, foi planejada operação triangular envolvendo a própria ASSECA; a empresa TNL PCS S/A, braço operacional do Grupo OI; e a Fiscalizada; objetivando viabilizar a transferência, para ASSECA, dos recursos necessários à quitação do mencionado empréstimo.

Tal operação foi executada em cinco etapas:

(i) Celebração de contratos entre TNL e REDEFONE em 19 de agosto de 2010 e 29 de setembro de 2010, pelos quais era previsto o pagamento de remuneração da TNL à REDEFONE, no valor de R\$ 327.000.000,00, no curso de 60 meses, sendo R\$ 239.000.000,00 em espécie e R\$ 87.000.000,00 em créditos a serem compensados na aquisição de “Crédito de Recarga On Line”, remuneração essa a título de exclusividade e não competição na distribuição de produtos do Grupo OI.

(ii) Contratação de empréstimo pela REDEFONE junto ao Banco Bradesco, em 20/08/2010, no valor de R\$ 150.000.000,00, tendo como interveniente Anuente a TNL e oferecendo-se como garantia o fluxo de recebimentos previstos nos contratos descritos no item anterior;

(iii) Transferência de recursos para ASSECA, pela Fiscalizada, sob a forma de capitalização de aumento de seu capital social, no valor de R\$ 154.1550.100,00, sendo R\$ 152.300.000,00 transferidos em 24/08/2010, a título de adiantamento para futuro aumento de capital

(iv) Quitação do empréstimo por ASSECA, em 31/08/2010, no valor de R\$ 152.295.720,84; e

(v) Venda da participação societária à empresa AGILISA, em três etapas, pelo valor total de R\$ 10.000.000,00

Importante destacar que, conforme demonstrado no item 3.2. do presente Relatório, o alegado investimento efetuado pela Fiscalizada em ASSECA não teve qualquer fundamento negocial.

As operações acima descritas proporcionaram economia tributária de 43,25% à TNL (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) e reduziram o impacto da quase totalidade do valor transferido para ASSECA, na apuração do ganho/perda de capital, por ocasião da venda da participação societária à empresa AGILIZA.

Tais procedimentos adotados pela empresa REDEFONE se enquadram nos tipos previstos nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64, conforme abaixo demonstrado:

[...]

No que se refere à infração descrita no item 3.2.3, em que se glosou as despesas financeiras incidentes sobre o empréstimo contraído pela Fiscalizada junto ao Bradesco S/A, que viabilizou a captação dos recursos transferidos para ASSECA, é aplicável igualmente a multa qualificada de ofício, à alíquota de 150%, em razão de o citado empréstimo ter sido contraído como parte das operações acima descritas.

Da leitura do TVF, é possível verificar que Autoridade qualificou a multa por entender ter ocorrido a prática de conduta delituosa de *fraude e conluio*. Assim, em sua ótica, a Redefone e os demais participantes buscaram ocultar do Fisco uma *operação triangular envolvendo a própria ASSECA; a empresa TNL PCS S/A, braço operacional do Grupo OI; e a Fiscalizada; objetivando viabilizar a transferência, para ASSECA, dos recursos necessários à quitação do mencionado empréstimo* (junto ao Banco ABN Amro Real S./A). E, enfatiza que *tal operação foi executada em cinco etapas, relacionando uma a uma:*

Ou seja, a qualificação da multa reside no fato de ter sido adotado como premissa de que teria planejada uma operação triangular em que a Redefone receberia valores injustificados a título de contrato de exclusividade, para que pudesse repassar à Asseca com o intuito de que esta quitasse um empréstimo contraído com o Banco ABN Amro Real.

Pois bem. Sabe-se que a fraude que permite a qualificação da multa de ofício é aquela em que há dolo específico, ou seja, deve ser comprovado o elemento subjetivo do dolo caracterizado pela vontade de impedir ou diferir o pagamento de tributo. E isso não foi demonstrado nos autos.

Definitivamente, ainda que se considere que a operação não seja oponível ao fisco, fato é que a qualificação da multa exige a comprovação do deliberado intuito de fraudar, o que não foi feito pela Autoridade Administrativa.

Nesta situação, o CARF, de uma certa forma majoritária, tem afastado a qualificação da multa, principalmente nas hipóteses em que a fiscalização não comprova objetivamente a fraude e a conduta dolosa do contribuinte. Veja-se:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE. NÃO CONFIGURADAS. REDUÇÃO AO PERCENTUAL ORIGINAL.

Em que pese a reprovabilidade da conduta para redução indevida do saldo de IPI a recolher nos períodos de apuração autuados, seja pela ausência de declaração em DCTF ou seja pelo registro de estornos inexistentes, a fiscalização não demonstrou efetivamente a configuração da sonegação e da fraude, cabendo exonerar do lançamento a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida somente em seu percentual original.

Para a caracterização da sonegação, a conduta do contribuinte deve ser no sentido de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais; ou as condições pessoais de contribuinte do imposto. A fraude exige para a sua configuração que a conduta do contribuinte seja tendente a impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais.

(...)

Ao que consta, os fatos geradores do IPI foram devidamente destacados nas notas fiscais e registrados nos livros pertinentes, apesar da também reprovável conduta da contribuinte no sentido de reduzir indevidamente o saldo devedor do tributo nos períodos de apuração autuados.

Por essas razões entendo que a decisão recorrida, na parte que reduziu o percentual da multa de ofício ao percentual de 75%, deve ser mantida pelos seus próprios

fundamentos, abaixo transcritos (Acórdão nº 3402-006.027. 4ª Câmara, 2ª Turma, 3ª Seção. Julgado em 12.12.2018)

Mas não é só.

É de se notar que o raciocínio da Autoridade autuante se equivoca quanto ao conceito de dolo e, como resultado, confundiu simulação com fraude, quando, em verdade, são institutos diferentes. Explico.

Sobre esta questão, Marco Aurélio Greco leciona, nos seguintes termos:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc." ("Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que não basta a intenção do contribuinte em buscar a redução da tributação, é necessário que se busque, além do resultado, adoção de conduta que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

No caso em questão, todavia, não se verifica norma imperativa que tenha sido infringida. Na verdade, o que temos é a prática de condutas facultadas, ou mesmo expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa no fato de que a Recorrente teria buscado ocultar uma planejada operação triangular em que a Redefone receberia valores injustificados a título de contrato de exclusividade, de forma a repassar à Asseca para que esta quitasse um empréstimo contraído com o Banco ABN Amaro Real. Questiona-se sempre o **resultado obtido** pelo contribuinte (economia de tributos) e não propriamente a prática de algum ato expressamente proibido pelo ordenamento jurídico.

Não há, no caso, a imputação de prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta diretamente contrária ao direito, como falsificação de documentos, uso de notas frias ou calçadas etc. No máximo, o **resultado obtido** é que pode ser considerado contrário ao direito, mas isso, não significa que houve *dolo* mas, quando muito, que os efeitos ilegítimos (e não o ato em si) sejam anulados, em face da constatação de simulação.

De fato, todos os elementos referidos como caracterizados do "ilícito" ou do "*dolo*", no caso concreto, apontam para a prática de simulação. É assim, quando a autoridade autuante afirma:

"Tais procedimentos adotados pela empresa REDEFONE se enquadram nos tipos previstos nos art. 72 e 73 da 4.502/1964, conforme abaixo demonstrado 'Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.'

Justificativa: Ao caracterizar como ágio na subscrição de capital, os recursos transferidos para ASSECA para que esta quitasse empréstimo junto ao Banco ABN Amro Real S/A, operação essa realizada sem qualquer fundamentação negocial e, posteriormente, utilizar esses valores como custo de aquisição de investimento, para efeito de apuração da perda de capital decorrente de sua venda, a Fiscalizada praticou, intencionalmente, ato tendente a excluir ou modificar as características do fato gerador do IRPJ e da CSLL com o objetivo de diminuir o valor dessas exações.

‘73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 71.’”

Justificativa: Fica caracterizado o conluio, em virtude da participação das empresas TNL PCS e ASSECA no planejamento e execução da infração’.”

Veja-se, a acusação é fingir uma quitação de dívida com o Banco Real, e para tanto, não houve qualquer ocultação de informação, pois tudo foi regularmente declarado ao Fisco, que constatou que foram assinados contratos, realizados pagamentos, contabilizadas as operações, etc.

De fato, não há controvérsia de que a Asseca pagou o empréstimo junto ao banco Real, ou de que a TNL PCS não pagou à Redefone o valor pactuado em contrato, como também não se questiona se a Redefone dispendeu recursos para a aquisição da Asseca.

Logo, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinha determinado perfil legalmente protegido – o que, não por acaso, encaixa-se textualmente na definição de “***divergência de qualificação jurídica dos fatos***”, conceituada por Marco Aurélio Greco, conforme trecho de doutrina acima citado. Em suma, todas as atitudes consideradas pela autoridade fiscal como reveladoras da suposta fraude, em verdade, são ínsitas à simulação.

Assim, considerando que o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato, não se comprovou o dolo do sujeito passivo e nem as hipóteses de fraude e/ou conluio, é o caso de se cancelar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%.

Decadência

A consequência da desqualificação da multa redundará na alteração de dispositivo para verificação da decadência. Isto porque, considerando que não houve comprovação de dolo ou da fraude, não é o caso de contar o prazo decadencial com base na regra do art. 173 do CTN, devendo-se aplicar, no caso, a regra do art. 150, §4º do CTN. Por conseguinte, a exigência quanto ao ano-calendário de 2012 estará decaída.

Com efeito, a decadência constitui um das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o art. 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no art. 173, do CTN. Por seu turno, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a regra de contagem do prazo decadencial é aquela do art. 150, §4º do CTN.

Relativamente à esta matéria, após amplo debate, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça¹, em julgamento sob a sistemática do Recurso Repetitivo, consolidou-se no sentido de que o prazo decadencial para aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é o do artigo 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha

¹ Resp nº 973.733/SC, Ministro Luiz Fux

agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

A doutrina, de uma maneira geral, se manifestou neste mesmo sentido, valendo citar o entendimento de Christiane Mendonça, consignado no artigo intitulado “Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, publicado *in* Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício.

Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN.

Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: “A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar.”

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso, tratando-se de lançamento de IRPJ, CSLL, onde a multa aplicada foi desqualificada, há de se ver eventual prova da existência de pagamentos. Compulsando os autos, encontro DIPJ Redefone AC 2012, juntada às fls. 808 e 804 e os anexos ao próprio Auto de Infração (fls. 94 e 118), onde se demonstra a existência de pagamentos antecipados em relação ao IRPJ e CSLL, apurados em 2012, de modo que não haver dúvidas quanto à incidência do art. 150, §4º do CTN.

Assim, em relação ao IRPJ e à CSLL, considerando que os fatos geradores de tais tributos ocorreram em 31/12/2012 e a ciência do lançamento ocorreu em 21/12/2018, conclui-se que estão decaídos os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2012.

Responsabilidade Tributária 124, I, do CTN

A fiscalização arrolou a TNL PCS S/A (sucrida pela empresa OI Móvel S/A – em recuperação judicial), como responsável pelo crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 124, I, do CTN, sob alegação de que existiria “*interesse comum*” na situação da qual decorreu o fato gerador praticado pela Redefone Comercio e Serviços Ltda. (apuração indevida de perda de capital e de despesas financeiras).

A DRJ considerou legítima a responsabilização da Recorrente porque “*o fundamental no estabelecimento do vínculo de responsabilidade ora em debate reside no fato de que as ações perpetradas pela Redefone não teriam sido exitosas sem a presença efetiva da TNL no seu encadeamento.*”

Pois bem. Veja-se o dispositivo que fundamentou a imputação de responsabilidade:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A despeito da relativa indeterminação do termo “interesse comum”, a doutrina reconhece que este exige a convergência de interesses na situação que constitua a prática do próprio fato gerador. Como exemplos, pode-se citar a propriedade comum de um imóvel em relação ao IPTU, ou o ganho de capital decorrente da alienação de bens por pessoas casadas pelo regime de comunhão total.

Essa é a lição de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

“Não constituem ‘interesse comum’, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. (...). Mesmo que duas partes em um contrato fruem vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um ‘interesse comum.’”²

PAULO DE BARROS CARVALHO:

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo de solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”³

JOSE JAYME DE MACEDO OLIVEIRA:

Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração da solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser “interesse comum”, exsurge que envolve ela as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente. SE a hipótese de incidência de IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um único imóvel, há solidariedade entre ambos, sito é o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.”⁴

SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

O inciso I (do artigo 124 do CTN) noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR). ”⁵

RENATO LOPES BECHO:

² Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 503

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 311

⁴ Oliveira, José Jayme Macedo de. Código Tributário Nacional - Comentários. doutrina e Jurisprudência, p. 337

⁵ Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense. 7ª edição. p. 708

Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na coopropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles". E ainda: "entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é decorrência de interesse comum entre eles., posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do art. 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no artigo 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa.⁶

ANDRÉA M. DARZÉ:

O mero interesse social, moral o econômico no pressuposto factico do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar situação jurídica.⁷

É nestes termos que se coloca também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como a deste Conselho, da qual colaciono, exemplificadamente, os seguintes julgamentos:

*Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o **interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo.**" (REsp 859.61/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU 15.10.2007)*

*(...) 1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, **não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas**, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. (AgRg no REsp 1535048 / PR, Relator Ministro Napoleão Maia, DJ 21.09.2015)*

(...) Diante dessa normatização especial, o simples fato do sócio participar com cotas mínimas do capital social, mas sem poderes de gerência, não o inclui no conceito de responsável solidário, previsto pelo art. 124, I, do CTN. Aqui é exigida a prova efetiva e concreta da existência de um interesse comum na situação que constitua o fato

⁶ Becho, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107. nov/2010.

⁷ Darzé, Andréa M. Responsabilidade Tributária - solidariedade e Subsidiariedade. Ed. Noeses. 2010, p. 231

gerador. É uma situação exclusivamente fática. Não está relacionada à liquidação irregular da sociedade, pois isto se situa fora de qualquer relacionamento com o fato gerador. E, para que seja erigida em causa da solidariedade, essa situação fática especial deve ser perfeitamente descrita quando se imputar a responsabilidade. No caso presente, a apelante não descreveu essa situação fática pela qual extrairia o interesse comum do apelado com o fato gerador ocorrido em maio de 1997. Isto era essencial para que o apelado apresentasse sua defesa. Trecho do voto proferido no RESP 611.964/SP, Relator Ministro Castro Meira. DJ 10/10/2005.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I DO CTN. GRUPO ECONÔMICO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado. Ademais, os arts. 124, inciso I e 135, inciso III do CTN não são fundamentos legais para autorizar a desconsideração de personalidade jurídica pela formação de suposto grupo econômico. O fundamento para tanto é o art. 50 do Código Civil, cujas hipóteses para responsabilização não se confundem com àquelas capituladas no CTN. (Acórdão nº 3402-003.805)

Conclui-se daí que não é o simples interesse financeiro ou o relacionamento entre empresas que possibilita a aplicação do artigo 124, I do CTN.

Entretanto, como é consabido, este Conselho acolhe a aplicação do artigo 124, I do CTN no caso de ser identificada *confusão patrimonial* entre empresas relacionadas (cf. Acórdãos 1101-001.239, 1401-003.003 e 1301-003.472), o que foi também posto no Parecer Normativo COSIT n. 04/2018. Embasa-se esse entendimento no fato de que, na *confusão patrimonial*, há ilícito societário de desrespeito à unidade empresarial, que, uma vez cabalmente demonstrado, pode atrair o interesse comum na ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, compreendo que a autoridade autuante não reuniu elementos suficientes para caracterizar o interesse comum de TNL. O único ato praticado pela TNL PCS (sucédida da OI Móvel – em recuperação judicial) foi a celebração de contrato de exclusividade, inclusive outro com a estipulação de pagamento adicional em razão da expansão da área de atuação da Redefone.

Este ato não guarda pertinência com o suposto ilícito apurado pelo Fisco para fins de responsabilidade solidária da TNL PCS. Isso porque, como visto, o lançamento impugnado refere-se, essencialmente, à glosa da perda de capital e despesas financeiras reconhecidas pela Redefone após a alienação do investimento por ela realizado na ASSECA, que resultou em suposto recolhimento a menor de IRPJ e CSLL.

À propósito, não há prova nos autos de que o Grupo Oi tinha conhecimento do motivo pelo qual a Redefone havia tomado o empréstimo, e nem do futuro investimento na Asseca, havendo provas apenas de sua autorização para que os valores vinculados ao contrato fosse dados em garantia ao Bradesco,

Logo, não há “interesse comum” entre a TNL e a Redefone quanto à apuração do fato gerador do IRPJ e da CSLL, do qual se cuida os autos, não havendo, por conseguinte, qualquer relação direta entre a celebração de um instrumento contratual e o tratamento tributário conferido ao produto da aplicação desses recursos. Não há provas de que a TNL teve influência ou mesmo ciência dos investimentos realizados pela Redefone, tampouco teve algum tipo de benefício com a perda de capital apurada pela referida empresa.

Apesar do Termo de Verificação Fiscal afirmar que foi gerada uma economia indevida de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em favor da TNL, alcançando 43,25% dos valores pagos pelo contrato de exclusividade com a Redefone, como visto, o próprio Acórdão recorrido reconheceu que não houve aprofundamento fiscal para respaldar o suposto benefício tributário de 43,25%:

“Quanto aos 43,25% de economia tributária proporcionada à TNL (incorporada pela Oi Móvel S.A e considerada pela fiscalização como braço operacional do Grupo Oi), representativos do somatório dos percentuais de IRPJ - 15% (+ 10% de adicional), CSLL - 9%, PIS - 1,65% e Cofins - 7,6%, trata-se de estimativa apurada no caso de tributação no regime não cumulativo. Não houve por parte da fiscalização um detalhamento de como esta economia teria sido alcançada na TNL.”

Como destacado, para caracterização de uma situação de *confusão patrimonial*, de forma a atrair a regra do art. 124, I do CTN, é fundamental que o Fisco reúna provas diretas ou indiciárias que convirjam para esta situação. No caso, não há provas de qualquer comando por parte da TNL, nem tampouco que ela teve algum benefício com a perda de capital apurada pela referida empresa.

Logo, deve ser afastada a responsabilização da empresa TNL PCS S/A (sucendida pela empresa OI Móvel S/A – em recuperação judicial), pelos créditos tributários constituídos contra a empresa autuada.

Responsabilidade Tributária 135, III, do CTN

A fiscalização arrolou os Srs. MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA e JORGE XAFY ARY, como responsáveis pelo crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 135, III, do CTN. Este dispositivo, de fato, estabelece hipótese de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas - e não solidária - aplicável em situações nas quais o nascimento da obrigação tributária resulta de atos praticados pelas pessoas lá relacionadas à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio.

Porém, para atribuir a responsabilidade pessoal dos referidos Senhores, necessariamente os agentes fiscais deve comprovar a infração funcional praticada, por violação da lei ou do estatuto social. Assim, fundamental a prova de que os referidos coobrigados agiram com excesso de poderes, ou extrapolando as suas atribuições próprias.

Ao contrário do entendimento da fiscalização, exposto no TVF, como adiante será analisado, a responsabilidade não deve ser configurada apenas em razão do exercício do cargo de diretor, gerente ou administrador que o terceiro desempenha, mas, ao contrário, ele somente deve responder pelos créditos tributários gerados, em face de seus próprios atos, os quais, a rigor, hão de ser praticados com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou estatuto. E, mesmo assim, caberá à Autoridade Fazendária, em seu exercício de auditoria, fazer prova cabal, em cada caso, dos fatos, sem os quais não se poderá atribuir a referida responsabilidade.

Vejamos o que dispõe o artigo 135, III do CTN:

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De acordo este dispositivo, os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, todos terceiros de uma relação jurídica, serão responsabilizados pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, que tal responsabilidade refere-se apenas aos créditos tributários que se originaram dos respectivos atos abusivos. Com efeito, estes terceiros passam a ser responsáveis pelo crédito tributário quando pratica atos que, segundo contrato social ou estatuto, não poderiam ser praticados, e se, além disso, surgir, a partir destes atos, obrigações tributárias.

Analisando o artigo 135, III, do CTN.

A primeira compreensão diz respeito ao sujeito que pratica tais atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Só pode haver excessos de poderes, que possui estes poderes e, obviamente, está se referindo aos poderes de gestão de uma determinada sociedade, posto que este é o ponto comum entre diretores, gerentes e administradores.

Portanto, não pode ser qualquer sócio chamado a responder com base neste artigo 135, mas apenas aqueles que possuem poderes de gestão, ainda que informais, ou melhor, cujos nomes não estejam consignados na condição de sócios no contrato social ou estatuto.

Logo, a primeira conclusão que se deve chegar na análise deste artigo 135 é que a mera condição de sócio não é suficiente para a caracterização de tal responsabilidade.

Neste sentido é a lição de Leandro Paulsen⁸:

“Ora, o artigo 135 faz clara menção a “atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”, isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a prática do ato é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar Conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos diretores, gerentes ou procuradores.

E, também em expresse entendimento da CSRF, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura:

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo).

Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam o quadro societário, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa

⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado

formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Um segundo ponto importante diz respeito aos atos praticados, pois aquelas pessoas apenas podem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de seus próprios atos e quando praticados fora da esfera de suas atuações. Ou seja, os atos devem ser estranhos aos objetivos ou interesses da sociedade. Assim, se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e por óbvio, não estão abrangidos dentro da finalidade da sociedade, responderá ele, pessoalmente, pelo crédito tributário decorrente. Isso também significa, por outro lado, que se o ato tiver sido praticado no interesse da sociedade, o administrador não responde, atribuindo-se a responsabilidade pelo crédito tributário apenas à empresa.

E diga-se mais, a atuação contrária aos interesses da sociedade é aquela que se dá com infração à normas que limitam essa competência de gestão, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a lei que se refere o artigo 135 do CTN não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim a lei societária que, a rigor, por assim dizer, é análoga ao estatuto ou contrato social.

Este é o ensinamento de Misabel Abreu Machado Derzi⁹,

“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

E também de Renato Lopes Becho¹⁰, que assim se manifestou:

“Se entendermos que a referência à lei do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, qualquer lei, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo.

Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

Com efeito, a mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente o administrador, pois, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a referida responsabilidade, do que resultaria o fim, em certa medida, da própria personalidade jurídica da empresa.

Um terceiro e último ponto importante na análise do tema diz respeito a demonstração e comprovação pelo fisco da ocorrência dos atos praticados com *excesso de poder, infração à lei e ao contrato social ou ao estatuto*. É o que muitos chamam de necessidade de individualização de condutas praticadas por cada coobrigado para que lhe seja atribuída tal responsabilidade. Assim, é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também não é menos certo que a autoridade lançadora tem o dever de comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe o artigo 42 do CTN.

A jurisprudência do CARF também deixa clara a necessidade de individualização de condutas praticadas por cada coobrigado para que lhe seja atribuída a responsabilidade prevista no artigo 135, do CTN, bem como a demonstração (prova) da prática do ato ilícito, senão vejamos:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores, é necessário apontar a conduta praticada por estes. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticados pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário Provido em Parte (Processo 10510.722642/2011-72, Acórdão 1402-001.197, Data da Sessão: 13.9.2013).

De fato, cabe à fiscalização, em caso a caso, apontar individualmente as condutas praticadas por cada coobrigado, descrevendo fatos supostamente praticados pelos agentes indicados que refletissem condutas destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da sociedade.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

No caso, a fiscalização justificou a responsabilização dos referidos diretores, nos seguintes termos:

"(...) Ao caracterizar como ágio no subscção do capital, os recursos transferidos para ASSECA para que esta quitasse empréstimo junto ao Banco ABN Amro Real S/A, operação essa realizada sem qualquer fundamentação negocial e, posteriormente, utilizar esses valores como custo do aquisição do investimento, para efeito do apuração da perda do capital decorrente de sua venda, a Fiscalizada praticou, intencionalmente, ato tendente a excluir ou modificar as características do fato gerador do IRPJ o da CSLL, com o objetivo de diminuir o valor dessas exações, tipificado pelo dispositivo acima transcrito como fraude.

Por outro lado, de acordo com declaração prestada pelo sócio MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA à Fiscalização, colhida em Termo de Declaração datado de 23/10/2018, em que pese a autuada possuir um corpo de diretores, as

decisões mais relevantes envolvendo a empresa eram deliberadas por ele e pelo sócio JORGE XAFY ARY. (...)”

Pelo que se vê, responsabilizou-se Mário Jorge Menescal de Oliveira e Jorge Xafy Ary, por eles exercerem a função de diretores da empresa autuada, e nessa condição, tomarem as decisões mais relevantes.

Não encontro no TVF condutas ilícitas praticadas por estes, e nem atos identificados pela fiscalização contrários aos interesses da empresa. Apesar da omissão no TVF, compulsando os autos, encontro assinaturas realizadas por estes senhores em documentos tendo como uma das partes a empresa Redefone. Estes documentos são o contrato de exclusividade e aditivos celebrados em nome da Redefone, e o contrato de empréstimo celebrado junto à instituição bancária Bradesco, também em nome da Redefone.

Porém, essas condutas não são contrárias aos interesses da sociedade, aliás, muito pelo contrário, pois restou demonstrado nos autos que a Redefone tinha interesse na celebração deste contrato de exclusividade com o Grupo OI, realizado mediante a pactuação de uma compensação por um valor justo em benefício da Redefone, incrementando, sem dúvidas, suas atividades empresariais. De mesmo modo, quando estes senhores assinaram o contrato de empréstimo, o fizeram no interesse da sociedade, com o objetivo de captar recursos para a sociedade, possibilitando que ela investisse na Asseca.

Logo, não há demonstração por parte da fiscalização de quais teriam sido esses supostos atos, presumindo contrários à lei ou ao estatuto ou ao contrato social, pelo simples fato de constar no depoimento de Mário Jorge que a gestão da Companhia seria exercida por ele (Mario Jorge) e por Jorge Xafy Ary, sem mencionar o nexo de causalidade entre a condição de diretores e o respectivo ato.

Ora, sejam administradores ou diretores, evidente que toda pessoa jurídica precisa de uma delas para conduzir a atividade empresarial, porém, isso não deve atrair a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, Sendo tais diretores incluídos exclusivamente por serem responsáveis por tomar decisões típicas da atividades empresarial, devem eles ser excluídos do polo passivo da relação tributária que cuida o presente processo administrativo tributário.

Assim, nestes termos, deve ser afastada a responsabilização dos Srs. MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA e JORGE XAFY ARY, pelos créditos tributários constituídos contra a empresa autuada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito as preliminares alegadas e, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência. Vencido, voto por afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas; cancelar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%; acolher a arguição de decadência para cancelar os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2012. Com relação aos recursos voluntários dos responsáveis, voto por dar provimento, para afastar a responsabilidade atribuída à empresa TNL PCS S/A (sucieda pela empresa OI Móvel S/A – em recuperação judicial), bem como dos Srs. MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA e JORGE XAFY ARY, pelos créditos tributários constituídos contra a empresa autuada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

1. O I. Relator restou vencido em seu entendimento, quando dos debates procedidos nos transcorrer da sessão de julgamento, (i) por maioria de votos, restando isolado, quanto ao mérito da autuação e (ii) por maioria qualificada, no que pertine (ii.1) à concomitância de multas de ofício e isolada e (ii.2) à responsabilidade do inc. III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), como se verá.

AUTUAÇÃO

Infração 1: Dedução do custo de aquisição de investimentos sem a comprovação de propósito comercial

2. O Relator, em seu voto vencido, sinteticamente, aduziu (i) “que a aquisição da ASSECA foi motivada principalmente pela possibilidade de explorar economicamente este cadastro em poder desta empresa”, lembrando que, para tanto, “não existiu laudo de avaliação”; (ii) que julga “razoável a justificativa apresentada pela defesa” quanto à contratação de um “empréstimo junto ao Banco Bradesco, no valor aproximado de R\$ 150 milhões, utilizando-se as receitas futuras do contrato com a TNL PCS como garantia. Ou seja, a empresa do Grupo OI foi incluída como interveniente-anuente para assegurar eventual inadimplência, sendo os recebíveis decorrentes do tal contrato de exclusividade seriam a garantia de quitação do referido empréstimo”; (iii) que, “com referência à acusação de que a Redefone teria recebido valores excessivos para posteriormente repassar à Asseca, [...] dado o interesse da OI em evitar a aproximação entre Redefone e a concorrência, optou-se por celebrar um contrato de exclusividade entre as partes”, reporta que “encontro[u] diversos e-mails que evidenciam que a OI efetivamente fiscalizava o cumprimento de metas de qualidade (fls. 21.332/21.365), não se tratando de mera estipulação contratual ou, em última análise, como pretende a fiscalização, de uma simulação”; que (iv) “mesmo considerando a dedução da perda de capital, a Redefone arcou com uma carga tributária mais elevada, quando comparado com a operação na forma indicada pela fiscalização como aquela que se pretendia dissimular, no montante de R\$ 6.174.375,00”, fazendo referência à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, conforme quadro elaborado pela Recorrente (e-fls. 62132); e que (v) a “DRJ confunde a perda de capital com as despesas operacionais e, por essa razão, exige a comprovação da necessidade e do propósito comercial da operação de aquisição da Asseca”.

3. Todavia, durante os debates realizados, prevaleceram os seguintes entendimentos, todos a apontar para a **ausência de propósito comercial** na subscrição com ágio do capital da ASSECA:

3.1. mesmo à falta de exigência legal de laudo para subsidiar o ágio do caso, há a necessidade de manutenção de documentação hábil e idônea para lastrear a contabilidade do contribuinte, nos termos do art. 923 do então vigente Dec. nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), que não pode se fundar, como alega a Recorrente, em mera “experiência empresarial” de administradores, por maior que seja. Assim registrou o TVF, a que se anuiu:

“Ao contrário, tal gasto constituiu mera ‘liberalidade’ por parte da Fiscalizada, não tendo sido apoiado em qualquer estudo técnico, conforme admitido pelo sócio MÁRIO JORGE MENESCAL, o qual, em resposta a questionamento sobre o assunto feito pela Fiscalização, declarou que a avaliação da carteira de direitos creditórios possuída por ASSECA não foi realizada com base em laudo técnico, mas a partir de ‘consultas informais no mercado’”.

3.2. ainda à falta de estudos técnicos, inferiu-se a impossibilidade de se correlacionar o aumento de faturamento verificado após a subscrição de capital a justificar o pagamento do ágio contabilizado à aquisição do cadastro de clientes da ASSECA, evidenciando a falta de propósito negocial aventada no TVF:

“Em primeiro lugar, pelo fato de os fundamentos econômicos previstos no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77 se referirem à investida, e não à investidora, conforme acima mencionado.

Em segundo lugar, pela inexistência de estudo técnico que possa comprovar a direta relação entre o citado incremento de faturamento e a utilização do cadastro de clientes de ASSECA pela Fiscalizada.

Isto porque existem outros fatores que podem ter influenciado o alegado aumento no faturamento da empresa, tais como as receitas decorrentes de contrato de fidelização celebrado com o Grupo 01; o crescimento da demanda do setor de telecomunicações; e a expansão da atuação da empresa para os estados da Bahia, Sergipe, Maranhão e Piauí.

Por outro lado, ainda que considerássemos que o aporte de recursos feito pela Fiscalizada não se tratou de uma capitalização, mas de uma contraprestação pela aquisição do ativo intangível representado pelo cadastro de clientes então possuído por ASSECA, a conclusão seria exatamente a mesma, uma vez que, tratando-se de intangível de duração não definida, não poderia a Fiscalizada proceder a sua amortização, enquanto o mesmo estivesse gerando benefícios ao contribuinte.

Finalmente, destacamos que o fato que fulmina completamente as argumentações da Fiscalizada encontra-se registrado na ECD da ASSECA, relativa ao A/C 2010, conforme lançamentos abaixo transcritos: [...]

Observe-se que a carteira de direitos creditórios foi adquirida por ASSECA no curso do mês de setembro de 2010, enquanto a quase totalidade do repasse de recursos feito pela Fiscalizada a ASSECA, no valor R\$152.300.000,00, foi realizado em 24/08/2010 (extratos bancários constantes no arquivo denominado 'Extratos Bancários - Pagamentos Redefone-Asseca – TIF01')”.

3.3. em reforço à falta de propósito negocial, comentou-se, também, sobre dívida da ASSECA, uma vez que a subscrição teria tido a finalidade de lhe transferir recursos para quitação de empréstimo para cobrir gastos com sua dissolução e consequente reorganização societária, a envolver três empresas: a própria ASSECA, a Autuada e a TNL, que tinha relacionamento com esta, como anota a Fiscalização:

“A operação foi executada em cinco etapas:

(i) Celebração de contratos entre TNL e REDEFONE em 19 de agosto de 2010 e 29 de setembro de 2010, pelos quais era previsto o pagamento de remuneração da TNL à REDEFONE, no valor total de R\$ 327.000.000,00, no curso de 60 meses, sendo R\$ 239.000.000,00 em espécie e R\$ 87.000.000,00 em créditos a serem compensados na aquisição de ‘Crédito de Recarga On Line’, remuneração essa a título de exclusividade e não competição na distribuição de produtos do Grupo OI;

(ii) *Contratação de empréstimo pela REDEFONE junto ao Banco Bradesco, em 20/08/2010, no valor de R\$ 150.000.000,00, tendo como Interveniante Anuente a TNL e oferecendo-se como garantia o fluxo de recebimentos previstos nos contratos descritos no item anterior;*

(iii) *Transferência de recursos para ASSECA, pela Fiscalizada, sob a forma de capitalização de aumento de seu capital social, no valor total de R\$ 154.150.100,00, sendo R\$ 152.300.000,00, transferidos em 24/08/2010, a título de adiantamento para futuro aumento de capital;*

(iv) *Quitação do empréstimo por ASSECA, em 31/08/2010, no valor de R\$ 152.295.720,84; e*

(v) *Venda da participação societária à empresa AGILISA, em três etapas, pelo valor total de R\$ 10.000.000,00”.*

3.4. quanto ao contrato de exclusividade, em nenhum momento a Fiscalização aventa a hipótese de simulação (como se verá adiante) ou de estipulação contratual sem sentido, como quer fazer a crer a Recorrente, ao contrário do que se lê no TVF, em que se deduz, sim, que os valores retribuídos seriam excessivos, a apontar, uma vez mais, a falta de propósito na operação:

“Observe-se que tais contratos previam cláusulas de remuneração extremamente vantajosas à Fiscalizada, para continuar a executar atividades que sempre desempenhou, qual seja, a comercialização, com exclusividade, de produtos e serviços do Grupo OI.

Essa parceria trazia benefícios para ambas as partes, sendo incompreensível que a TNL se dispusesse a pagar remuneração tão expressiva à Fiscalizada, o que justifica a hipótese de que uma parte dessa remuneração era destinada a financiar o pagamento do empréstimo contraído junto ao Banco Bradesco, um dia depois.

Dessa forma, verifica-se a convergência de eventos no sentido de que o investimento em ASSECA feito pela Fiscalizada não teve qualquer propósito negocial, mas viabilizar a transferência de recursos a ASSECA para que esta quitasse o seu empréstimo junto ao Banco ABN Amro Real S/A”.

3.5. quanto à carga tributária em relação à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, não se trata de achado da Recorrente: é um dos consectários da falta de propósito que levou ao planejamento abusivo em exame, como dito no TVF e de trecho do Acórdão de piso posterior ao colacionado pela relatoria em seu voto, dele omitido, que serviu para que a DRJ mantivesse a qualificação da multa:

“As operações acima descritas proporcionaram economia tributária de 43,25% à TNL (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS) e reduziram o impacto tributário sobre a Fiscalizada, que ficou restrito ao PIS/Pasep e à Cofins, haja vista a utilização da quase totalidade do valor transferido para ASSECA, na apuração do ganho/perda de capital, por ocasião da venda da participação societária à empresa AGILISA.

Evidentemente, tal perda tributária (com o PIS/Pasep e Cofins), foi amplamente compensada pelo vantajoso contrato de exclusividade firmado com a TNL.

(...)

“(…)

De concreto e relevante para a caracterização da majoração da multa de ofício, por atestar a participação direta da TNL no negócio, são os registros referentes aos contratos de exclusividade firmado com a Redefone em agosto/2010, repactuado em setembro/2010, no mesmo período em que a Redefone realizou a subscrição de capital em Asseca, além de a TNL ter figurado como Interveniante Anuente na contratação de

empréstimo pela Redefone no Banco Bradesco, oferecendo-se como garantia o fluxo de recebimentos previstos nos referidos contratos. Tais fatos demonstram a inserção da TNL no esquema montado na reorganização societária, de forma a possibilitar que os recursos tenham sido movimentados para Asseca por meio da Redefone, sem participação direta de empresa do Grupo Oi” (grifou-se).

3.6. por fim, quanto ao fato de que o “acórdão recorrido e as autuações confundem a perda de capital com as despesas operacionais”, conforme alegado pela Recorrente e corroborado pelo voto vencido, tal conflito não se verifica, como se lê do quanto exarado pela DRJ:

*“Portanto, os valores deduzidos pela Redefone, além de não configurarem custo de aquisição no cálculo do ganho/perda de capital pelos motivos expostos no **item IV.1 do Voto**, também não podem ser deduzidos como despesas necessárias (Outras Despesas Operacionais), por se destinarem efetivamente a pagamento de empréstimo obtido no Banco ABN Amro Real S.A representativo de obrigação de Asseca, efetuado no contexto da reorganização societária do Grupo Oi, conforme abordagem feita **item IV.2 do Voto**” (negritos do original).*

Infração 2: Dedução indevida de despesas financeiras

4. O Relator, em seu voto vencido, sinteticamente, afirmou que a “finalidade do empréstimo é irrelevante” e que a “falta de pagamento das parcelas permitiria que o banco iniciasse o cumprimento forçado do contrato”.

5. Todavia, durante os debates realizados, prevaleceram os seguintes entendimentos:

5.1. a REDEFONE contraiu o empréstimo para transferência de recursos para a ASSECA, para que esta, sim, quitasse um seu empréstimo, como visto no tópico anterior, o que se deu por meio da multicidadada subscrição de capital com pagamento de ágio, ressaltando a **falta de propósito negocial da operação**, sendo, inclusive, desnecessário às atividades operacionais da Autuada, nos termos do art. 299 do RIR/99, como trazido pelo TVF:

“Entretanto, indagado pela Fiscalização a esse respeito, o sócio MÁRIO JORGE MENESCAL declarou que todas as partes intervenientes no contrato de empréstimo tinham pleno conhecimento de que os recursos captados seriam destinados a viabilizar o investimento em ASSECA”.

5.2. a obrigação da Autuada de honrar o pagamento do empréstimo decorre de sua relação com particulares, regida pelo direito civil, não interferindo no cumprimento da legislação tributária, nos termos do art. 109 do CTN.

POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

6. Quanto à possibilidade, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: [...]

(...)

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico”.

7. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

7.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

7.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

RESPONSABILIDADE DO INC. III DO ART. 135 DO CTN

8. O Relator, em seu voto vencido, sinteticamente, afirmou que, em relação aos responsáveis solidários, “[n]ão encontro[u] no TVF condutas ilícitas praticadas por estes, e nem atos identificados pela fiscalização contrários aos interesses da empresa”.

9. Todavia, durante os debates realizados, conforme reportado no “Demonstrativo de Responsáveis tributários”, contido nos Autos de Infração, mantida que foi a autuação, constatou-se que, “de acordo com declaração prestada pelo sócio MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA à Fiscalização, colhida em Termo de Declaração datado de 23/10/2018, em que pese a autuada possuir um corpo de diretores, as decisões mais relevantes envolvendo a empresa eram deliberadas por ele e pelo sócio JORGE XAFY ARY”. Tal foi suficiente a mantê-los no polo passivo da obrigação tributária, à medida em que possuíam o conhecimento dos fatos e concordância com as decisões tomadas e com os efeitos tributários resultantes da assunção de compromissos pela REDEFONE em sua participação na reorganização societária de que trata os autos. Registre-se que, a teor do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, o “ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso”, subsistindo esta mesmo no caso, em que a multa qualificada foi cancelada, tendo prevalecido a multa de ofício em seu percentual ordinário.

ESCLARECIMENTO: CONCLUSÕES QUANTO À QUALIFICAÇÃO DA MULTA

10. Como dito, o colegiado cancelou a qualificação da multa de ofício, por unanimidade de votos. Fê-lo pelas conclusões, uma vez que o Relator assentou que a “[...] Autoridade autuante se equivoca quanto ao conceito de dolo e, como resultado, confundiu simulação com fraude”: como se lê do TVF, não há tal confusão, uma vez que a acusação aduz que “[t]ais procedimentos adotados pela empresa REDEFONE se enquadram nos tipos previstos nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64”, referentes a condutas dolosas dirigidas à fraude ou ao conluio. Em suma, nos debates na sessão de julgamento, entendeu-se pela ausência do dolo, nos termos do voto vencido, sendo que a distinção entre simulação e fraude não foi questão posta a desate.

CONCLUSÃO

11. Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 2012. Quanto ao mérito, dou parcial provimento ao recurso para cancelar a multa qualificada e a responsabilidade do inc. I do art. 124 do CTN.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros