



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720053/2023-60
ACÓRDÃO	1102-001.695 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	V.TAL - REDE NEUTRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMUNICADO ELETRÔNICO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA. PRAZO NÃO INICIADO. TEMPESTIVIDADE RECONHECIDA. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ. RETORNO À INSTÂNCIA DE ORIGEM.

O envio de comunicado eletrônico, sem os requisitos formais de intimação previstos no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, não tem o condão de iniciar prazo processual. Reconhecida a ciência apenas com a abertura dos documentos, deve ser afastada a intempestividade. Aplicação dos princípios da boa-fé objetiva, da justiça tributária e do *nemo potest venire contra factum proprium*. Retorno dos autos à instância de origem para análise do mérito da impugnação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário somente no tocante à alegação de tempestividade da impugnação, para na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento, para afastar o óbice da intempestividade declarada pelo colegiado de primeira instância e determinar o retorno dos autos àquele colegiado para que, conhecendo da impugnação, sobre ela decida - vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Sousa (Relator) e Roney Sandro Freire Correa, que negavam provimento na parte conhecida. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – redatora do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

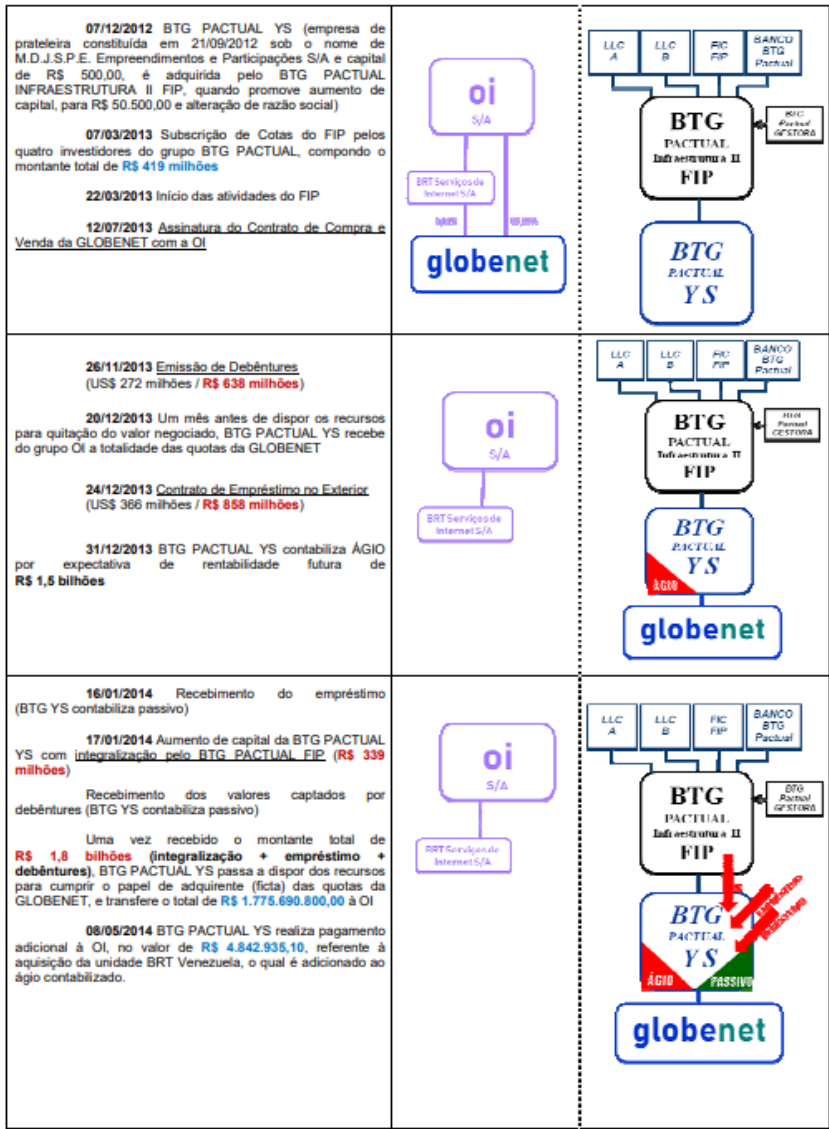
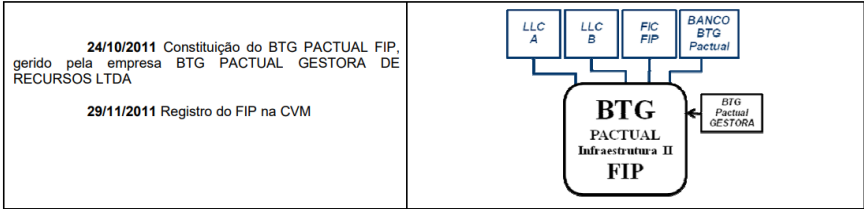
RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 4956 e ss) em que a Recorrente se insurge contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 4913 e ss) que não conheceu da impugnação, por considerá-la intempestiva, mantendo o crédito tributário em litígio. Assim relatou o Acórdão Recorrido:

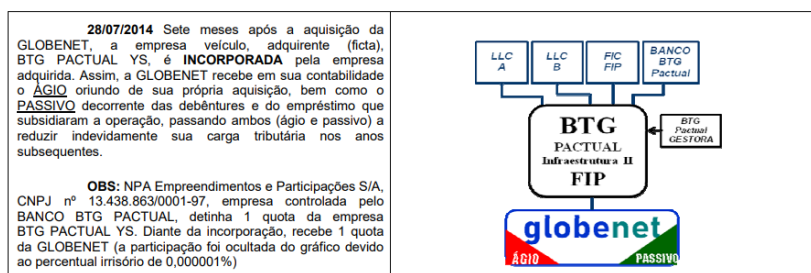
Trata-se de Impugnação ao Auto de Infração lavrado em face do contribuinte em epígrafe, pelas razões assim expostas no termo de verificação fiscal, fl. 3.204:

O presente Termo de Verificação Fiscal tem por objetivo relatar a amortização indevida de ágio procedida pela empresa GLOBENET, decorrente da aquisição da totalidade de suas cotas pela empresa BTG PACTUAL YS, seguida de incorporação reversa, da adquirente pela adquirida, situação esta que culminou na redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do ano-calendário de 2014. Como veremos adiante, também ocorreu compra alavancada na operação, uma vez que a empresa BTG PACTUAL YS emitiu debêntures e contraiu empréstimo no exterior para viabilizar a aquisição da GLOBENET, sendo que, após sua incorporação pela empresa adquirida (a qual já estava prevista desde o início da operação), a GLOBENET passou a ser a devedora das mesmas debêntures e do empréstimo que subsidiaram sua própria aquisição, deduzindo, indevidamente, a partir de então, os encargos financeiros decorrentes do financiamento. Ademais, a holding BTG PACTUAL YS foi utilizada como empresa-veículo na operação, pois durante seu breve período de existência, sua principal função foi a de servir como canal de passagem ou “conta-caixa” para os recursos que viriam a ser utilizados na aquisição da GLOBENET, nenhum deles proveniente de suas próprias atividades, servindo ao papel de adquirente ficta da GLOBENET, a fim transferir para a própria empresa adquirida o ágio e os passivos financeiros provenientes da operação, promovendo uma redução indevida da tributação da fiscalizada. Tal redução foi viabilizada por meio de planejamento tributário ilícito empreendido pelo GRUPO BTG PACUAL, encabeçado pelo fundo BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II

FIP, que tem sua gestão promovida pela empresa BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA. A seguir, passamos a descrever a cronologia das reorganizações societárias e movimentações financeiras que culminaram no surgimento e posterior amortização fiscal do ágio e dos encargos financeiros:



DOCUMENTO VALIDADO



Observe-se que, ao final da operação, a situação organizacional corresponde exatamente àquela pretendida desde o início, na essência, pelo grupo BTG PACTUAL, qual seja, a titularidade direta das ações da GLOBENET (transformada em sociedade por ações em 02/05/2014) pelo fundo BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II FIP, real adquirente e, ao mesmo tempo, mantém-se o patrimônio da adquirente independente do patrimônio da empresa adquirida. Em outras palavras, resta evidenciado que não houve confusão patrimonial entre adquirente (BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II FIP) e o investimento adquirido (GLOBENET), requisito essencial para legitimar a amortização fiscal do ágio nascido na operação. Por outro lado, a empresa adquirida (GLOBENET) passa a deduzir tributariamente os encargos financeiros oriundos do financiamento de sua própria aquisição, reduzindo indevidamente seu lucro tributário com despesas contraídas por terceiros, e que em nada contribuiu para sua formação.

Observe-se que o saldo da conta corrente da empresa era “zero” no dia 16/01/2014, recebeu os créditos (depósitos) de R\$ 255.823.000,00 (debêntures adquiridas pelo Banco Santander), R\$ 370.798.883,17 (debêntures adquiridas pelo Banco Bradesco), R\$ 858.709.200,00 (recebimento do empréstimo do Banco Sumitomo Mitsui), e R\$ 339.259.642,11 (integralização de capital pelo FIP), os quais totalizam o montante de R\$ 1.824.590.725,28. Na mesma data (17/01/2014), a conta recebe três débitos que, somados, totalizam o mesmo montante, resultado na manutenção do saldo “zero” ao final do dia. Em 20/08/2019, em resposta ao item 4 do Termo de Intimação nº 13(fl.1550), a fiscalizada esclarece que o valor de R\$ 23.033.525,28 debitado na conta corrente acima apresentada refere-se à transferência equivocada realizada pela BTG PACTUAL YS para uma conta de investimentos da GLOBENET e que, percebido o equívoco, o valor foi devolvido no dia seguinte. Em relação ao valor de R\$ 22.531.200,00, esclareceu tratar-se de aumento de capital da GLOBENET, conforme 91ª Alteração do Contrato Social. Por fim, em relação ao lançamento devedor de R\$ 1.779.026.000,00, confirmou a fiscalizada tratar-se de parte do pagamento feito à empresa Oi pela aquisição da GLOBENET, e esclarece que uma pequena divergência em relação ao valor constante na memória de cálculo do ágio, apresentada em 17/01/2018 (transcrita na Subseção 4.2), deve-se a diferença cambial. O valor lá apontado utilizou a cotação de câmbio de 31/12/2013, data da contabilização do ágio na BTG PACTUAL YS (US\$ 758.000,00 x 2,3426 = R\$ 1.775.690.800,00), enquanto o valor transferido à Oi teve como base o câmbio da data da efetiva transferência bancária, em 17/01/2014 (US\$ 758.000,00 x 2,3470 = R\$ 1.779.026.000,00). A identificação das contas e dos lançamentos refletidos na contabilidade da BTG PACTUAL YS foi apresentada em demonstrativo entregue em 22/04/2019 (fl. 1385), em atendimento ao Termo de Intimação nº 09, de 11/03/2019.

A partir de julho de 2014, a fiscalizada passou a amortizar fiscalmente o valor total do ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, à razão de um sessenta avos por mês, correspondente ao valor mensal de R\$ 25.890.743,76, no

decorrer de seis anos (de julho de 2014 a junho de 2019), totalizando R\$ 155.344.462,53 em 2014, R\$ 310.688.925,07 anuais de 2015 a 2018, e R\$ 155.344.462,53 em 2019, resultando em R\$ 1.553.444.625,34 ao final do período, conforme informado no “Demonstrativo de Amortização do Ágio Fiscal” (fl. 1188) apresentado em 18/12/2018, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, cujos valores são resumidos no quadro da fl. 3.211.

Entendendo a real operação de compra da GLOBENET, não podemos aceitar que essas dívidas façam parte do balanço patrimonial da fiscalizada: os ônus correspondentes são despesas desnecessárias à atividade da GLOBENET, visto que o ativo financiado pela dívida (A própria fiscalizada) comprovadamente não gera benefício à GLOBENET, mas sim à sua sócia controladora. Esse artifício, irregular tributariamente, tem o firme propósito de reduzir única e exclusivamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que caracteriza o abuso de forma dos atos praticados. Para os anos de 2018 e 2019, em resposta ao Termo de Intimação nº 04 do presente TPDF, a fiscalizada apontou a contabilização das despesas que afetaram os resultados contábil e fiscal da própria GLOBENET, em decorrência das debêntures e do empréstimo estrangeiro, oriundos de sua aquisição, e identificou os itens da ECF em que tais despesas afetaram o resultado tributável da empresa, conforme fl. 3.212.

(...)

Levando-se em conta os fatos anteriormente narrados e relacionados às operações societárias empreendidas, as quais culminaram na incorporação da empresa BTG PACTUAL YS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A pela fiscalizada (GLOBENET CABOS SUBMARINOS S/A), há que se concluir pela ilicitude da redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL desta, por meio da dedução dos encargos de amortização do ágio, como a seguir demonstrado.

Pode-se dizer que, se o BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II FIP, Fundo de Investimento em Participações administrado pelo GRUPO BTG PACTUAL, houvesse adquirido diretamente a GLOBENET, inviabilizada estaria a fruição da amortização do ágio, já que não se atenderia o requisito legal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (reproduzidos pelo art. 386 do RIR/99) acerca da extinção dos investimentos por confusão patrimonial. Entretanto, optou-se por um outro caminho: a interposição de uma empresa veículo (BTG PACTUAL YS), que figurasse como adquirente “formal” da participação societária da empresa GLOBENET para, logo em seguida, incorporar seu acervo pela própria empresa adquirida, visando, assim, “formalmente” as condições legais para a dedutibilidade da amortização do ágio, promovendo a extinção do investimento. Assim, verifica-se claramente que a engenharia societária realizada (conforme quadros demonstrativos da Seção 3 precedentes) seria dispensável se o intuito fosse outro que não o da economia tributária, já que na verdade, a operação que de fato se pretendia era a que resultou na situação atual, qual seja, BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II FIP detém diretamente 99,99% das ações da GLOBENET. Não obstante todas as razões já apontadas nos itens anteriores que demonstram a total insubsistência da BTG PACTUAL YS, as quais demonstram de forma inequívoca sua ausência de propósito negocial, ressalte-se que toda sua movimentação financeira foi propiciada pelas integralizações de capital promovidas por sua controladora, BTG PACTUAL INFRAESTRUTURA II FIP, o que demonstra ser esta a real adquirente do negócio transacionado. Além disso, na Subseção 5.3.1 restou demonstrado que nenhum membro da Diretoria da BTG PACTUAL YS foi remunerado por aquela empresa, o que demonstra que esta não teve de fato qualquer papel no processo decisório da operação de aquisição da GLOBENET. Aliás, foi demonstrado que todos os

membros daquela Diretoria, em verdade, eram funcionários da Gestora do FIP, BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA e/ou do único Investidor do FIP com personalidade jurídica, BANCO BTG PACTUAL S/A. Afinal, a influência no processo decisório das Companhias Investidas é a própria razão da existência do FIP, o que reforça o entendimento de que este foi de fato o responsável pelas decisões tomadas.

(...)

Assim, vejamos, o empréstimo que deu origem à dívida assumida pela GLOBENET na incorporação foi integralmente utilizado para aquisição de participação societária na própria GLOBENET, gerando, ao mesmo tempo, parcela de ágio; quando da incorporação, essa participação permaneceu com os Investidores - somente que, agora, não mais através da BTG PACTUAL YS. Nessa ocasião, restou para a GLOBENET, além do passivo, o referido ágio; No entanto, ao ser amortizado, esse ágio favorece não a GLOBENET, mas o acionista, o mesmo que recebeu a participação obtida com o empréstimo. Portanto, todos os efeitos do empréstimo operam exclusivamente em favor dos Investidores, não da GLOBENET. De fato, com a manobra realizada - utilização de empresa veículo -, os passivos correspondentes às debêntures e ao empréstimo foram transferidos para a GLOBENET, de tal modo que esta passou a figurar contratualmente como responsável pelo pagamento dos encargos devidos, situação, diga-se de passagem, já prevista desde o início tanto no contrato de empréstimo como no contrato de compra e venda das quotas da GLOBENET. Entretanto, é preciso primeiramente observar que, conforme evidenciam os fatos relatados no presente TERMO, a incorporação não teve em conta exclusiva ou especialmente os interesses da GLOBENET. A incorporação foi decidida pelos seus novos controladores, os Investidores, visando atender aos seus interesses, não aos da investida. Logo, essa obrigatoriedade jurídica não é um efeito colateral, uma consequência derivada e inevitável de uma genuína atuação empresarial da GLOBENET, mas sim um efeito provocado deliberadamente por seus novos controladores em benefício próprio, sendo que dentre tais benefícios figuram vantagens fiscais ilegais.

Em conclusão, as despesas financeiras vinculadas ao passivo assumido pela GLOBENET após a incorporação da BTG PACTUAL YS operam exclusivamente em favor dos Investidores, não da GLOBENET, não sendo necessárias para a GLOBENET. Assim, não configuram despesas dedutíveis para a GLOBENET, nos termos dos artigos 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99.

Assim, a fiscalização, entendendo que a ação (utilização da BTG PACTUAL YS) teve intenção, criar o referido mecanismo, de forma deliberada e com objetivo certo de pagar menos tributos, efetuou o lançamento de ofício com a incidência da multa de ofício na sua forma qualificada (150%). Além disso, constituiu multas isoladas sobre os valores apurados a título de estimativas de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas, de acordo com a reapuração contábil realizada no curso do procedimento fiscal.

A contribuinte apresentou Impugnação em 19/01/2024, fl. 3.272, na qual alega, em síntese, que:

- Não foi intimada e jamais acessou qualquer conteúdo do processo em referência antes do dia 10/01/2024, sendo certo que as mensagens encaminhadas no e-CAC na modalidade “Comunicado”, e não “Intimação”, não abrem prazo formal para manifestação do contribuinte, conforme atestado na fl. 39 do Manual de Funcionalidades do Sistema Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC) (versão 12/01/2018): “A disponibilização de mais informações em colunas sobre os comunicados,

com destaque sobre o registro do tipo de ciência envolvido, (ver seta 02 da Fig.47) que pode se tratar de uma intimação que possui prazos definidos na legislação para efetuar alguma ação, ou um simples comunicado (...).” Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/servicos/mnual-simplificado-do-e-processo.pdf>.

- As operações societárias praticadas deram-se de forma lícita e adequada para atingir o objetivo final pretendido, qual seja: o ingresso do FIP no controle da Impugnante, uma das maiores provedoras de telecomunicações por atacado das Américas, resultando em mais um relevante investimento do Grupo no segmento de private equity de infraestrutura e aumentando o alcance e competitividade da Impugnante no mercado nacional e internacional – o que, conforme será evidenciado a seguir, somente foi possível em razão do papel fundamental desempenhado pela BTG Pactual YS. A DRJ, ao analisar os mesmos fatos aqui em discussão (processo administrativo nº 16561.720078/2019-47), decidiu que o planejamento tributário em questão é lícito e com efetivo propósito negocial.

- A participação do Grupo BTG Pactual no referido FIP se limita ao Banco BTG Pactual S.A. (“Banco BTG Pactual”), que possui menos de 18% de suas cotas (skin in the game), mas detém a gestão das decisões de investimento. Esta estrutura é padrão na indústria de fundos e visa alinhar os interesses de todos os agentes e ao mesmo tempo deixar claro os papéis e responsabilidades do gestor e cotista. 26. Portanto não se deve confundir, em nenhum momento, o patrimônio do Grupo BTG Pactual com a Impugnante e vice-versa, dado que a estrutura do FIP não permite essa confusão.

- BTG Pactual YS possuía propósitos negociais e específicos, pois sua participação no negócio foi imprescindível à realização da aquisição alavancada na forma como pretendida pelo FIP (gerando, assim, um incremento do retorno aos investidores e garantindo uma exposição segura de patrimônio do FIP ao investimento, como será demonstrado adiante). Ademais, a participação da BTG Pactual YS também possibilitava, por exemplo, (i) adquirir a integralidade das cotas da Impugnante sem intermediadores (como por exemplo, eventual interferência do administrador do Fundo que poderia acarretar atrasos nas negociações, com possíveis entraves na sua conclusão); (ii) a entrada de outros investidores que não estavam interessados em investir em um fundo de investimentos brasileiro, ou seja, a BTG Pactual YS poderia ter parceiros; e (iii) a realização de outros investimentos pelo BTG Pactual Infraestrutura II FIP, por meio da BTG Pactual YS, utilizando, de mesma forma, empréstimos bancários, caso surgissem outras oportunidades de negócio.

- A maior parte dos recursos utilizados na aquisição da Globenet (mais de 80%) se originou das captações em comento, realizadas diretamente pela BTG Pactual YS. Importante mencionar, outrossim, que não havia qualquer garantia pelo FIP em relação à captação dos recursos, o que reforça a constatação de que a dívida foi contraída, de fato, pela própria BTG Pactual YS, sendo assim a “real adquirente” da Impugnante.

- A BTG Pactual YS figura como “real adquirente” no caso, por ter sacrificado seu patrimônio para adquirir o investimento, enquanto a Globenet é a efetiva investida por ser o efetivo alvo do investimento. Necessário ponderar que a tentativa da Fiscalização de desqualificar a BTG Pactual como investidora pelo fato de esta ter recebido parte (menos de 20%) dos recursos do BTG Pactual Infraestrutura II FIP, gerido pelo BTG Pactual, anteriormente à aquisição, não pode prosperar. O desembolso / sacrifício financeiro partiu, sim, da holding BTG Pactual YS, na medida em que tais valores, juntamente com o montante captado com a emissão de debêntures e empréstimo bancário (mais de 80% do valor aplicado na aquisição, sem qualquer garantia oferecida pelo FIP), passaram a constituir seu patrimônio e, somente após, foram dispendidos para a aquisição do controle da Globenet.

- Para que a amortização do ágio seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o legislador ordinário estabeleceu, apenas e tão somente (i) que ocorresse a aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária adquirida com ágio; (ii) que houvesse a absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida, consoante previsão expressa do artigo 8º); e (iii) que a fundamentação econômica do ágio fosse lastreada em expectativa de rentabilidade futura. Com efeito, aplicando-se as aludidas normas ao presente caso concreto, tem-se que os requisitos legais para registro e amortização do ágio foram integralmente cumpridos, isto porque: (i) houve a efetiva aquisição das cotas da Globenet pela BTG Pactual YS, mediante pagamento integral em dinheiro; (ii) foi efetivada a incorporação da BTG Pactual YS pela Globenet (incorporação reversa, nos termos do artigo 8º da Lei nº 9.532/97); e (iii) o ágio pago pela BTG Pactual YS foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia investida (Globenet), conforme estudo interno posteriormente ratificado em laudo de avaliação.

- O conceito do “propósito negocial” não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em ensinamentos doutrinários, os quais foram refletidos na jurisprudência atual, motivo pelo qual deve ser afastada a sua aplicação em razão do princípio da legalidade.

- Uma sociedade holding pura não é constituída para ter empregados, na medida em que seu objeto social corresponde unicamente a deter participações societárias em outras companhias. Embora a Autoridade Fiscal busque questionar a “capacidade econômica e financeira” desta sociedade, verifica-se que se equivoca, pois desconsidera a própria natureza e características das sociedades holding. Tal circunstância fica clara na alegação fiscal de que a BTG Pactual YS “não possuía qualquer atividade produtiva” (fl. 15 do TVF). Como demonstrado, as sociedades holding prescindem de quaisquer dos aspectos mencionados no TVF que caracterizariam uma sociedade empresária, voltada à produção de bens ou à prestação de serviços, tratando-se de sociedade cuja natureza e objetivo são, exclusivamente, a detenção de participação societária em outras sociedades.

- A decisão pela aquisição alavancada não estava atrelada a um propósito fiscal, como busca sustentar a Autoridade Fiscal. Pelo contrário, decorreu de aspectos negociais e gerenciais essenciais para o sucesso do investimento na Globenet. Frise-se, sem a realização da alavancagem, o FIP não teria atendido aos fatores expostos, o que certamente obstaria a possibilidade de avançar na negociação com o Grupo Oi.

- Não se pode olvidar que a tributação sobre o ganho de capital na operação em tela foi efetivamente recebida pelas Autoridades Fiscais brasileiras. Considerando-se este fator, relevante sob o ponto de vista arrecadatário, é lícito que, na outra “ponta” da operação, se amortize o ágio como “contrapartida” da tributação imediata do ganho de capital no Brasil.

- O requisito trazido pela legislação fiscal para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em virtude de (i) incorporação, (ii) fusão ou (iii) cisão (ou a absorção reversa do patrimônio da investidora pela investida), o qual foi integralmente cumprido no caso concreto, em que houve a incorporação reversa da BTG Pactual YS pela Globenet, ora Impugnante.

- Quando a BTG Pactual YS adquiriu a Impugnante, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi incorporada pela adquirida, ocorreu o encontro entre o investimento e o ágio (“confusão patrimonial”), possibilitando o início de sua amortização fiscal.

- Em diversos casos já julgados pelo CARF se entendeu que a utilização de “empresas veículo” não pode invalidar a amortização fiscal do ágio.

- Deve ser, ao menos, reconhecida a improcedência do auto de infração de CSLL, já que não há que se falar em adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis, inclusive as despesas decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal.

- É importante salientar que a DRJ, ao julgar a Impugnação apresentada nos autos do processo administrativo nº 16561.720078/2019-47, que trata dos mesmos fatos aqui discutidos, relativos a períodos anteriores, afastou a multa qualificada. De fato, as razões de decidir transcritas no voto em questão muito bem concluem que o contribuinte que age de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócio (hipótese dos autos), ainda que com fins de reduzir a carga tributária, não enseja a aplicação da multa qualificada, quando não demonstradas pela Fiscalização que foram praticadas, de maneira dolosa, as hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio). Com efeito, o dolo não se confunde com a intenção do contribuinte de realizar o ato desconsiderado pela Autoridade Fiscal para fins fiscais.

- Ao fim, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da Impugnação, pelas razões expostas, para o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos, com o consequente reestabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL. Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega ad argumentandum, requereu, subsidiariamente, que (i) seja reconhecida a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das parcelas consideradas indedutíveis pela Autoridade Fiscal, decorrentes da amortização do ágio e despesas financeiras, por absoluta ausência de previsão legal; (ii) seja reconhecida a impossibilidade da qualificação da multa de ofício ou, ao menos, que (iii) a multa de ofício seja reduzida para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor dos créditos tributários em questão, na esteira da jurisprudência do STF; (iv) seja determinado o cancelamento das multas isoladas, em razão, tanto do encerramento dos anos-base, quanto da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, bem como em razão do erro em sua apuração; e (v) caso o julgamento não se dê por unanimidade de votos, haja a aplicação do artigo 112 do CTN, afastando-se, da mesma forma, as penalidades impostas.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (e-fls. 4913 e ss) não conheceu da impugnação apresentada em 19/01/2024 (fl. 3.272), por considerá-la intempestiva, mantendo o crédito tributário em litígio.

Asseverou a Primeira Instância que o registro de mensagem (da ciência do auto de infração) de ato oficial na caixa postal da contribuinte foi feito no dia 30/11/2023. Mas, que a data da ciência, para fins processuais, é a data em que o destinatário efetuou consulta à mensagem na sua caixa postal, evento ocorrido em 06/12/2023. Depois de destacar que o conteúdo da mensagem, descrito no recibo de abertura da mensagem, era o auto de infração IRPJ/CSLL e Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 3608), asseverou a DRJ que “deve o contribuinte ser considerado intimado na data em que efetuou a consulta à mensagem ou ao documento (art. 23, § 2º, III, "b" do Decreto nº 70.235/72) ou com o decurso dos 15 (quinze) dias, contados do dia seguinte ao registro da comunicação na Caixa Postal eletrônica (art. 23, § 2º, III, "a" do Decreto nº 70.235/72)”. Prevaleceu, para a DRJ a data que primeiro ocorreu, 06/12/2023. Nos termos da DRJ:

A contribuinte, em breve preliminar de tempestividade, expõe uma distinção entre “intimações” e “comunicados”, com base no Manual de Funcionalidades do Sistema Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC), alegando que o

ato publicado em sua Caixa Postal que deu a ciência dos elementos do Auto de Infração se tratou de um comunicado e não de uma intimação, sem apresentar elementos que comprovem o alegado. Inexiste, a partir dos elementos trazidos aos autos, qualquer elemento que permita uma distinção entre os tipos de atos indicados.

Ainda que existisse, impõe-se observar o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual a existência do ato processual não se constitui em um fim em si mesmo, mas representa um instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade, quando não causa prejuízo às partes.

O contribuinte recebeu mensagem com os documentos relativos ao Auto de Infração, dentro dos quais constam, além dos elementos essenciais ao ato, os prazos para assunção das providências possíveis ao contribuinte diante do termo disponibilizado na sua caixa de mensagens em 30/11/2023.

Diferentemente seria o caso de a contribuinte demonstrar que não atendeu os prazos recursais em razão de, efetivamente, não ter tido acesso ao comunicado oficial dando conta dos documentos que compuseram a autuação, por motivos alheios a sua vontade. Não foi o caso.

A contribuinte apresentou Impugnação em 19/01/2024. A considerar como ciência a abertura de mensagem feita no dia 06/12/2023, o termo final do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da Impugnação se deu em 05/01/2024. Estas são as datas que devem ser consideradas para o deslinde do caso em tela.

Cientificado do acórdão da DRJ em 25/06/2024, segundo Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 3632), em que consta que a ciência se deu: *“pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 25/06/2024, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235/72”*, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 16/07/2024 (e-fl. 3635), em que repete o argumento de preliminar de intempestividade (de que as mensagens encaminhadas no e-CAC constavam na modalidade “Comunicado”, e não “Intimação”) e de mérito da impugnação, e adiciona argumentos e instrução quanto ao apelo pelo afastamento da intempestividade. Em destaque:

(...)

7. Para desconstituir as equivocadas alegações da Turma Julgadora *a quo*, a Recorrente descreverá, etapa por etapa, os fatos ocorridos no período em discussão, demonstrando-se, de forma inequívoca, que a data de ciência dos autos de infração impugnados é **10/01/2024**, quando efetivamente ocorre o **primeiro acesso aos documentos** necessários para o exercício do seu direito de defesa.

8. Pois bem. Conforme antecipado acima, em 30/11/2023, a Recorrente recebeu, em sua caixa postal no DTE, um Comunicado referente ao Processo Administrativo nº 17459.720053/2023-60:

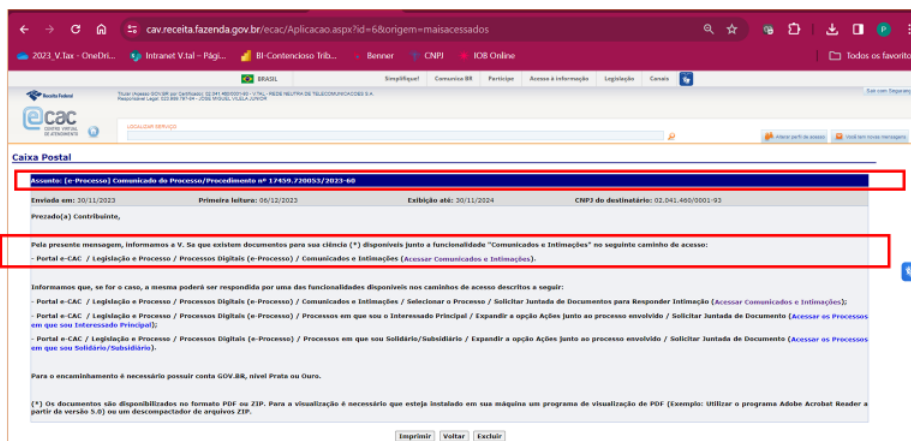
	Assunto da Mensagem	Enviada em	Exibição até
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 2040073105106. Processo: 17459.720053/2023-60 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	19/01/2024	28/09/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[DCPF] Original Recepcionada	18/01/2024	17/07/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Redarf net - Pedido eletrônico de ratificação	17/01/2024	17/05/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Redarf net - Pedido eletrônico de ratificação	17/01/2024	17/05/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Notificação de recebimento de mensagem e-MAC - Mensagem nº 272842 (nova)	16/01/2024	25/09/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Notificação de recebimento de mensagem e-MAC - Mensagem nº 272842 (nova)	16/01/2024	16/04/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Notificação de recebimento de mensagem e-MAC - Mensagem nº 272726 (nova)	05/01/2024	05/04/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5429603100152. Processo: 18274.758193/2023-31 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos	02/01/2024	11/09/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 2047914205796. Processo: 14485.000276/2007-81 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	29/12/2023	07/09/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[DCPF] Original Recepcionada	21/12/2023	19/06/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	IMPORTANTE: Expiração de Procuração Eletrônica	21/12/2023	18/12/2038
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 13032.914590/2023-29	20/12/2023	20/08/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5429603100152. Processo: 18274.758193/2023-31 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	20/12/2023	20/08/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.920245/2018-88	14/12/2023	-
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5427744803800. Processo: 10166.723601/2013-88 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos	11/12/2023	20/08/2037
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.941861/2020-97	07/12/2023	-
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.938848/2013-21	06/12/2023	-
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Comunicado do Processo/Procedimento nº 13032.483128/2021-12	30/11/2023	30/11/2024
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Comunicado do Processo/Procedimento nº 17459.720053/2023-60	30/11/2023	30/11/2024

9. A partir da análise do *print* de sua caixa postal acima reproduzido, é possível notar duas particularidades: (i) o Comunicado recebido não trazia qualquer indicação de que se trataria de uma **intimação** e (ii) diferentemente das demais mensagens referentes a eventos cientificáveis, não havia a indicação do ponto de exclamação ao lado da mensagem (!).

(...)

11. Em outras palavras, o mero registro do envio do referido Comunicado a sua caixa postal eletrônica tornava impossível à Recorrente deduzir que tal mensagem se referia a uma intimação ou a qualquer abertura de prazo.

12. Tampouco o conteúdo da mensagem aberta pela Recorrente dava conta de que se estava diante de um prazo a ser cumprido. Nesse sentido, veja-se o *print* da abertura do Comunicado em questão, que apenas informava a respeito da disponibilização de documentos no processo, sem nada mencionar sobre a efetivação de ciência naquele momento, ou sobre a necessidade de cumprimento de prazos processuais:



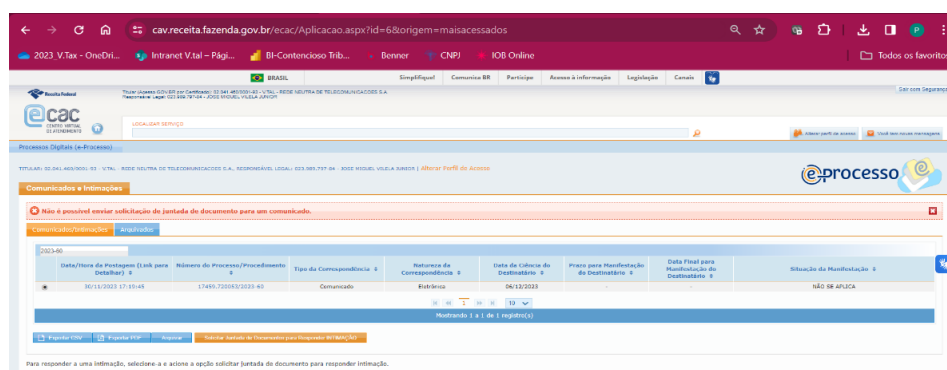
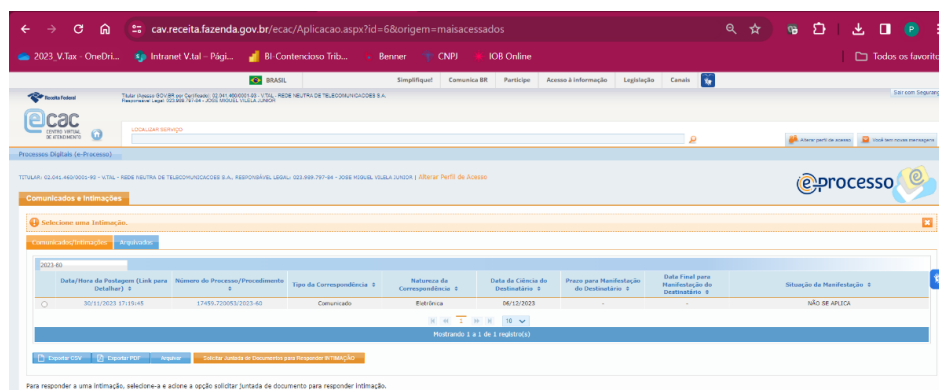
(...)

14. Além disso, após a abertura deste Comunicado, a Recorrente não foi informada a respeito de nenhum prazo em curso pelo sistema e-CAC. Isso se confirma, por exemplo, a partir da análise da tela de "Comunicados e Intimações" referentes ao Processo Administrativo:

(...)

17. Também sequer era possível "responder" ao Comunicado recebido com a apresentação da Impugnação via a opção "Solicitar Juntada de Documentos para Responder

INTIMAÇÃO”, já que, em não sendo uma **Intimação** e sim um **Comunicado**, não havia prazo a ser cumprido:



18. Sobre a opção “Solicitar Juntada de Documentos para Responder INTIMAÇÃO”, a Recorrente informa que o próprio Manual de Funcionalidades do Sistema de Controle de Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC)³ (“Manual e-CAC”) prevê a importância de sua utilização “para que o sistema possa realizar automaticamente a associação da intimação com a resposta apresentada pelo cidadão” (fls. 50 do Manual e-CAC):

IMPORTANTE: Se a Solicitação de Juntada para responder uma INTIMAÇÃO for realizada pela funcionalidade Solicitar Juntada de Documentos descrita no item 1.08 deste manual (e não por esta opção da fig. 47), o sistema não fará a associação automática da intimação a defesa apresentada, deixando o controle automático desta Intimação como PENDENTE DE MANIFESTAÇÃO.

19. A Recorrente, então, impossibilitada de responder quaisquer tipos de intimação e sem o conhecimento sobre o **teor** dos autos de infração lavrados contra si, realiza a abertura dos documentos anexos ao Comunicado em **10/01/2024**, termo inicial da contagem do prazo de 30 dias para a Impugnação, momento em que efetivamente tomou ciência do processo administrativo ora em curso.

20. Em verdade, somente quando a Recorrente acessou o seu Relatório de Situação Fiscal em **09/01/2024** e notou a indicação deste processo administrativo é que se identificou a necessidade de manifestação naquele processo (“AGUARDANDO PRAZO – COM PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO”) e foram acessados os documentos anexos ao dito Comunicado:

(...)

I.2 A DIFERENÇA ENTRE COMUNICADOS E INTIMAÇÕES NO ÂMBITO DO E-CAC

24. Como antecipado, para o Acórdão Recorrido, a mera abertura do Comunicado (06/12/2023) pela Recorrente seria suficiente para se considerar a intimação da lavratura dos autos de infração realizada e, a partir daí, ter início a contagem do prazo de 30 dias para a apresentação da Impugnação.

25. Ocorre que, para fins legais e procedimentais, não é possível que as Autoridades Fiscais cientifiquem os contribuintes da necessidade da prática de atos processuais por meio de simples comunicados. Nesse sentido, veja-se o que dispõe o Manual e-CAC a respeito do tema (fls. 47):

As principais ações da funcionalidade “Comunicados e Intimações” são:

- O Gerenciamento pelo próprio Cidadão dos Comunicados que deseja arquivar, permitindo melhor acompanhar na ABA “Comunicador/Intimações” aqueles que considera como seu foco principal de gerenciamento. (Ver seta 01 da Fig.45)
- A disponibilização de mais informações em colunas sobre os comunicados, com destaque sobre o registro do tipo de ciência envolvido, (ver seta 02 da Fig.45) que pode se tratar de uma intimação que possui prazos definidos na legislação para o cidadão se manifestar e por consequência efetuar sua defesa, ou um simples comunicado, meio de comunicação utilizado pela Receita Federal para viabilizar transparência e alertar que atos administrativos importantes foram juntados ao processo. (g.n.)

26. Como se pode notar do trecho destacado acima, os comunicados e as intimações possuem objetivos completamente diferentes. Enquanto os comunicados são utilizados em comunicações de caráter informativo, as intimações são verdadeiros atos processuais que formalizam a ciência do contribuinte sobre determinada abertura de prazo para sua manifestação.

(...)

30. Importante esclarecer que as mensagens “importantes” para fins do previsto no artigo 12, caput da IN RFB nº 2.066/2022 são aquelas sinalizadas com um ponto de exclamação (!) na caixa postal, o que, vale ressaltar, não foi o caso do Comunicado recebido pela Recorrente:

(...)

VOTO VENCIDO

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo. Cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço parcialmente, apenas para analisar a intempestividade da Impugnação declarada pela Primeira Instância.

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 4956 e ss) em que a contribuinte se insurge contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 4913 e ss) que não conheceu da impugnação, por considerá-la intempestiva, mantendo o crédito tributário em litígio, sem análise do mérito.

No Recurso Voluntário a Recorrente repete o argumento, trazida em nota de rodapé, que fundamenta a preliminar de intempestividade da Impugnação (de que as mensagens encaminhadas no e-CAC constavam na modalidade “Comunicado”, e não “Intimação”), além dos argumentos de mérito, e adiciona argumentos e instrução documental quanto ao apelo pelo afastamento da intempestividade. Em adição a Recorrente alega que:

- em 30/11/2023, a Recorrente recebeu, em sua caixa postal no DTE, um Comunicado referente ao Processo Administrativo nº 17459.720053/2023-60, com duas particularidades: (i) o Comunicado recebido não trazia qualquer indicação de que se trataria de uma intimação e (ii) diferentemente das demais mensagens referentes a eventos cientificáveis, não havia a indicação do ponto de exclamação ao lado da mensagem (!).
- o mero registro do envio do referido Comunicado a sua caixa postal eletrônica tornava impossível à Recorrente deduzir que tal mensagem se referia a uma intimação ou a qualquer abertura de prazo.
- tampouco o conteúdo da mensagem aberta pela Recorrente dava conta de que se estava diante de um prazo a ser cumprido.
- além disso, após a abertura deste Comunicado, a Recorrente não foi informada a respeito de nenhum prazo em curso pelo sistema e-CAC.
- sequer era possível “responder” ao Comunicado recebido com a apresentação da Impugnação via a opção “Solicitar Juntada de Documentos para Responder INTIMAÇÃO”, já que, em não sendo uma Intimação e sim um Comunicado, não havia prazo a ser cumprido:
- a Recorrente, então, impossibilitada de responder quaisquer tipos de intimação e sem o conhecimento sobre o teor dos autos de infração lavrados contra si, realiza a abertura dos documentos anexos ao Comunicado em 10/01/2024, termo inicial da contagem do prazo de 30 dias para a Impugnação, momento em que efetivamente tomou ciência do processo administrativo ora em curso.
- não é possível que as Autoridades Fiscais cientifiquem os contribuintes da necessidade da prática de atos processuais por meio de simples comunicados. Nesse sentido, veja-se o que dispõe o Manual e-CAC a respeito do tema (fls. 47):
- as mensagens “importantes” para fins do previsto no artigo 12, caput da IN RFB nº 2.066/2022 são aquelas sinalizadas com um ponto de exclamação (!) na caixa postal, o que, vale ressaltar, não foi o caso do Comunicado recebido pela Recorrente:

(...)

Entendo que, apesar da alegação de diversas dificuldades em entender que estava sendo intimado de um auto de infração com abertura de prazo para se manifestar (nomeação da mensagem como comunicado, falta de destaque da mensagem (“!”), impossibilidade de responder via a opção “Solicitar Juntada de Documentos para Responder Intimação”, etc...), a data da ciência, para fins processuais, é a data em que o destinatário efetuou consulta à mensagem na sua caixa postal, evento comprovadamente ocorrido em 06/12/2023, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235/72. Ou seja, mesmo que qualquer das alegadas intercorrências dificultasse o entendimento sobre o que se tratava a mensagem, o fato constatado é que o contribuinte acessou a mensagem (e teve ciência do seu teor), evento suficiente para caracterizar a ciência do auto de infração, conforme a disposição legal citada.

Adicione-se que, conforme descrição abaixo, apresentada ao contribuinte ao acessar a mensagem atinente aos autos de infração, não poderia caber nenhuma dúvida, a partir de então, de que se tratava de cientificação de autos de infração de IRPJ e CSLL, a despeito do contribuinte ter aberto ou não os documentos anexos à mensagem:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 17459.720053/2023-60
INTERESSADO: 02041460000193 - V.TAL - REDE NEUTRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S.A.

**TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM
COMUNICADO**

O destinatário foi cientificado, com acesso aos documentos relacionados abaixo, pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, na data de 06/12/2023.

Data do registro da mensagem na Caixa Postal: 30/11/2023
17:19:45

Auto de Infração - IRPJ - Processo 17459-720.053/2023-60
Auto de Infração - CSLL - Processo 17459-720.053/2023-60
Orientações Gerais ao Contribuinte - Processo 17459-
720.053/2023-60
Termo de Verificação Fiscal - Processo 17459-720.053/2023-60
Planilha de Cálculo - Documento 01 - Glosas
Planilha de Cálculo - Documento 02 - Cálculo Multa Isolada
Estimativa Mensal IRPJ e CSLL
Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - Tepf -
08.1.69.00-2022-00066-1 e Ciência de Lançamento Processo nº
17459.720053/2023-60

DATA DE EMISSÃO : 06/12/2023

RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA
Formalizar Processo / Dossiê
EFIEX-DIFIS2-DEOPE-SPO-SP

Desta forma, irretocável a conclusão da DRJ, de que a data da ciência, para fins processuais, é a data em que o destinatário efetuou consulta à mensagem na sua caixa postal, evento ocorrido em 06/12/2023. Depois de destacar o conteúdo da mensagem, descrito no recibo de abertura da mensagem, como auto de infração IRPJ/CSLL e Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 3608), a DRJ asseverou com exatidão que “deve o contribuinte ser considerado intimado na data em que efetuou a consulta à mensagem ou ao documento (art. 23, § 2º, III, "b" do Decreto nº 70.235/72) ou com o decurso dos 15 (quinze) dias, contados do dia seguinte ao registro da comunicação na Caixa Postal eletrônica (art. 23, § 2º, III, "a" do Decreto nº 70.235/72)”. Deve prevalecer, então, a data que primeiro ocorreu, 06/12/2023.

Por fim, afasto a alegação da Recorrente de que estaria impossibilitada de responder quaisquer tipos de intimação, tendo-se em vista que foi apresentada Impugnação em 19/01/2024, só que intempestiva.

Desta forma, adoto as razões da Primeira Instância, como razão de decidir:

Antes de recuperar dispositivos que regulamentam a ciência dos atos processuais, trazemos informações fundamentais para a análise da tempestividade da apresentação da Impugnação ora em análise.

A primeira data de interesse é o registro de mensagem de ato oficial na caixa postal da contribuinte, feito no dia 30/11/2023, conforme tela a seguir:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 17459.720053/2023-60
INTERESSADO: 02041460000193 - V.TAL - REDE NEUTRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S.A.

**TERMO DE REGISTRO DE MENSAGEM DE ATO OFICIAL NA
CAIXA POSTAL
COMUNICADO**

O destinatário recebeu mensagem, com acesso aos documentos relacionados abaixo, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 30/11/2023 17:19:45.

Auto de Infração - IRPJ - Processo 17459-720.053/2023-60

Auto de Infração - CSLL - Processo 17459-720.053/2023-60

Orientações Gerais ao Contribuinte - Processo 17459-720.053/2023-60

Termo de Verificação Fiscal - Processo 17459-720.053/2023-60

Planilha de Cálculo - Documento 01 - Glosas

Planilha de Cálculo - Documento 02 - Cálculo Multa Isolada Estimativa Mensal IRPJ e CSLL

Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - Tepf - 08.1.69.00-2022-00066-1 e Ciência de Lançamento Processo nº 17459.720053/2023-60

A data da ciência, para fins de prazos processuais, será a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem na sua Caixa Postal ou abrir o documento objeto da ciência, não o fazendo, o 15º (décimo quinto) dia após a data de entrega acima informada.

DATA DE EMISSÃO : 30/11/2023

Nos termos ditos no próprio ato, a data da ciência, para fins processuais, é a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem na sua caixa postal, evento ocorrido em 06/12/2023, conforme exposto na tela a seguir:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 17459.720053/2023-60
INTERESSADO: 02041460000193 - V.TAL - REDE NEUTRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S.A.

**TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM
COMUNICADO**

O destinatário foi cientificado, com acesso aos documentos
relacionados abaixo, pela abertura da mensagem da ciência na sua
Caixa Postal, na data de 06/12/2023.

Data do registro da mensagem na Caixa Postal: 30/11/2023
17:19:45

Auto de Infração - IRPJ - Processo 17459-720.053/2023-60
Auto de Infração - CSLL - Processo 17459-720.053/2023-60
Orientações Gerais ao Contribuinte - Processo 17459-
720.053/2023-60
Termo de Verificação Fiscal - Processo 17459-720.053/2023-60
Planilha de Cálculo - Documento 01 - Glosas
Planilha de Cálculo - Documento 02 - Cálculo Multa Isolada
Estimativa Mensal IRPJ e CSLL
Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - Tepf -
08.1.69.00-2022-00066-1 e Ciência de Lançamento Processo nº
17459.720053/2023-60

DATA DE EMISSÃO : 06/12/2023

RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA
Formalizar Processo / Dossiê
EFIEX-DIFIS2-DEOPE-SPO-SP

Posteriormente, em 10/01/2024, veja tela a seguir, a contribuinte acessou o teor dos
documentos compreendidos pela autuação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 17459.720053/2023-60
INTERESSADO: V.TAL - REDE NEUTRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S.A.

TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO
COMUNICADO

O Contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 10/01/2024 16:37h, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital (e-Processo), no Portal e-CAC, através da opção Comunicados/Intimações, os quais já se encontravam disponibilizados desde 30/11/2023 na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico.

Orientações Gerais ao Contribuinte - Processo 17459-720.053/2023-60

Auto de Infração - IRPJ - Processo 17459-720.053/2023-60

Planilha de Cálculo - Documento 01 - Glosas

Auto de Infração - CSLL - Processo 17459-720.053/2023-60

Planilha de Cálculo - Documento 02 - Cálculo Multa Isolada Estimativa Mensal IRPJ e CSLL

Termo de Verificação Fiscal - Processo 17459-720.053/2023-60

Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - Tepf - 08.1.69.00-2022-00066-1 e Ciência de Lançamento Processo nº 17459.720053/2023-60

Contribuinte: 02.041.460/0001-93 V.TAL - REDE NEUTRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S.A. (ou seu Representante Legal)

DATA DE EMISSÃO : 10/01/2024

A esta altura, porém, o termo inicial da contagem do prazo para apresentação da Impugnação já estava em curso, senão vejamos. O artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 assim prevê sobre a intimação por meio eletrônico:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data **registrada** no comprovante de **entrega** no **domicílio tributário** do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar **consulta** no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - O endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - O endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informá-lo-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifo nosso)

Com isso, deve o contribuinte ser considerado intimado na data em que efetuou a consulta à mensagem ou ao documento (art. 23, § 2º, III, "b" do Decreto nº 70.235/72) ou com o decurso dos 15 (quinze) dias, contados do dia seguinte ao registro da comunicação na Caixa Postal eletrônica (art. 23, § 2º, III, "a" do Decreto nº 70.235/72). Neste sentido, vejamos as decisões a seguir colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 INTIMAÇÃO. MEIO ELETRÔNICO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO. INTEMPESTIVIDADE. RECURSO. NÃO CONHECIDO.

Considera-se Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) a Caixa Postal atribuída ao contribuinte pela Administração Tributária e disponibilizada no e-CAC, implementada mediante Termo de Opção com expresse consentimento do contribuinte, ocasião em que Receita Federal fornece as orientações devidas acerca da sua utilização e manutenção, bem como sua implicação no processo administrativo fiscal. Considera-se o contribuinte cientificado por meio eletrônico pelo decurso de prazo de quinze dias da disponibilização da intimação à contribuinte no e-CAC (art. 23, III, "a" do Decreto nº 70.235/72) quando a contribuinte não tem acesso, dentro desse prazo, ao teor dos documentos pela abertura dos arquivos digitais respectivos (art. 23, III, "b" do Decreto nº 70.235/72). Tendo decorrido o prazo legal para interposição do recurso voluntário, dele não se toma conhecimento.

DECADÊNCIA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. A decadência pode ser conhecida de ofício pelo julgador, inclusive em caso de recurso não conhecido por intempestividade.

IOF. FATO GERADOR. DECADÊNCIA. CONTAGEM. A contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário referente ao IOF incidente sobre operações de crédito realizadas por meio de conta corrente inicia-se quando for entregue ou disponibilizado o objeto da obrigação, o que não se confunde com a data em que é celebrado o contrato. Recurso Voluntário não conhecido (Acórdão nº 3402-005.285 - PAF nº 10283.720537/2014-28)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 25/02/2011 RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso voluntário apresentado após o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância. Efetiva-se a ciência através do domicílio tributário eletrônico fornecido pelo contribuinte por decurso de prazo, que ocorre quinze dias após a disponibilização da intimação, ou no dia da abertura do documento, o que ocorrer primeiro. (Acórdão nº 3001-000.318 – PAF nº 10855.906156/2012-41)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO. OPÇÃO.

Ao optar pelo DTE, o contribuinte se obriga às condições integrais do Termo de Opção, inclusive a de realizar o acompanhamento das mensagens registradas em sua caixa postal eletrônica, inviabilizando qualquer argumento contrário às suas cláusulas.

CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. COMUNICAÇÃO POR MEIO ELETRÔNICO. Considera-se eficaz a ciência de auto de infração quando realizada por meio eletrônico (internet) no Domicílio Tributário Eletrônico DTE eleito pelo contribuinte perante a Receita Federal, nos termos do processo administrativo fiscal.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO LEGAL DE RECURSO. Constatado nos autos que a Impugnação foi apresentada após o transcurso do prazo de trinta dias da intimação válida, deve-se considerá-la intempestiva. (Acórdão nº 1301-002.999 – PAF nº 12448.724787/2016-02)

A contribuinte, em breve preliminar de tempestividade, expõe uma distinção entre “intimações” e “comunicados”, com base no Manual de Funcionalidades do Sistema Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC), alegando que o ato publicado em sua Caixa Postal que deu a ciência dos elementos do Auto de Infração se tratou de um comunicado e não de uma intimação, sem apresentar elementos que comprovem o alegado. Inexiste, a partir dos elementos trazidos aos autos, qualquer elemento que permita uma distinção entre os tipos de atos indicados.

Ainda que existisse, impõe-se observar o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual a existência do ato processual não se constitui em um fim em si mesmo, mas representa um instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade, quando não causa prejuízo às partes.

O contribuinte recebeu mensagem com os documentos relativos ao Auto de Infração, dentro dos quais constam, além dos elementos essenciais ao ato, os prazos para assunção das providências possíveis ao contribuinte diante do termo disponibilizado na sua caixa de mensagens em 30/11/2023.

Diferentemente seria o caso de a contribuinte demonstrar que não atendeu os prazos recursais em razão de, efetivamente, não ter tido acesso ao comunicado oficial dando conta dos documentos que compuseram a autuação, por motivos alheios a sua vontade. Não foi o caso.

A contribuinte apresentou Impugnação em 19/01/2024. A considerar como ciência a abertura de mensagem feita no dia 06/12/2023, o termo final do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da Impugnação se deu em 05/01/2024. Estas são as datas que devem ser consideradas para o deslinde do caso em tela.

É suficiente a ciência do ato postado na caixa postal como critério para determinação do termo inicial, mas ainda que adotássemos a contagem do prazo de 15 (quinze) dias contados do dia seguinte ao registro da comunicação na Caixa Postal eletrônica, o termo inicial para a contagem do prazo para apresentação da Impugnação se iniciaria em 15/12/2023 (quinze dias após a data da disponibilização dos documentos, que foi o dia 30/11/2023).

Como esta data caiu em uma sexta-feira, o prazo de 30 dias se iniciaria a contagem no dia 18/12/2023, transcorrendo o período de 30 (trinta) dias no dia 16/01/2024, portanto, antes ainda da efetiva apresentação da Impugnação, que se deu tardiamente em 19/01/2024.

É dizer que seja qual for o critério adotado para definição do termo inicial da contagem do prazo, resta flagrante a intempestividade de sua interposição, o que impede o seu conhecimento e análise dos argumentos de defesa.

Conclusão Ante o exposto, voto por considerar não conhecida a Impugnação, mantendo o crédito tributário contestado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Cristiane Pires Mcnaughton**, redatora designada.

Apresento, a seguir, minha divergência do Ilustre relator.

A decisão de piso houve por bem não conhecer da Impugnação do ora Recorrente por entender que a ciência da lavratura dos autos de infração teria ocorrido em 06/12/2023, quando a Recorrente acessou o “Comunicado” enviado a sua caixa postal eletrônica. Nesses termos, considerou a Turma Julgadora a *quo* que, tendo a Recorrente apresentado a sua Impugnação em 19/01/2024, restou “flagrante a intempestividade de sua interposição, o que impede o seu conhecimento e análise dos argumentos de defesa”

A Recorrente, por sua vez, defende, em apertada síntese, que “Comunicado” se distingue de “Intimação” e, portanto, não poderia ser prejudicada por um erro do sistema da Receita Federal do Brasil. Vejamos a sequência dos acontecimentos para entender melhor a celeuma:

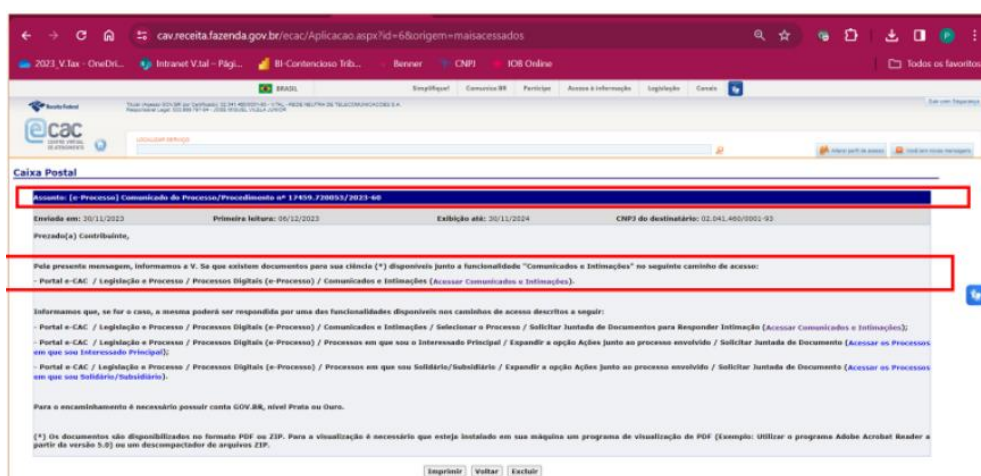
Em 30/11/2023, a Recorrente recebeu, em sua caixa postal no DTE, um Comunicado referente ao Processo Administrativo nº 17459.720053/2023-60:

	Remetente	Assunto da Mensagem	Enviada em	Exibida em
1	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 2040073105106, Processo: 17459.720053/2023-60 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	18/01/2024	18/01/2024
2	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[DCTF] Original Recepcionada	18/01/2024	17/01/2024
3	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Redarf nat - Pedido eletrônico de retificação	17/01/2024	17/01/2024
4	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Redarf nat - Pedido eletrônico de retificação	17/01/2024	17/01/2024
5	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 204328722894, Processo: 10880.920245/2018-88 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	16/01/2024	25/06/2023
6	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Notificação de recebimento de mensagem e-MAC - Mensagem nº 273842 (nova)	16/01/2024	16/04/2024
7	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	Notificação de recebimento de mensagem e-MAC - Mensagem nº 272726 (nova)	02/01/2024	09/04/2024
8	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5429603100152, Processo: 18274.758193/2023-31 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos	02/01/2024	11/06/2023
9	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 2047914205796, Processo: 14485.000276/2007-81 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	28/12/2023	07/06/2023
10	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[DCTF] Original Recepcionada	21/12/2023	16/06/2024
11	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	IMPORTANTE! Exigência de Precaução Eletrônica	21/12/2023	18/12/2023
12	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 13032.914590/2023-29	20/12/2023	-
13	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5429603100152, Processo: 18274.758193/2023-31 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos	20/12/2023	29/08/2023
14	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10680.920245/2018-88	14/12/2023	-
15	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Protocolo: 5427744803800, Processo: 10166.723601/2015-88 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos	11/12/2023	20/08/2023
16	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.941861/2020-97	07/12/2023	-
17	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.938848/2013-21	06/12/2023	-
18	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	[e-Processo] Comunicado do Processo/Procedimento nº 17459.720053/2023-60	30/11/2023	30/11/2024

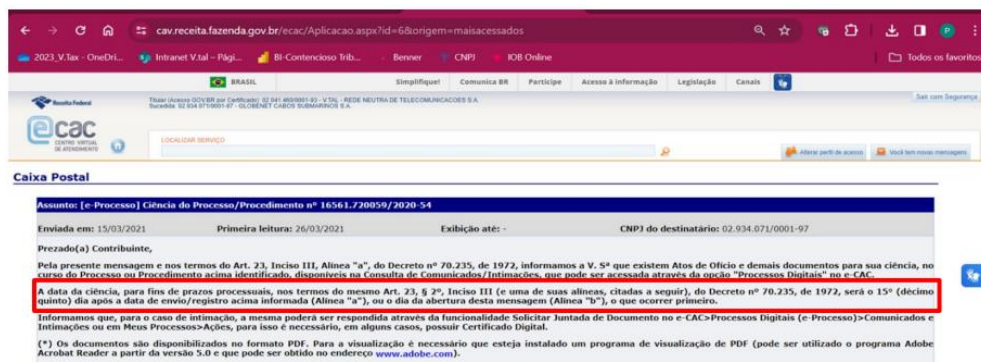
Afirma a Recorrente que a partir da análise da captura de tela de sua caixa postal acima reproduzido, é possível notar duas particularidades: (i) o Comunicado recebido não trazia qualquer indicação de que se trataria de uma intimação e (ii) diferentemente das demais mensagens referentes a eventos cientificáveis, não havia a indicação do ponto de exclamação ao lado da mensagem (!).

Como exemplo da diferença entre as intimações recebidas no período e o Comunicado que se discute no presente caso, a Recorrente aponta a indicação acima do “[e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 10880.941861/2020-97”, acompanhada do ponto de exclamação (!).

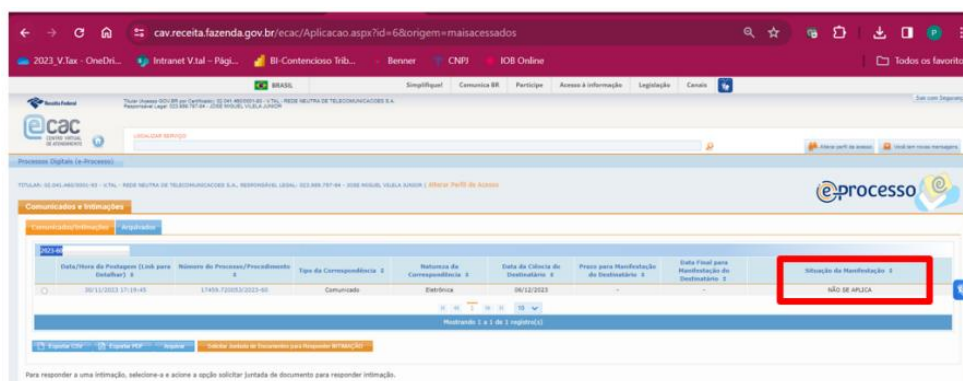
A Recorrente também registra que o conteúdo da mensagem aberta tampouco dava conta de que se estava diante de um prazo a ser cumprido. Nesse sentido, veja-se o print da abertura do Comunicado em questão, que apenas informava a respeito da disponibilização de documentos no processo, sem nada mencionar sobre a efetivação de ciência naquele momento, ou sobre a necessidade de cumprimento de prazos processuais:



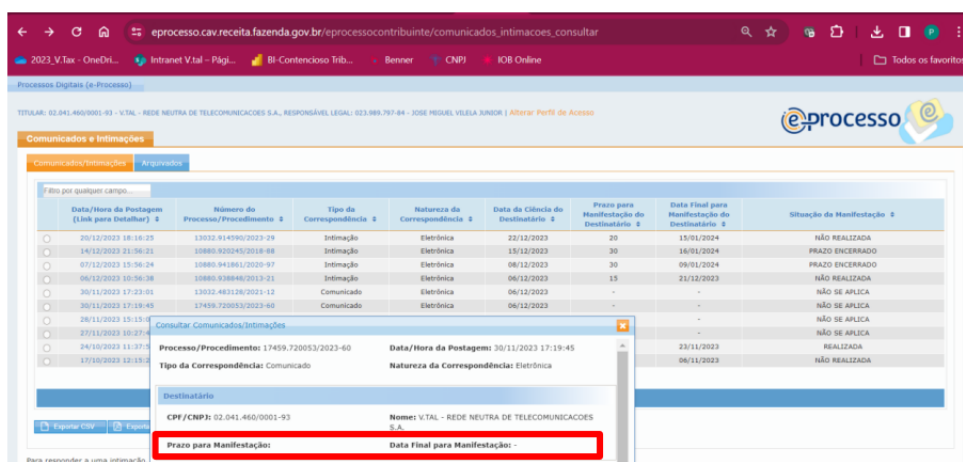
A título de comparação, a Recorrente apresentou a abertura da mensagem de uma intimação recebida no Processo Administrativo nº 16561.720059/2020-54 que, entre outras informações, fazia referência ao artigo 23, inciso III, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972 (que trata da intimação por meio eletrônico) e ao artigo 23, parágrafo 2º, inciso III deste mesmo texto legal (que trata do termo inicial da contagem do prazo em caso de intimação por meio eletrônico), para indicar que constituía ato de ciência para “para fins de prazos processuais”:



Além disso, a Recorrente informa que, após a abertura deste Comunicado, não foi informada a respeito de nenhum prazo em curso pelo sistema e-CAC, o que se confirmaria, por exemplo, a partir da análise da tela de "Comunicados e Intimações" referentes ao Processo Administrativo:

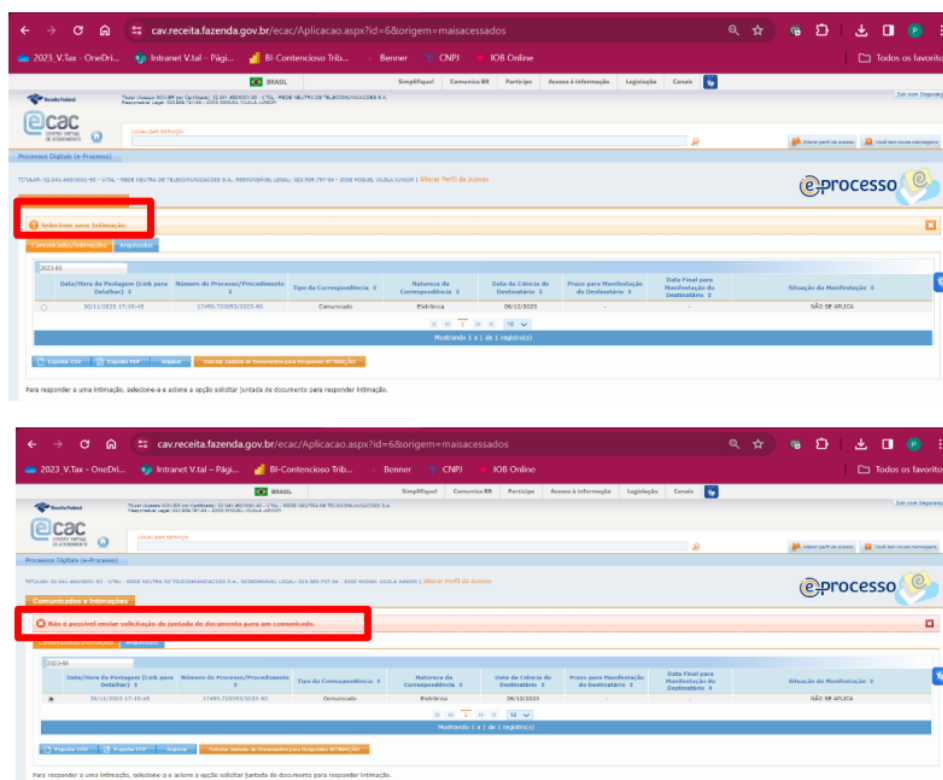


Segundo a Recorrente, tanto não havia prazo em curso que o próprio sistema e-CAC deixou de indicar prazos para manifestação ("Prazo para Manifestação do Destinatário") ou de data final ("Data Final para Manifestação do Destinatário"), quanto a "Situação da Manifestação" era descrita como "NÃO SE APLICA". Para corroborar o alegado junta a tela de "Comunicados e Intimações":



Informa a Recorrente que sequer era possível "responder" ao Comunicado recebido com a apresentação da Impugnação via a opção "Solicitar Juntada de Documentos para Responder

INTIMAÇÃO”, já que, em não sendo uma Intimação e sim um Comunicado, não havia prazo a ser cumprido:



Sobre a opção “Solicitar Juntada de Documentos para Responder INTIMAÇÃO”, a Recorrente informa que o próprio Manual de Funcionalidades do Sistema de Controle de Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC) (“Manual e-CAC”) prevê a importância de sua utilização “para que o sistema possa realizar automaticamente a associação da intimação com a resposta apresentada pelo cidadão” (fls. 50 do Manual e-CAC):

IMPORTANTE: Se a Solicitação de Juntada para responder uma INTIMAÇÃO for realizada pela funcionalidade Solicitar Juntada de Documentos descrita no item 1.08 deste manual (e não por esta opção da fig. 47), o sistema não fará a associação automática da intimação a defesa apresentada, deixando o controle automático desta Intimação desta Intimação como PENDENTE DE MANIFESTAÇÃO.

A Recorrente, então, impossibilitada de responder quaisquer tipos de intimação e sem o conhecimento sobre o teor dos autos de infração lavrados contra si, realiza a abertura dos documentos anexos ao Comunicado em 10/01/2024, termo que considerou como inicial da contagem do prazo de 30 dias para a Impugnação.

Segundo a Recorrente, somente quando ela acessou o seu Relatório de Situação Fiscal em 09/01/2024 e notou a indicação deste processo administrativo é que se identificou a necessidade de manifestação naquele processo (“AGUARDANDO PRAZO – COM PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO”) e foram acessados os documentos anexos ao dito Comunicado:

	MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL INFORMAÇÕES DE APOIO PARA EMISSÃO DE CERTIDÃO	Por meio do e-CAC - CNPJ do certificado: 02.041.460/0001-93 09/01/2024 15:01:01 Página: 2 / 7
	CNPJ: 02.041.460 - V.TAL - REDE NEUTRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A.	
Diagnóstico Fiscal na Receita Federal		
Pendência - Processo Fiscal (SIEP) CNPJ: 02.041.460/0001-93		
Processo 17459.720.053/2023-60	Situação NÃO EXIGIVEL - AGUARDANDO PRAZO-COM PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO Prazo Final: 05/01/2024	Localização DEL REC PRD ADMIN TRIBUTARIA VIRTUAL-SE

A abertura desses documentos pela Recorrente apenas em 10/01/2024 está certificada nos autos do e-processo (fls. 3.257 dos autos). Confira-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 17459.720053/2023-60
 INTERESSADO: V.TAL - REDE NEUTRA DE
 TELECOMUNICAÇÕES S.A.

TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO COMUNICADO

O Contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 10/01/2024 16:37h, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital (e-Processo), no Portal e-CAC, através da opção Comunicados/Intimações, os quais já se encontravam disponibilizados desde 30/11/2023 na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico.

Orientações Gerais ao Contribuinte - Processo 17459-720.053/2023-60

Auto de Infração - IRPJ - Processo 17459-720.053/2023-60

Planilha de Cálculo - Documento 01 - Glosas

Auto de Infração - CSLL - Processo 17459-720.053/2023-60

Planilha de Cálculo - Documento 02 - Cálculo Multa Isolada Estimativa Mensal IRPJ e CSLL

Termo de Verificação Fiscal - Processo 17459-720.053/2023-60

Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - Tepf - 08.1.69.00-2022-00066-1 e Ciência de Lançamento Processo nº 17459.720053/2023-60

Esse foi o prazo considerado pela Recorrente para apresentação da Impugnação, o que ocorreu em 19/01/2024.

Um ponto importante de se destacar nessa celeuma, além de todo o acervo probatório destacado pela Recorrente, é que “comunicado” e “intimação” são definidos de forma distinta pela própria administração. Vejamos o que diz o Manual do e-CAC:

A disponibilização de mais informações em colunas sobre os comunicados, com destaque sobre o registro do tipo de ciência envolvido, (ver seta 02 da Fig.45) que pode se tratar de uma **intimação** que possui prazos definidos na legislação para o cidadão se manifestar e por consequência efetuar sua defesa, ou um **simples**

comunicado, meio de comunicação utilizado pela Receita Federal para viabilizar transparência e alertar que atos administrativos importantes foram juntados ao processo.¹

Como se pode notar do trecho destacado acima, os comunicados e as intimações possuem objetivos completamente diferentes. Enquanto os comunicados são utilizados em comunicações de caráter informativo, as intimações são verdadeiros atos processuais que formalizam a ciência do contribuinte sobre determinada abertura de prazo para sua manifestação.

Vê-se que ao enviar uma informação, que deveria ter sido emitida via intimação, por meio de simples comunicado, a administração prejudicou o direito de defesa da contribuinte, pois desobedeceu a metodologia normatizada pelo art. 23 do Decreto n. 70.235/72, além das instruções e das condutas reiteradas da própria Receita Federal do Brasil, consistindo em nítida afronta a segurança jurídica.

Lembrando a lição do saudoso Mestre Paulo de Barros Carvalho, que nos honrou em integrar este Conselho, “direito é um grande fato comunicacional”². Tomar o direito como um fato comunicacional nos lembra da importância de que a mensagem seja disponibilizada a seu destinatário, no caso, a parte do processo, de modo claro, sem intercorrências que possam frustrar a eficácia do processo comunicativo.

Nesse contexto, os contribuintes têm direito a um ambiente procedimental regulado e seguro, no qual haja justa expectativa a respeito das ações da administração. Caso contrário fere-se a máxima do *Nemo potest venire contra factum proprium* que impede que uma parte, especialmente a Administração Pública, adote condutas contraditórias que prejudiquem os administrados, quando estes agiram com base em um comportamento anterior dela.

Daí a importância do “princípio da confiança”, que passa a ser corolário, segundo pensamos, dos princípios da justiça tributária e da cooperação. Explico.

Tenho a justiça tributária, positivada no seio constitucional a partir da Emenda n. 132/23, não apenas como um primado de direito material, que importe uma adequada repartição da carga tributária, mas também vinculada a uma noção de “processualidade justa”, isto é, que imprima a máxima eficácia do “due process of law”. Daí o esforço que o julgador deve imprimir para afastar iniquidades processuais, prestigiando primados processuais típicos como o da ampla defesa e do contraditório, que já eram alçados a direitos fundamentais.

Ademais, entendo que o princípio da cooperação, plasmado no texto constitucional no §3º do artigo 145 do Texto Constitucional, com a redação que lhe confere a Emenda Constitucional n. 132/23, não há de ser visto, apenas, como primado que rege as relações entre Entes Federados, mas também entre administração pública e os particulares, para que o direito siga seu processo de positivação imprimindo os valores

¹ Manual de Funcionalidades do Sistema de Controle de Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual (e-CAC). Disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, fls. 47.

² Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, livro eletrônico, 8ª edição, 2021, p. 210.

Daí por que, no contexto do Direito Administrativo, estes princípios não de se conectar, diretamente, à segurança jurídica e à boa-fé objetiva, exigindo que a Administração:

- Mantenha coerência em suas decisões e atos;
- Não frustrar legítimas expectativas criadas nos administrados com base em comportamentos anteriores;
- Não desfaça atos anteriores sem justificativa legal, razoável e proporcional, sobretudo se eles já produziram efeitos benéficos e foram confiados como legítimos pelos administrados.

O fato de administração instruir o contribuinte de uma forma e depois agir de outra fere toda essa ideia. Se admitirmos um comportamento desse, estamos abrindo margem para uma verdadeira injustiça processual, um ambiente inseguro e imprevisível no qual o contribuinte deve ficar desconfiado de todas as manifestações da administração pública.

Uma vez comprovada a tempestividade da Impugnação da ora Recorrente, tomando-se em conta a data em que verdadeiramente teve acesso aos documentos do processo administrativo, deve esta ser devidamente analisada pela instância de piso.

1 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário no tocante à alegação de tempestividade da impugnação para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, para afastar o óbice da intempestividade declarada pelo colegiado de primeira instância e determinar o retorno dos autos àquele colegiado para que, conhecendo da impugnação, sobre ela decida.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires Mcnaughton