



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.731100/2018-45
ACÓRDÃO	1301-008.173 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	REDEFONE COMERCIO E SERVICOS LTDA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. VÍCIO SANADO.

Cabem embargos de declaração para sanar omissão no julgado, integrando-se a necessária fundamentação jurídica à decisão embargada, sem que isso resulte, contudo, em alteração do seu mérito.

ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. FISCALIZAÇÃO ANTERIOR ISOLADA. INAPLICABILIDADE.

A mera ausência de autuação ou a inércia da autoridade administrativa em um procedimento fiscalizador pretérito e singular não se amolda ao conceito de "práticas reiteradamente observadas" pelas autoridades administrativas. Inaplicável a norma excludente de penalidades e juros prevista no art. 100, parágrafo único, do CTN, que pressupõe conduta uniforme, contínua e pacificada da Administração.

LUCRO REAL. APURAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA E ADIÇÃO INTEGRAL. LANÇAMENTOS EM CONTA DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Tendo a contribuinte reduzido a base de cálculo tributável mediante a dedução integral da perda apurada na alienação de participação societária (declarada na rubrica "Outras Despesas Operacionais"), afigura-se correta a adição (glosa) integral do custo de aquisição desprovido de propósito negocial. Alegações de trânsitos em conta de patrimônio líquido ("Ajuste de Exercício Anterior") não elidem o lançamento quando a própria escrituração fiscal da pessoa jurídica atesta a minoração do lucro tributável.

BASE DE CÁLCULO. ADIÇÃO DE MULTAS PUNITIVAS. INOCORRÊNCIA. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. REFLEXO LEGÍTIMO.

Rejeita-se a alegação de erro na apuração quando a análise das planilhas do relatório fiscal demonstra, insofismavelmente, a inexistência de adição a título de "multas punitivas" na base de cálculo da CSLL. A glosa de despesas desprovidas de propósito negocial e não operacionais (art. 299 do RIR/1999) atinge a própria quantificação do lucro da atividade empresarial, refletindo de forma legítima na base de cálculo da contribuição social, fato que não se confunde com indevido espelhamento de penalidades.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanear as omissões apontadas, sem lhes atribuir efeitos infringentes, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo principal REDEFONE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. (efls. 63171-63186) e pelos sucessores do coobrigado JORGE XAFY ARY (efls. 63315-63331) em face do Acórdão nº 1301-006.875, prolatado em 10 de abril de 2024 por esta 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. A decisão registrou a seguinte ementa e dispositivo:

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 MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no 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 nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

DOCUMENTO VALIDADO 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..

Cientificada da decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional não ofereceu recurso.

O Despacho da unidade administrativa de origem, a efls. 63421-63422, atesta a tempestividade dos embargos interpostos. Destaca, ainda que os demais solidários, embora cientificados do acórdão do CARF, não apresentaram embargos nem recurso especial.

“Os solidários por sucessão OI S.A. - Em Recuperação Judicial e V.Tal – Rede Neutra de Telecomunicações S.A. tomaram ciência do acórdão de Recurso Voluntário em 04/11/2024, mas não interpuseram embargos e/ou recurso especial.

Em petição juntada em fl.63237 a 63242, a V.Tal solicitou a sua exclusão do polo passivo. Entretanto, em resposta constante em fl.63417, o órgão preparador informou que a inclusão da V.Tal ocorreu com observância ao art. 132, caput, do CTN, uma vez que ela foi sucessora, por cisão parcial, da solidária OI móvel S.A. - Em Recuperação Judicial, esta mais tarde incorporada pela OI S.A. - Em Recuperação Judicial. A cisão parcial tendo ocorrido após o lançamento.

O solidário Mario Jorge Menescal de Oliveira também não apresentou embargos e/ou recurso especial.”

Os embargos em exame - do sujeito passivo principal REDEFONE e dos sucessores do coobrigado JORGE XAFY ARY - trazem as mesmas arguições, nos seguintes termos:

A - “contradição entre a desqualificação da simulação para reenquadramento da multa qualificada e a manutenção do crédito tributário”

Alega-se:

“9. Como destaca o Acórdão Embargado, a turma julgadora cancelou a qualificação da multa de ofício com base nas conclusões do relator (voto vencido), segundo as quais “o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato”.

10. Nada obstante, cabe lembrar que o cerne da presente acusação fiscal consiste na afirmação de que a Embargante agiu como pessoa jurídica “transparente”, sem motivos negociais legítimos que justificassem a aquisição da Asseca, sendo que a operação teria ocorrido para viabilizar a suposta transferência de valores da TNI-

para a Asseca, com economia de tributos. Como consequência, a fiscalização defende que a operação de aquisição da Asseca pela Redefone teria sido fraudulenta/simulada.

11. Para afastar qualquer dúvida sobre a motivação para a lavratura do presente Auto de Infração, vale destacar que o Acórdão Embargado reconhece que “este tema [fraude] foi explorado pela fiscalização, cuja acusação partiu desta premissa”.

12. Considerando que os fundamentos de fato de um ato administrativo são indicados pela motivação, hipótese na qual a validade do ato depende da veracidade dos motivos alegados, resta cristalino que a manutenção do presente Auto de Infração depende (invariavelmente) da constatação de fraude/simulação da operação praticada.

13. Posto isso, é contraditório o Acórdão Embargado afastar a aplicação da multa qualificada, sob o argumento de que restou afastada a acusação de que teria sido “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 Amaro Real” e, ao mesmo tempo, manter a exigência fiscal, cuja origem decorre da sustentação dessa premissa.

14. Esse fato ganha relevância na medida em que a discordância quanto ao resultado obtido pelo contribuinte (economia de tributos) é motivação distinta daquela que ensejou a lavratura do Auto de Infração, o que implica em evidente alteração do critério jurídico do lançamento.

15. Ante o exposto, é necessário o conhecimento e provimento dos Embargos de Declaração a fim de sanear os vícios acima apontados, notadamente a manutenção da exigência fiscal quando restou reconhecida a improcedência da motivação do ato administrativo em discussão.”

B - “contradição entre a desqualificação da multa e a manutenção da responsabilidade de JORGE XAFY ARY enquanto sócio da REDEFONE” / “omissão do acórdão em explicitar as bases legais para a conclusão de que a responsabilidade de JORGE XAFY ARY persiste mesmo no caso, em que a multa qualificada foi cancelada”

Dizem os embargos:

“15. Em linha com aquilo que foi apontado no tópico anterior, os Embargantes consideram que o acórdão também foi contraditório ao desqualificar a multa e, ao mesmo tempo, manter a responsabilidade de JORGE XAFY ARY enquanto sócio da REDEFONE.

16. Segundo aponta o voto vencedor, JORGE XAFY ARY e seu sócio, MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA, foram mantidos no polo passivo da obrigação tributária na medida que possuiriam 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.

17. Nessa linha, o voto indica 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.”

18. Sendo assim, o entendimento se mostra contraditório, pois, enquanto o voto vencido apontou o afastamento da multa qualificada apontando que “o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato” – posicionamento esse que foi endossado pelo voto vencedor – o mesmíssimo voto vencedor considerou que houve a prática de ato ilícito ensejador da responsabilidade dos administradores. (...)

(...)

19. É dizer: a conduta praticada pela REDEFONE “não teria sido ilícita” para fins de aplicação da multa qualificada, mas “suficientemente ilícita” para justificar a responsabilização de JORGE XAFY ARY e seu sócio, MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA, ambos diretores da REDEFONE, ficando evidenciado que o critério de ilicitude adotada depende do sujeito que a prática (e não da conduta em si).

20. Mesmo que essa constatação não seja tida como suficiente para evidenciar o caráter contraditório da fundamentação adotada, remanesce ao menos a omissão do acórdão em explicitar as bases legais para a conclusão de que a responsabilidade de JORGE XAFY ARY persiste “mesmo no caso, em que a multa qualificada foi cancelada”, como aponta o voto vencedor. Isso porque a responsabilidade do artigo 135 do CTN pressupõe a prática de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

21. Como aponta o voto vencido, a Autoridade Fiscal não demonstrou quais atos teriam sido praticados de forma contrária à lei ou ao estatuto ou ao contrato social, tendo a responsabilidade de JORGE XAFY ARY e seu sócio, MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA, sido atribuída tão somente por exercerem a direção da Companhia. Ademais, a Autoridade Fazendária deverá fazer prova cabal da conduta, sem a qual não poderá haver a atribuição da referida responsabilidade.

(...)

26. Posto isso, o voto vencedor nada explicita quanto a essa questão. Ao contrário, se limita a tomar o entendimento da Autoridade Fiscal como autossuficiente, apontando somente que as decisões mais relevantes envolvendo a REDEFONE eram deliberadas por JORGE XAFY ARY e seu sócio, MÁRIO JORGE MENESCAL DE OLIVEIRA, e que o conhecimento dos fatos e as decisões tomadas com efeitos tributários resultantes da assunção de compromissos pela REDEFONE seria suficiente para mantê-los no polo passivo da obrigação tributária.

27. Portanto, em momento algum houve a qualificação dessas condutas pelo Acórdão Embargado como tendo sido tomadas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tudo o que houve foi o expresse reconhecimento de que (i) a posição ocupada pelos sócios bastaria para mantê-los no polo passivo; e (ii) levando em conta apenas os compromissos assumidos pela REDEFONE (os quais, como visto, não eram ilícitos segundo o próprio Acórdão Embargado).”

C - “omissão quanto à apreciação da incidência do art. 100, parágrafo único, do CTN”

Extrai-se:

“26. Como explicitado em seu Recurso Voluntário, a Embargante já havia sido fiscalizada pela Autoridade Fiscal especificamente quanto à perda de capital – não tendo, à época, verificado qualquer irregularidade – ao passo que, na sequência, reviu a questão e questionou os valores deduzidos, em evidente mudança de posicionamento.

27. Em virtude disso, a Embargante pugnou em seu Recurso Voluntário que fosse reconhecida a nulidade dos autos de infração (i) por ofensa ao art. 906 do RIR, que veda a reabertura de fiscalização sem autorização da autoridade hierárquica superior; ou (ii) Subsidiariamente, para que fosse reconhecida a aplicabilidade da regra contida no artigo 100, parágrafo único do CTN, para afastar os valores lançados a título de penalidades, juros e correção monetária, considerando que a Impugnante agiu pautada na interpretação do Fisco e não poderia, posteriormente, ser punida com a imposição de multa e juros de mora.

28. Nada obstante, ao apreciar o pleito de aplicação do p. único do art. 100 do CTN, o acórdão apenas fez referência ao entendimento da DRJ, indicando que “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.”

29. Ao contrário de haver aqui mero inconformismo da Embargante (como aponta o acórdão recorrido), o Acórdão Embargado apenas repetiu aquilo que foi indicado pela DRJ, não tendo se manifestado especificamente sobre o fato de que a Autoridade Administrativa incorreu em mudança de posicionamento, atraindo assim a incidência do art. 100, parágrafo único do CTN para fins de afastamento de juros moratórios e multa.

30. Logo, ainda que se possa ter como fundamentado o afastamento do art. 906 do RIR e consequente inexistência de nulidade do Auto de Infração per se, ainda assim cumpriria ao acórdão recorrido se pronunciar sobre os argumentos que justificavam a aplicação do art. 100, p. único do CTN, com o consequente cancelamento da multa e dos juros.

31. Embora o acórdão recorrido tenha um tópico dedicado ao tema, é evidente que a fundamentação adotada não é suficiente para afastar a omissão ora defendida, pois a decisão de segundo grau afastou a nulidade arguida, sob o entendimento de que seria suficiente a afirmação de que “não se vê ainda espaço para aplicação ao caso concreto das disposições do parágrafo único do art. 100 do CTN”.

32. Ora é evidente que não houve exposição dos argumentos de fato e direito que afastariam a conclusão do contribuinte que a conduta adotada pela Autoridade

Fiscal não se caracteriza como prática reiterada, razão pela qual o presente recurso exigindo apenas a exposição de raciocínio hermenêutico-axiológico mais pormenorizado, que possa justificar a não aplicação do citado dispositivo legal.

33. Em suma, o acórdão não avaliou se a prévia manifestação da Autoridade Fiscal sobre a operação que ora ensejou a Autuação Fiscal poderia ser considerada como “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” (cf. art. 100, III do CTN) e, conseqüentemente, poderia atrair a incidência do art. 100, p. único do CTN, com o conseqüente afastamento dos consectários legais do IRPJ e da CSLL.”

D - “omissão quanto aos elementos de prova apresentados nos autos acerca do propósito negocial que legitimaria a dedução das despesas com a aquisição da Asseca”

E - “contradição consubstanciada no fato de que o acórdão, de um lado, reconhece a ‘falta de exigência legal de laudo para subsidiar o ágio do caso’; e de outro, indica que somente diante de estudos técnicos seria possível 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’”

As arguições “D” e “E” estão assim registradas:

“III.4 OMISSÃO QUANTO À APRECIACÃO DOS ELEMENTOS DE PROVA

34. A Embargante apontou em seu Recurso Voluntário que a DRJ apenas repetiu o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que (i) o investimento em Asseca feito pela Embargante não teve qualquer propósito negocial; (ii) os Impugnantes (dentre eles a Embargante) não apresentaram nenhum elemento capaz de apagar as evidências expostas no trabalho fiscal.

35. Nessa linha, demonstrou que a DRJ não levou em consideração as seguintes provas do propósito negocial da aquisição da Asseca:

a) o fato de que a aquisição da Asseca (e, conseqüentemente, de sua carteira) era essencial para que a Embargante tivesse acesso aos dados de consumidores das classes C e D, dentro daquilo que a Embargante buscava para expansão de seus negócios;

b) a evidenciação de que, a partir da aquisição da Asseca, o crescimento da Embargante no período de 2011 em diante superou consideravelmente o da própria Oi (a despeito de Embargante deter contrato de exclusividade com esta empresa), o que afasta o contra-argumento apresentado pela decisão de primeiro grau de que o DOCUMENTO VALIDADO crescimento da receita poderia estar atrelado a outros fatores externos, tais como “o crescimento da demanda do setor de telecomunicações”;

c) o fato de que grande parte dos clientes angariados pela Embargante a partir da aquisição da Asseca Ihe permaneceram fidelizados, mesmo após a venda da empresa;

36. Longe de apreciar os argumentos trazidos pela Embargante em seu Recurso Voluntário, o voto vencido considerou que a Embargante estaria apenas inconformada com o resultado do julgamento pela DRJ e que, por outro lado, não haveria “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” [não havendo] “prejuízo ao direito de defesa ou ao contraditório na forma como a DRJ fundamentou sua decisão”.

37. Por outra via, o voto vencedor, igualmente desconsiderando os sobreditos apontamentos, concluiu que a falta de estudos técnicos seria fato suficiente para justificar “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”.

38. Chama a atenção, porém, o fato de que o acórdão recorrido, em linha com aquilo que a DRJ apontou, reconhece que “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”.

39. Sob essa perspectiva, o acórdão incorre em omissão e contradição relevantes e que, em não sendo sanadas, terão por consequência confirmar a autuação fiscal com base em argumento de “prova diabólica”, i.e., prova impossível de ser produzida.

40. Isso porque, de um lado, o Acórdão Embargado reconhece a “falta de exigência legal de laudo para subsidiar o ágio do caso”; de outro, indica que somente diante de estudos técnicos seria possível 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” e, assim, evidenciar o propósito negocial da operação; por fim, o acórdão não faz qualquer consideração mais aprofundada sobre as provas apreciadas pela Embargante no curso dos autos.

41. A postura, porém, é contraditória com a linha de entendimento que a própria Autoridade Fiscal assumiu no âmbito do Processo Administrativo nº 10380.722148/2019-43, no âmbito do qual a Embargante contesta a cobrança de PIS e COFINS supostamente devidos em decorrência da mesma operação tratada no presente feito.

42. Naqueles autos, a Autoridade Fiscal não teve dificuldades em reconhecer que a Embargante e a Oi celebraram contrato de exclusividade na distribuição dos produtos desta última, visando justamente assegurar que não houvesse uma

aproximação entre a Embargante e a concorrência, sendo que apenas a título de cláusula de exclusividade e não competição a Embargante recebera R\$ 219.600.000,00.

43. Como apontado pela Autoridade Fiscal naquela ocasião, o referido contrato fora celebrado com base nas seguintes justificativas:

Conforme acima mencionado, a Fiscalizada celebrou, em 19/08/2010, com a empresa TNL PCS S/A (CNPJ 04.164.616/0001-59), incorporada em 14/02/2014 pela empresa OI MÓVEL S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (CNPJ 05.423.963/0001-11), Contrato de Exclusividade e Não Competição, posteriormente complementado por contratos celebrados em 29/09/2010, 14/12/2011 e 15/07/2013.

No que se refere ao contrato firmado entre a TNL e a Fiscalizada, em 19/08/2010 (cópia incluída em arquivo juntado ao processo com a denominação "TIF03 - Contratos de Exclusividade"), o mesmo foi celebrado segundo as seguintes justificativas:

- Elevada experiência e "Knowhow" da REDEFONE na distribuição de produtos e serviços OI;
- Importância estratégica para a OI na distribuição de Créditos de Recarga "On Line";
- Níveis de desempenho altamente satisfatórios da REDEFONE alcançados em avaliações realizada pela OI;

44. Isso significa que a Embargante e a Oi mantinham relação comercial expressiva, existindo para a Embargante uma expectativa negocial razoável de, em realizando a aquisição da Asseca, incrementar as receitas obtidas em decorrência do contrato firmado com a Oi.

45. Esse fato ganha relevância na medida em que, caso válido o contrato para os fins perseguidos no Processo Administrativo nº 10380.722148/2019-43, resta clara a insubsistência do argumento principal da presente autuação fiscal de que o contrato foi simulado e tinha por finalidade apenas repassar seus valores para a ASSECA.

46. Conquanto este CARF não esteja obrigado a firmar seu convencimento segundo aquilo que a Embargante considera justo, é inegável o conjunto probatório apresentado não poderia ser tido *prima facie* como insuficiente para fazer prova da legitimidade da operação da Embargante quando inexistente Lei que imponha a determinado meio probatório (como laudo pericial) força probante absoluta.

47. Isso significa que, a despeito de o órgão julgador ser livre para formar seu convencimento, ele não pode assim fazê-lo sem tomar em consideração as provas apresentadas pelo contribuinte – ainda que ao final venha a concluir por sua insuficiência ou irrelevância para comprovação do direito alegado – notadamente quando esse mesmo conjunto probatório já foi apreciado pelo Fisco para fins de reconhecimento da relevância da relação comercial existente entre a Embargante e a Oi.

48. No ponto, cabe o acolhimento dos presentes Embargos de Declaração, a fim de que esse colegiado se manifeste a respeito das provas produzidas pela Embargante no curso do processo, notadamente em respeito aos termos do art. 3º, III da Lei nº 9.784/99; art. 50 da Lei nº 9.784/99; e art. 59, I do Decreto nº 70.235/1972."

F - omissão quanto aos alegados "erros na apuração do tributo e da multa isolada"

Dizem os embargos:

“49. A Embargante defendeu em seu Recurso Voluntário que, ainda que se admitisse como verdadeira a premissa de que não houve propósito negocial na aquisição da Asseca – e que, por esse motivo, a perda de capital não poderia ter sido deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – a apuração padece de erros quanto ao momento da apuração dos valores que supostamente deveriam ser recolhidos.

50. De todos os pontos trazidos, o Acórdão Embargado reconheceu o erro relativo à falta de contabilização dos tributos retidos ao longo do ano para fins de cálculo das estimativas mensais (base de cálculo da multa aplicada), deixando de se manifestar acerca do (i) Erro na indicação do valor a ser adicionado, que considera completamente o custo de aquisição da Asseca; (ii) Erro na apuração do custo de aquisição da participação societária na Asseca a ser adicionado ao lucro real; e da (iii) Adição na base de cálculo da CSLL das multas punitivas sem expressa previsão legal.

51. Todavia, o que se verifica é que o Acórdão Embargado permaneceu omissos em apreciar tais pontos, mesmo tendo reconhecido que esse tópico fez parte do Recurso Voluntário da Embargante, como reconhece o relatório do Acórdão Embargado:

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

[...]

A seguir estão sintetizados os argumentos apresentados pelos impugnantes.

[...]

(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 [...]

52. De fato, naquilo que diz respeito ao erro na indicação do valor a ser adicionado e ao erro na apuração do custo de aquisição da participação societária na Asseca a ser adicionado ao lucro real, o que se verifica é que o acórdão, por meio do voto vencedor, se limitou a repetir o apontamento feito pela DRJ:

Voto vencedor

[...] 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)

53. Diante do exposto, evidenciada as omissões acima, fica evidente a necessidade de os aclaratórios serem conhecidos e acolhidos para que esse CARF se pronuncie expressamente acerca dos fundamentos suscitados pela Embargante em seu Recurso Voluntário.”

G - omissão quanto a argumento de “aplicabilidade do art. 167 do Código Civil”

Dizem os embargos:

“54. A Embargante defendeu que, em prevalecendo o entendimento de que a Embargante praticou operação simulada para que a Oi pudesse quitar o empréstimo da Asseca, então deveria ser ao menos aplicado ao caso concreto o art. 167 do Código Civil, a fim de que fosse considerado o negócio jurídico que supostamente se teria buscado dissimular. Apesar disso, o Acórdão Embargado incorreu em omissão ao não se pronunciar a esse respeito.

55. Além disso, o Acórdão Embargado deixou de se manifestar acerca das alegações que comprovam que não houve indicação de qualquer conduta que nem em tese permitisse a caracterização de uma fraude, sendo certo que todas as normas existentes foram devidamente observadas e não há ilicitude em deduzir a perda de capital.

56. E ainda que prevalecesse o incorreto enquadramento da operação como fraude, é importante lembrar que o Código Civil estabelece em seu artigo 167 que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

57. Dessa forma, considerada a omissão do Acórdão Embargado acerca do pedido subsidiário da Embargante para que seja aplicada a regra contida no artigo 167 do Código Civil para considerar a operação com base naquilo que alegadamente se pretendeu dissimular, reconhecendo-se como consequência o pagamento a maior de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, compensando-se tais valores com os tributos lançados

nestes autos, requer-se o conhecimento e acolhimento dos presentes Embargos de Declaração.”

H – omissão quanto a argumento de “ausência de regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do CTN”

Nas palavras dos Embargantes:

“58. Conforme destacado pela Embargante, a Autoridade Fiscal desconsiderou o negócio jurídico na forma do art. 116, parágrafo único do CTN, para glosar as despesas incorridas com a compra da Asseca.

59. Nesse sentido, a Embargante frisou em seu Recurso Voluntário que o acórdão da DRJ foi muito sucinto e apenas alegou que não houve aplicação do dispositivo, já que a operação não foi desfeita. Disse a DRJ:

Nesse sentido, deve ser ressaltado ainda que a autoridade fiscal, contrariamente à tese da defesa, não cogitou de aplicar ao caso as disposições do art. 116 do CTN nem houve a alegada "desconstituição do negócio jurídico.

60. A apreciar o Recurso Voluntário, todavia, esta Turma deixou de se manifestar acerca da argumentação ventilada pela Embargante, na qual demonstra que a fundamentação adotada pela DRJ é simplesmente evasiva, já que a Embargante nunca afirmou que o artigo em questão autorizaria a desconstituição do negócio jurídico, o que apenas poderia ser feito na seara cível e nunca pela Autoridade Administrativa.

61. Nesse sentido, a Embargante ponderou que o parágrafo único do artigo 116 do CTN permite tão somente a desconsideração da operação para fins tributários, ou seja, mantém-se a operação na forma pela qual foi realizada, com todos os seus efeitos regulares, exceto os efeitos tributários.

62. Todavia, por se tratar de uma norma com consequências severas ao contribuinte, foi previsto expressamente que a aplicação dos efeitos do parágrafo único do artigo 116 do CTN está condicionada a regulamentação posterior pelo legislador infraconstitucional, de modo a evitar abusos em sua aplicação, por se tratar de norma geral subjetiva.

63. Entretanto, toda a fundamentação em questão foi ignorada por esta 1ª Turma Ordinária no momento da apreciação do Recurso Voluntário, razão pela qual requer-se o conhecimento e acolhimento dos presentes aclaratórios, a fim de que seja sanada a omissão ora demonstrada, com o consequente reconhecimento da ausência de regulamentação e inaplicabilidade do artigo 116 do CTN, cancelando se, por consequência, a autuação fiscal.”

Submetido os pleitos à Presidência deste Colegiado, os embargos foram admitidos parcialmente por meio de Despacho de Admissibilidade. O referido Despacho assim consignou, em suas conclusões:

Pelo exposto, e com fulcro no art. 116, § 3º, do Anexo do RICARF, ACOLHO PARCIALMENTE os embargos interpostos por REDEFONE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. e pelos sucessores do coobrigado JORGE XAFY ARY, apenas para reconhecer as seguintes omissões:

C - omissão quanto à apreciação da incidência do art. 100, parágrafo único, do CTN; e

F - omissão quanto aos alegados “erros na apuração do tributo e da multa isolada”, especificamente as alegações do item V.F dos recursos voluntários - (i) erro na indicação do valor a ser adicionado, que considera completamente o custo de aquisição da Asseca; (ii) erro na apuração do custo de aquisição da participação societária na Asseca a ser adicionado ao lucro real; e (iii) adição na base de cálculo da CSLL das multas punitivas sem expressa previsão legal.

Este despacho é definitivo, nos termos do citado dispositivo.

Encaminhem-se os presentes embargos ao Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Os embargos opostos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno do CARF, razão pela qual os conheço e passo à sua análise.

DELIMITAÇÃO DO JULGAMENTO

Inicialmente, cumpre consignar ressalva de meu entendimento pessoal exarado no voto originário, no qual restei vencido quanto ao mérito da autuação principal. Nada obstante, em estrita reverência ao princípio da colegialidade e partindo da premissa fixada pela maioria desta Turma — que reconheceu a ausência de propósito negocial na operação e manteve a exigência fiscal —, passo à análise das matérias subsidiárias devolvidas a este Relator.

A presente análise restringe-se, sob estrita delimitação do Despacho de Admissibilidade proferido pela Presidência desta Turma (fls. 63.425 e seguintes), ao saneamento de duas omissões específicas reconhecidas no acórdão embargado (nº 1301-006.875):

A) A inaplicabilidade do art. 100, parágrafo único, do CTN; e

B) Os alegados erros na apuração dos tributos, restritos aos itens (i), (ii) e (iii) do tópico V.F do Recurso Voluntário.

Passo ao enfrentamento dos pontos.

A) DA INAPLICABILIDADE DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

A Embargante pugna pela aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), com o consequente cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora. Argumenta que a perda de capital referente aos exercícios de 2012 e 2013 já havia sido objeto de uma fiscalização anterior (ocorrida em 2016) e que, naquela oportunidade, a Autoridade Fiscal não identificou qualquer irregularidade. Sustenta que essa ausência de autuação pretérita consubstanciaria norma complementar (prática reiterada) e que a superveniente autuação, realizada em nova fiscalização no ano de 2018, atrairia a regra excludente de penalidades do referido dispositivo legal.

A tese defensiva não merece prosperar.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso III, elenca como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas". Por sua vez, o parágrafo único do mesmo dispositivo prevê que a observância dessas normas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Contudo, para que incida a norma excludente, é imperiosa a comprovação de que o sujeito passivo pautou sua conduta em uma efetiva "prática reiterada" do órgão fazendário.

No caso em apreço, o suporte fático da alegação repousa exclusivamente no fato de o Fisco ter realizado uma fiscalização anterior sobre os mesmos exercícios, e não ter, naquele primeiro momento, autuado a infração atinente à dedução da perda de capital. Ocorre que o fato de a Administração Tributária ter realizado um procedimento fiscalizador pretérito isolado e, naquela ocasião específica, não ter autuado a infração ou glosado a referida despesa, não se amolda, sob nenhuma ótica hermenêutica, ao conceito jurídico de "práticas reiteradamente observadas".

A mera inércia ou não aprofundamento em uma auditoria anterior singular não confere ao contribuinte o direito adquirido à manutenção de uma dedução indevida, tampouco inibe a Administração Tributária de, em nova ação fiscal devidamente instaurada e dentro do prazo decadencial, apontar a infração e constituir o crédito tributário na sua inteireza. Superada a validade formal da reabertura da fiscalização (conforme Súmula CARF nº 111, já assentada na decisão embargada), a nova constatação de infração sujeita o contribuinte a todos os consectários legais pertinentes.

Um evento fiscalizatório passado que resultou ileso por limitações de escopo ou cognição da época não se confunde com "norma complementar" permissiva. Inaplicável, portanto, a regra excludente do art. 100, parágrafo único, do CTN.

B) DOS ALEGADOS ERROS NA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS

Nos termos do Despacho de Admissibilidade, passo à análise subsidiária dos tópicos do item V.F do Recurso Voluntário: (i) erro na indicação do valor a ser adicionado, que considera completamente o custo de aquisição da Asseca; (ii) erro na apuração do custo de aquisição da participação societária a ser adicionado ao lucro real; e (iii) adição na base de cálculo da CSLL das multas punitivas sem expressa previsão legal.

B.1 - Da adição do custo de aquisição (Itens "i" e "ii")

A Embargante argumenta que a fiscalização errou ao adicionar o total do custo de aquisição da participação societária (ASSECA). Defende que parte desse custo foi baixada diretamente no Patrimônio Líquido, na conta "Ajuste de Exercício Anterior", sem transitar pelo resultado. Logo, sustenta que adicionar o custo integral ao Lucro Real neutralizaria um efeito negativo que não chegou a impactar o lucro líquido contábil oferecido à tributação.

A intrincada tese contábil da Recorrente, contudo, não resiste à realidade dos registros fiscais por ela mesma declarados.

Conforme demonstrado nos autos, a Autuada confessou expressamente em seu recurso a sistemática adotada para a apropriação dos valores. Veja-se o que afirma a própria empresa no item 238 de sua peça processual:

"238. A Redefone declarou nas suas DIPJs relativas aos anos de 2012 e 2013, bem como na ECF relativa ao ano de 2014, na linha de "Outras Despesas Operacionais", somente o valor da perda apurada em cada ano-calendário, ou seja, o valor do custo de aquisição diminuído da receita auferida com a sua venda."

Ao proceder dessa exata forma, informando em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) — especificamente na rubrica "Outras Despesas Operacionais", a exemplo da tela da DIPJ 2014 colacionada à fl. 802 dos autos — o valor total da referida "perda", a empresa efetivamente reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, para fins tributários, a Autuada apropriou-se da dedução de um suposto (e inflado) custo de aquisição contraposto à receita de venda, esvaziando a base tributável.

Sendo o lucro líquido contábil o ponto de partida para a apuração do Lucro Real (art. 249 do RIR/1999), e tendo a própria contribuinte lançado a dedução na linha de "Outras Despesas Operacionais" de suas escriturações fiscais para reduzir o lucro oferecido à tributação, a Autoridade Lançadora agiu com absoluto acerto e rigor matemático ao promover a adição (estorno) de tais valores.

Por consequência lógica, eventuais alegações de divergências ou trânsitos na conta de lucros e prejuízos acumulados ("Ajuste de Exercício Anterior") não socorrem a Embargante, visto que o ajuste fiscal baseou-se na declaração da própria contribuinte que minorou o resultado do exercício. Esse ponto, aliás, foi analisado e rechaçado pelo Acórdão da DRJ, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

"Entretanto, nos valores consignado em "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ e ECF, que serviram de base para o lançamento, foi incluído o total da perda apurada em cada ano-calendário, assim considerado o valor da receita auferida com a venda da participação diminuído do seu custo de aquisição, conforme foi anotado no Relatório Fiscal.

Nessas condições, não há que se cogitar de eventuais efeitos de "Ajuste de Exercício Anterior" (classificado na conta 24301.0001), aos quais os impugnantes se reportaram para justificar a diferença encontrada em relação ao lançamento, porque as informações prestadas na DIPJ e ECF contemplaram todo o valor a deduzir no período de apuração correspondente, na proporção dos recebimentos

pela venda de Asseca da quase totalidade de suas ações para a companhia Agilisa (...)"

Ademais, ultrapassada essa conformação contábil e fixada pela douta maioria a premissa de que a subscrição do capital da ASSECA careceu de propósito negocial, o referido "custo de aquisição" torna-se um mero artifício indedutível. Como a alienação posterior gerou um ingresso real de receita no montante de R\$ 10.000.000,00, a fiscalização tem o dever de adicionar (glosar) integralmente o custo indevidamente apropriado nas declarações, justamente para que a receita efetivamente auferida não escape à regular tributação.

Logo, neste rumo, o lançamento não padece de nenhum vício aritmético ou conceitual.

B.2 - Da CSLL e da suposta adição de multas punitivas (Item "iii")

A Embargante sustenta que não há identidade absoluta entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a fiscalização, por indevido "espelhamento", teria adicionado multas punitivas à base de cálculo da CSLL sem previsão legal.

A alegação esbarra na ausência de lastro fático e probatório.

A detida análise dos autos revela que a premissa da qual parte a Recorrente é equivocada, pois não houve a adição de qualquer despesa a título de "multas punitivas" na base de cálculo da CSLL.

Esse ponto foi analisado e rechaçado pela Delegacia da Receita de Julgamento (DRJ), cujas considerações perfilho e adoto, desde já, como razões de decidir. Transcrevo seus termos (e-fls. 62042):

"No tocante às multas punitivas, há de se registrar que, tanto na apuração das estimativas mensais quando na apuração anual do IRPJ e da CSLL, não houve adição de despesas dessa natureza ou infração relacionada a esse assunto.

Ademais, a apuração fiscal das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, constante do Anexo 3 do Relatório Fiscal (fls. 89/106), partiu da base de cálculo declarada pela contribuinte, adicionada apenas dos valores correspondentes às infrações capituladas nos itens 3.2 e 3.3 do referido Relatório, conforme atestam as planilhas que integram o Anexo 2 (fls. 86/88), não tendo sido demonstrada pelos impugnantes a razão para se 'reverter a inclusão' de valores que não foram objeto da autuação.

Sendo assim, não há como acatar o argumento da defesa nesse caso."

De fato, da análise dos Anexos do Relatório Fiscal, onde constam as planilhas de apuração das estimativas mensais e do lucro real anual (notadamente as planilhas de adições do Anexo 2, fls. 86 a 88, e da apuração das estimativas do Anexo 3, fls. 89 a 106), constata-se que não houve a adição de qualquer despesa a título de "multas punitivas" na base de cálculo da CSLL. Os ajustes promovidos pelo Fisco na base da CSLL restringiram-se, única e exclusivamente, aos fatos essenciais do lançamento: a glosa das perdas na alienação de investimento sem propósito negocial e a glosa das despesas financeiras correlatas.

Trata-se de despesas consideradas não inerentes, não necessárias e não usuais à atividade empresarial (art. 299 do RIR/1999 c/c art. 47 da Lei nº 4.506/64). A indedutibilidade de dispêndios desprovidos de propósito comercial e não operacionais atinge a própria quantificação do lucro da atividade e, por conseguinte, reflete legitimamente na base de cálculo da CSLL, hipótese que em nada se confunde com o alegado espelhamento indevido de multas punitivas.

Logo, uma vez que o lançamento não contemplou a adição reclamada pela defesa, a premissa fática do embargo revela-se insubsistente, impondo-se a sua rejeição.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, acolho os Embargos de Declaração apenas para sanear as omissões apontadas, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA