



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.720343/2016-11
ACÓRDÃO	2101-003.443 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E NOTARO ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL E NOTARO ALIMENTOS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício manejado em razão da exoneração de crédito tributário (tributos mais multa de ofício) inferior ao limite de alçada vigente no momento da apreciação do recurso pelo CARF.

NULIDADE. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO.

O lançamento complementar, que modifica critério jurídico de lançamento anterior para qualificar a multa de ofício e imputar responsabilidade tributária é nulo, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

SÚMULA CARF nº 165

Não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência, com reconhecimento da suspensão de sua exigibilidade e sem a aplicação de penalidade ao sujeito passivo.

SÚMULA CARF nº 132

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) por unanimidade de votos, por não conhecer do recurso de ofício; b) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão

recorrida, constante no recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite (Relator), que votou por acatar a preliminar de nulidade do primeiro lançamento; c) no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para exclusão da multa e juros sobre os valores depositados, até o limite dos depósitos. A Conselheira Débora Fófano dos Santos não participou da votação do recurso de ofício e da preliminar de nulidade do recurso voluntário. Designado como Redator ad hoc e para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Redator ad hoc e Redator designado

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cléber Ferreira Nunes Leite, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lúcio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Cléber Ferreira Nunes Leite, no diretório corporativo do CARF.

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD n.º 51.059.997-4, lavrado em 29/02/2016, para a cobrança das contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa por sub-rogação pela aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, no período de 01/2012 a 12/2012, totalizando o valor de R\$ 513.378,15 (quinhentos e treze mil, trezentos e setenta e oito reais e quinze centavos), incluindo o principal, juros e multa de ofício.

Após diligência fiscal, foi lavrado novo Auto de Infração, em 04/10/2017, no montante de R\$ 8.562.587,74 (oito milhões, quinhentos e sessenta e dois mil, quinhentos e oitenta e sete reais e setenta e quatro centavos), correspondente às competências de 01/2012 a 12/2012.

Cientificada da lavratura do novo Auto de infração, em 09/10/2017, a empresa apresentou em 08/11/2017, nova impugnação, às fls. 383/403, alegando, conforme relatório do acórdão da impugnação, em síntese que:

- Requer a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, declarando-se a decadência parcial do lançamento. Contesta a aplicação do art. 173, I, do CTN, alegando que houve sim pagamento antecipado, conforme guias em anexo. Cita a Súmula CARF n.º 99.

- Também, em relação aos fatos geradores objeto do lançamento, houve depósito judicial do montante integral, recolhido em guia própria determinada pela Instrução Normativa SRF n.º. 421/2004 em anexo.

“Revisão de lançamento - Hipóteses do art. 149 do CTN - Não cabimento” - Todos os fatos estavam presentes e eram conhecidos (ou poderiam e deveriam sê-lo) desde o lançamento original, o qual foi elaborado a partir da escrituração contábil da Impugnante e que nesta constam, expressamente, na descrição da conta e no histórico os seguintes termos: parceria e integrado.

- O que foi alterado foi a qualificação jurídica atribuída pela Autoridade Lançadora ao fato: entendeu, inicialmente, que a relação estabelecida com os parceiros integrados era de compra e venda, e, com a defesa, passou a entender que era de prestação de serviços. Assim, se erro existe ele é de direito, posto que, num primeiro momento, havia sido aplicado o disposto nos arts. 25, I, e 30, IV, da Lei n.º. 8.212/91 e, agora, alterou-se o fundamento legal para aplicar o disposto nos arts. 21 e 22, III, da Lei 8.212/91.

- O equívoco da Autoridade Lançadora está na referência ao art. 149 do CTN para justificar a revisão do lançamento. É que tal dispositivo só se aplica aos erros de fato. Quando se trata de erro de direito incide o disposto no art. 146 do CTN. Cita julgados.

- Tampouco é possível alegar que os fatos só vieram a ser conhecidos após confissão da Impugnante quanto à natureza jurídica da relação, que envolveria prestação de serviços. Na verdade, a natureza da relação existente entre a Impugnante e os fornecedores integrados não é passível de confissão. Primeiro porque as coisas são o que são. A tese desenvolvida tem condição meramente retórica, não podendo ser tida como confissão. Mesmo porque o subscritor da Impugnação não detém poderes para confissão (a teor do art. 105 do CPC os poderes para confissão devem constar de cláusula específica).

- De toda forma, o que importa é a essência da operação (verdade material). E esta não constitui prestação de serviço, tampouco industrialização por encomenda.

- No PAF n.º. 10435.720345/2016-01, formado precisamente com os mesmos elementos de prova que substanciam o presente processo e envolvem os mesmos fatos, diferenciando-se apenas que lá o Auto de Infração se reporta às contribuições devidas às Outras Entidade e Fundos (SENAR), definiu-se que a

relação jurídica decorrente dos contratos de parceria de produção rural integrada é de comercialização.

- Assim, mostra-se evidente que a situação qualificada pela Autoridade Lançadora não está elencada em qualquer dos incisos do art. 149 do CTN (erro de fato), mas no art. 146 do CTN (erro de direito). Logo, não merece prosperar a revisão do lançamento.

Contribuição Previdenciária - Contratos de Integração - Relação Jurídica entre produtor integrado e integrador - Inexistência de prestação de serviço:

- A parceria rural integrada não envolve prestação de serviços, mas compra e venda da parcela destinada ao produtor integrado. Essa foi a interpretação jurídica aplicada nos lançamentos originais (partindo dos fatos conhecidos e inalterados) e mantida pela c. DRJ por ocasião do julgamento do PAF n°. 10435.720345/2016-01.

- Cita o § 3º do art. 2º da Lei n°. 13.288/2016, aduzindo a inexistência da prestação de serviço alegada pela Autoridade Lançadora nos contratos de integração.

Espancam essa pretensão (i) o entendimento manifestado pela c. DRJ em processo envolvendo os mesmos fatos geradores objeto deste PAF, (ii) o entendimento sedimentado no e. STJ e (iii)

o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n°. 13.288/2016.

Contribuição Previdenciária - Contratos de Integração -

Responsabilidade do adquirente - Sub-rogação - Inconstitucionalidade declarada pelo STF -

Resolução do Senado Federal:

- A execução do dispositivo legal utilizado no lançamento original foi suspenso por força da Resolução n°. 15/2017 do Senado Federal.

- Destaca que não se discute a subsistência do FUNRURAL em si; já que tal matéria foi objeto do Recurso Extraordinário n°. 718.874/RS-RG, julgado no início do ano pela Suprema Corte, quando se decidiu pela constitucionalidade formal e material do artigo 25, da Lei 8.212/1991, com a redação da Lei 10.256/2001 (artigo 2º). O que ocorre é que a constitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/91 não restabelece, necessariamente, a inconstitucionalidade do art. 30, IV, da Lei n°. 8.212/91, declarada pelo STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n°. 363.852. E, diferente do art. 25, o art. 30 não sofreu nenhuma alteração após a Lei n°. 9.528/97.

- Sendo certo que a sub-rogação (que dava suporte ao lançamento original)

estava prevista no tal art. 30, IV, cuja execução foi suspensa pelo Senado Federal justamente por conta da inconstitucionalidade declarada pelo STF, tem-se que nada pode ser exigido da Impugnante.

- Assim, mostra-se evidente, além da improcedência do lançamento complementar (que tem como fundamento uma suposta prestação de serviços executada por contribuinte individual e sujeita à contribuição previdenciária), a improcedência do lançamento original que estava fundamentado em dispositivo declarado inconstitucional e suspenso por Resolução do Senado Federal.

Depósito do montante integral - Desnecessidade do ofício

- Sucessivamente: aproveitamento do depósito judicial - Na remota hipótese de ser mantido o lançamento complementar, é necessário que essa c. DRJ determine o aproveitamento dos depósitos judiciais para amortizar o débito lançado, considerando, para efeito da mora, a data em que foram efetuados, evitando, assim, que sobre o mesmo fato gerador incidam duas contribuições distintas: a prevista nos arts. 25, I, e 30, IV, da Lei nº. 8.212/91, objeto de depósito judicial, e a prevista nos arts. 21 e 22, III, da Lei 8.212/91, aqui lançada.

Multa agravada - Inaplicabilidade ao caso

- A qualificação da multa também improcede. A acusação não é suficiente para justificar a extrema imputação prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº. 9.430/96, c/c arts. 71 a 73 da Lei no. 4.502/64. A fiscalização não demonstra a existência de conduta específica praticada pela Impugnante com evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, não indicando, sequer, se no caso houve falsidade, erro ou omissão. Tampouco comprova a existência de ação ou omissão dolosa praticada pela Impugnante que viesse a se qualificar como sonegação ou fraude. Logo, não está devidamente demonstrado e comprovado o fato típico que legitimaria a qualificação da multa. Cita acórdãos do CARF.

- Há, na verdade, dúvida quanto à qualificação jurídica do fato, não podendo dizer que há, portanto, intuito de fraude. E mais, a própria dúvida, além de afastar qualquer possibilidade de majoração da multa, impõe, na verdade, o seu afastamento, por força dos arts. 108, IV, e 112 do CTN (equidade e dúvida benigna).

- Portanto, admitindo-se, por hipótese, a manutenção do lançamento quanto ao tributo, impõe-se (i) o afastamento da qualificação da multa de ofício haja vista a ausência de conduta típica; e, (ii) o afastamento da própria multa (aplicando-se o disposto nos arts. 108 e 112 do CTN).

A DRJ considerou a impugnação procedente em parte e decidiu pela nulidade do segundo auto de infração lançado assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2012 A 31/12/2012

SEGUNDO EXAME DA ESCRITA. REQUISITO.

De acordo com o art. 42 do Decreto 7.574/2011 só é possível um segundo exame, em relação ao mesmo exercício, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil.

LANÇAMENTO FISCAL. REVISÃO DE OFÍCIO. HIPÓTESES.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do Código Tributário Nacional-CTN.

CONTRATO DE PARCERIA DE PRODUÇÃO RURAL INTEGRADA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Na parceria de produção rural integrada também ocorre a comercialização de produção rural com incidência de contribuição previdenciária e de Terceiros, diferenciando-se esta forma de produção apenas no que diz respeito à partilha do resultado, em que uma parte é considerada produção própria do parceiro outorgante e a outra como produção adquirida de terceiro. O fato gerador das contribuições ocorre quando da destinação dos respectivos quinhões e será determinado em função da categoria de cada parceiro no RGPS.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ recorreu de Ofício tendo em vista o valor exonerado.

A empresa apresentou recurso voluntário nas folhas 506/515, com as seguintes alegações:

- Que a anulação do novo lançamento por vício na sua formação não implica restabelecimento do lançamento original, tendo em vista que o primeiro Auto de Infração foi substituído por outro Auto de Infração e este foi cancelado, não remanesce qualquer lançamento válido.

- Tendo em vista que o sujeito passivo questiona judicialmente a exigência e deposita judicialmente o valor controvertido, não há qualquer infração nisso a justificar a imposição de multa. Com o que nem o lançamento do principal, tampouco o lançamento de qualquer acessório se justificaria.

Ao final requer:

Ante o exposto, a Recorrente pede que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário seja reformar a decisão de piso na parte que restabeleceu o primeiro Auto de Infração que já havia sido anulado e substituído pela autoridade lançadora.

Sucessivamente, requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração original, tendo em vista

que os valores lançados já tinham sido constituídos por ocasião do depósito judicial; não havendo que se falar em novo lançamento.

Caso rejeitados os pedidos anteriores, requer que seja afastada a multa de ofício, já que é incabível nos lançamentos de tributos com exigibilidade suspensa destinados a prevenir a decadência porquanto essa condição (exigibilidade suspensa) é incompatível com a ideia de infração e penalidade (Súmula CARF n. 17, aplicável por analogia).

Requer, outrossim, caso rejeitados os dois primeiros pedidos, que a este lançamento sejam apropriados os depósitos já transformados em pagamento definitivo (doc. 02) e que eventual cobrança fique restrita a possível diferença apurada.

Reitera todos os termos da manifestação de inconformidade apresentada e, ainda, que seja atribuída à legislação a interpretação que lhe for mais favorável em obediência ao art. 112 do CTN.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Redator *ad hoc*

Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 2023, reproduzo, na íntegra, o voto inserido pelo Relator original, Conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite, no diretório corporativo do CARF.

Da Admissibilidade do Recurso de Ofício

A controvérsia posta no recurso de ofício é a exoneração total do novo Auto de Infração, no valor de R\$ 8.562.587,74 (oito milhões, quinhentos e sessenta e dois mil, quinhentos e oitenta e sete reais e setenta e quatro centavos).

Assim, o juízo de admissibilidade do recurso de ofício, deve ser verificado na forma da Súmula CARF n.º 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância

Considerando-se o montante exonerado, tem-se que a exoneração aponta para uma redução em primeira instância inferior ao atual limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 da Portaria MF n.º 02, de 17 de janeiro de 2023, o que afasta o conhecimento do recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

Preliminarmente

Da Anulação do Lançamento Anterior

A recorrente requer a anulação do lançamento primitivo, alegando da Impossibilidade de restabelecê-lo, por violação ao art. 142 do CTN, da seguinte forma:

a. Impossibilidade de se restabelecer o lançamento original. Violação ao art. 142 do CTN:

É consabido que por força do art. 142 do CTN, o lançamento deve ser constituído por autoridade administrativa com poderes para tanto. Na estrutura a RFB, não cabe à DRJ o lançamento, mas o julgamento dos litígios instaurados administrativamente (vide Lei 8.748/1993).

No caso concreto, foi lavrado Auto de Infração e se instaurou um primeiro litígio, mas a autoridade competente para lançar, em momento posterior, substituiu o lançamento original por outro, invocando como fundamento de validade do seu ato o art. 41 do Decreto 7.574/2011:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do

quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º o será objeto de um único acórdão.

No caso concreto, é importante que se ressalte, houve a substituição total do Auto de Infração original. Com efeito, o primeiro Auto de Infração deixou de existir.

Em relação ao novo Auto de Infração, lavrado em substituição ao primeiro, instaurou-se novo litígio. Uma questão preliminar envolvia a validade do ato de substituição do lançamento original quando inócua qualquer das situações previstas no art. 149 do CTN. E a aludida preliminar foi acertadamente acolhida pela decisão recorrida.

Pois bem, conforme análise dos autos, vislumbra-se que o segundo Auto de Infração lavrado trata-se na verdade de um Auto de Infração Substitutivo, e não de um mero lançamento complementar, posto que exatamente a mesma base de cálculo do lançamento original (com a exclusão, em algumas competências, dos valores de pessoa jurídica como se verá mais adiante). Assim, a meu ver, não se encaixa na hipótese de lavratura de AI substitutivo esculpida no inciso II, § 2º do art. 41 acima transcrito.

Também o referido Decreto 7.574/2011 dispõe em seu art. 42, de maneira clara, que "em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil", requisito esse que não se aperfeiçoou nos autos em contenda. Ademais, ressalta-se ainda o fato de que o segundo Auto de Infração (que, como dito, trata-se de um AI substitutivo) foi lavrado sem a anulação do AI anteriormente lavrado.

(...)

Conforme art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (tal qual ocorreu com o primeiro Auto de Infração lavrado) só pode ser alterado, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do citado diploma legal. Esse último enumera, pormenorizadamente, as hipóteses de refiscalização ao indicar uma lista taxativa das situações que permitem a revisão de ofício do lançamento.

O problema está na decisão tomada pela DRJ ao final da análise dessa questão preliminar:

Assim, pela existência dos vícios apontados, tem-se a nulidade do segundo Auto de Infração lavrado, deixando de ser apreciadas as considerações da empresa na segunda impugnação apresentada, e passo então a análise ao Auto de Infração originalmente lavrado.

Ao concluir dizendo “passo então a análise ao Auto de Infração originalmente lavrado”, a DRJ extrapolou sua competência já que restabeleceu (indiretamente) um lançamento que já tinha sido substituído pela própria autoridade lançadora, usurpando a competência desta.

Não se quer aqui dizer que o segundo lançamento estava correto. Em absoluto. O que se quer é separar os atos: primeiro, houve a substituição do lançamento e o Auto de Infração original foi tecnicamente anulado; segundo o novo lançamento foi tido como ilegítimo por não respeitar as normas atinentes à revisão do lançamento.

Todavia, a anulação do novo lançamento por vício na sua formação não implica restabelecimento do lançamento original. Até porque, embora sequenciados, são atos distintos: anulação e novo lançamento.

Em Parecer publicado no FiscoSoft / Checkpoint, o Prof. Natanael Martins respondeu quesitos que se enquadram perfeitamente ao caso concreto:

Com a revisão dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, em que houve a sua completa substituição, os lançamentos originais deixaram de existir, de modo que para o contribuinte, para todos os fins de direito (impugnação dos novos créditos tributários, inscrição em dívida ativa, parcelamento ordinário ou especial etc.), valem, apenas, os novos lançamentos de ofício realizados no curso do processo administrativo fiscal.

E, pelas mesmas razões, perante as autoridades julgadoras do feito então em curso, DRJ e CARF, feita a revisão de ofício dos lançamentos originais, estes, para todos os efeitos, deixaram de existir, de modo que o julgamento do litígio em curso, a partir daí, deveria se pautar, apenas, no crédito tributário de IRPJ e de CSLL constituído nos novos lançamentos de ofício.

(...)

Considerando que a partir da revisão de ofício, levada a termo pela autoridade de fiscalização, os lançamentos de IRPJ e de CSLL, a toda evidência, foram integralmente substituídos, nem a DRJ, tampouco o CARF, poderiam ter julgado a matéria a partir dos lançamentos originais.

É bem verdade, insista-se, que a substituição do lançamento estava viciada porque não estavam presentes erros de fatos que justificassem tal providência. No entanto, tal vício só tem repercussão no segundo Auto de Infração já que

constitui motivo suficiente para anulá-lo. Todavia, tal anulação não implica necessária e automática repristinação.

Isto posto, tendo em vista que o primeiro Auto de Infração foi substituído por outro Auto de Infração e este foi cancelado, não remanesce qualquer lançamento válido. De modo que merece reforma o acórdão recorrido na parte em que restabelece e mantém o primeiro Auto de Infração.

Entende-se que tem razão a RECORRENTE.

Nos termos do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora entendeu por substituir, na totalidade, o lançamento primitivo, com base na impugnação apresentada, que resultou no Despacho de Diligência, folhas 311/314, tendo em vista as alegações da recorrente de que tinham sido incluídos no lançamento valores relativos à compra de produção de rural de pessoas jurídicas, da seguinte forma, *grifo nosso*:

2.4 A autuada apresentou defesa no auto de infração referente a contribuições previdenciárias sobre a comercialização do produto rural, que deu origem a este processo, em que alega o abaixo transcrito (fls. 88):

“O que se dá nessa relação de parceria é verdadeira prestação de serviços, pelo qual o parceiro (integrado) compromete-se a enviar melhores esforços na criação e engorda dos animais enviados pela empresa. Prevalece, como obrigação principal do integrado um facere, distinto do dar, que seria, certamente, mais ligado à compra e venda mercantil.

Assemelha, portanto, a uma prestação de serviço, o que torna, indubitavelmente, inviável a cobrança da contribuição em epígrafe. Com efeito, a legislação é clara ao exigir, para a configuração do fato gerador em seus elementos material e quantitativo prescindem da existência de negócio jurídico translativo da propriedade.”

2.5 Trata-se de uma confissão. A descrição feita é de contratos de prestação de serviços com pessoas físicas, portanto, nos termos do art. 12, V, g, da Lei nº. 8.212/91, contratação de contribuintes individuais:

Para a análise da situação conforme exposta, verificou-se que o lançamento primitivo, período de fiscalização 01/2012 a 12/2012, referia-se às seguintes rubricas:

213 - CONTRIBUICAO DO SEGURADO ESPECIAL (SOBRE A PRODUCAO RURAL) E DO ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA e,

305 - CONTRIBUICAO (SEGURADO ESPECIAL) PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFICIOS EM RAZAO DA INCAPACIDADE LABORATIVA, NA COMERCIALIZACAO DO PRODUTO RURAL

No entanto, atendendo ao Despacho de Diligência, folhas 311/314, tendo em vista as alegações da recorrente de que tinham sido incluídos no lançamento valores relativos à compra de produção de rural de pessoas jurídicas, a autoridade fiscal não só não verificou as alegações da

recorrente constantes na impugnação, como também substitui totalmente o lançamento, nas mesmas competências, pelas rubricas:

(CP) 2141 - VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

(SEGURADOS) 2096 - VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES
INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

Assim, entendeu o fiscal autuante por substituir totalmente o lançamento primitivo, mantendo o período fiscalizado, mas alterando as rubricas do lançamento.

Não se trata, em princípio, de que, sendo nulo o lançamento substituto, igualmente fulminado estaria o lançamento primitivo, que não poderia ser repristinado, pois ele já teria sido anulado com o lançamento substituto. Tampouco, de que, decretada a nulidade do lançamento substituto, sobreviveria o lançamento primitivo, ou que este sobreviveria com o reconhecimento da nulidade do lançamento substituto. Logo, entende-se que não é que o lançamento primitivo tenha sido afetado pelo lançamento substituto, na medida em que esse tenha sido inválido. O que se tem é que o lançamento primitivo foi validamente "revogado" pelo lançamento substituto, que manteve o período fiscalizado e substitui as rubricas fiscalizadas, assim, optando a autoridade fiscal por não revisar o lançamento primitivo, conforme solicitado pelo Despacho de Diligência, mas por substituí-lo totalmente. Logo, não há "repristinação" do lançamento primitivo, posto que o mesmo foi "revogado" e substituído totalmente pelo lançamento substituto.

A tentativa de manter o lançamento primitivo, que foi abandonado pela autoridade fiscal, uma vez que não fez a revisão do mesmo, conforme solicitado pela DRJ, porém o substituiu totalmente por um novo lançamento, viola os arts. 145 e 156 do Código Tributário Nacional e o Art. 59. II do Decreto 70.235/1972.

Logo, não caberia ao contencioso administrativo restabelecer o lançamento original, tendo em vista o cancelamento do segundo lançamento, uma vez que o primeiro auto de Infração não foi revisado, mas foi totalmente substituído por outro, inclusive com alteração nas rubricas do lançamento, como informado no próprio Relatório Fiscal do lançamento substituto.

Portanto, o primeiro lançamento deve ser anulado, e, tendo em vista que o segundo lançamento foi anulado pelo acórdão da impugnação, tem-se totalmente cancelado o crédito tributário do presente processo.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário, e por acatar a preliminar suscitada para fins de decretar a nulidade do primeiro lançamento¹.

Assinado Digitalmente²

¹ Fim da reprodução do voto do Relator original, Conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite.

Heitor de Souza Lima Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Quanto à preliminar de nulidade do Recurso Voluntário

Com a devida vênia ao excelente voto do Sr. Relator, ousou discordar no que diz respeito ao acatamento da preliminar de nulidade em sede de Recurso Voluntário, com base nos fundamentos que se seguem.

Preliminarmente, faço notar que, conforme itens 2.6 e 2.7 do Relatório Fiscal de e-fls. 332/333, trata-se, no caso dos lançamentos de e-fls. 319 a 330 (anulados pela autoridade de origem), de autos de infração complementares, lavrados a partir do permissivo legal estabelecido pelos art. 18, § 3º. do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41, *caput* e § 2º. do Decreto nº. 7.574, de 29 de setembro de 2011, na forma a seguir:

Decreto 70.235/72

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado **auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar**, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifo nosso)

Decreto 7.574/2011

² A assinatura digital imputada ao Redator ad hoc decorre de mera formalidade processual, não refletindo a adesão ao posicionamento do Relator original.

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado **lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar**, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º). (grifo nosso)

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º **O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput** terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Assim, quando o intérprete, tal como a decisão de piso, utiliza o termo “lançamento(s) substitutivo(s)”, não se pode perder de vista que se está diante de espécie do gênero auto de infração complementar, conforme literalmente estabelecido pelo legislador no art. 18, §3º. supra.

Feito tal esclarecimento, quanto ao vício existente em tais autos de infração complementares de e-fls. 319 a 330 e suas consequências:

a) Acedo ao posicionamento da autoridade julgadora de origem, no sentido de sua nulidade, reconhecendo que não se está diante da hipótese permitida no art. 41, §2º, II, do Decreto no. 7.574, de 2011;

b) Todavia, entendo também que nos referidos autos de e-fls. 319 a 330, além da violação à autorização para segundo exame, estabelecida pelo art. 72 também do Decreto nº. 7.574, de 2011 (corretamente apontada pelo julgador de piso), também se está diante de cristalina alteração de critério jurídico, ao se transmutar a interpretação das operações objeto de tributação como de “compra e venda” para “prestação de serviços”.

Feita tal contextualização, entendo que o melhor entendimento é o já adotado no âmbito deste Carf, mais especificamente, na 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito do Acórdão Carf nº. 9101-003.446, onde, em excelente voto, estabeleceu a Conselheira Cristiane Silva Costa em seu voto vencedor:

“(…)

Elaboro o presente voto vencedor relativo à nulidade do auto de infração complementar, tratada tanto no recurso do contribuinte (Cálamo) quanto no recurso especial dos responsáveis (Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum).

O Ilustre Relator, em muito bem fundamentado voto, entendeu pela regularidade do lançamento complementar, no qual foi formalizada a exigência de multa qualificada e imputada a responsabilidade solidária. Com a devida vênia, ousou discordar do Relator, tendo sido acompanhada pela maioria do Colegiado.

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério jurídico do lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila: (grifo nosso)

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Nesse contexto, apura-se que tampouco os artigos 145 e 149 legitimam a alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa, tratando da possibilidade de lançamento complementar. A despeito de tal previsão, não se admite a alteração

do critério jurídico do lançamento anterior, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou II em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I complementar o lançamento original; ou II substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de

cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico de lançamento anterior, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato

de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

(...)

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o cadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real

metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra nº disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

Em sentido similar, decidiu esta Turma da CSRF pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento (acórdãos nº 9101-003.157 e 9101-002.961), como também outros Colegiados deste Conselho (acórdão nº 1402002.603).

Assim, lançamento complementar que modifica critério jurídico do Auto de Infração anteriormente lavrado, como no caso destes autos, é nulo, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte e ao recurso dos responsáveis **quanto à nulidade do lançamento complementar**. (grifo nosso)."

De se notar que nem naquele julgamento no âmbito da CSRF e nem no excerto do julgado do STJ que o respalda (na forma acima), em nenhum momento se cogita de nulidade do auto de infração original, tendo, em ambos os casos, a autoridade julgadora, a partir da nulidade do auto complementar por alteração de critério jurídico, prosseguido na análise do lançamento original (tal como fez, em meu entendimento corretamente a decisão de piso).

Assim, a meu ver, correta a conduta adotada pelo julgador de piso no presente caso, por, note-se, alinhar-se não só à jurisprudência supra, mas ainda:

a) ao efeito *ex-tunc*, típico das nulidades de atos administrativos (como os lançamentos tributários declarados nulos que ora se discutem), devendo-se, assim, restituir a situação pretérita aos segundos lançamentos de e-fls. 319 a 330 em sua totalidade e

b) à expressa disposição legal, que, como visto, na forma do art. 18, *caput* e § 3º. do Decreto nº. 70.235, de 1972 e do art. 41 do Decreto nº. 7.574, de 2011, explicitamente utilizados pela autoridade lançadora, define os lançamentos anulados como autos de infração complementares ao original.

Assim, com base no acima exposto, entendo que não há nenhum reparo a fazer ao prosseguimento de análise do lançamento original, como realizado pela autoridade julgadora de origem, e, dessarte, voto por rejeitar a preliminar de nulidade acatada pelo Relator original.

Quanto ao mérito

Passo, assim, a enfrentar as demais alegações, na forma que deduzidas pela Recorrente.

Quanto à impossibilidade de lançamento pela existência de depósito judicial no montante integral, conforme já me manifestei anteriormente em outros feitos no âmbito deste Conselho, também entendo correto o posicionamento da autoridade de origem, na medida em que, diante de tal cenário o lançamento tributário, ainda que despiciendo, pode ser realizado pela autoridade tributária, sem qualquer vício capaz de torná-lo nulo.

Reproduzo, a propósito, excerto do Acórdão CARF nº. 1201-00.776, onde meu posicionamento encontra-se competentemente expresso pelo Relator, Marcelo Cuba Neto, ao grifar que se trata, no caso, de **desnecessidade** e não de vedação, como defende o recorrente, *verbis*:

“(…)

O lançamento, para prevenir a decadência, de tributos objeto de depósito do montante integral, apesar de desnecessária, não é vedada pela jurisprudência consolidada do STJ, conforme se observa, a título exemplificativo, na ementa ao AgRg no REsp 1163271/PR, a seguir transcrita:

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira Seção. (Grifamos)

3. Agravo regimental não provido.

No mesmo sentido, o entendimento da Súmula CARF nº. 165:

Súmula CARF nº 165

Não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência, com reconhecimento da suspensão de sua exigibilidade e sem a aplicação de penalidade ao sujeito passivo.

Assim, firme no posicionamento acima, rejeito a argumentação, quanto ao lançamento original, de impossibilidade de constituição do crédito tributário de ofício, dada a existência de depósitos judiciais no montante integral, negando provimento ao Recurso do contribuinte quanto ao tema.

Por sua vez, quanto à alegação de existência de depósitos em excesso, verifico que a coluna de valores devidos do quadro de e-fl. 514 do Recurso Voluntário diverge dos montantes apurados no auto de infração de e-fls. 07 a 14 (mais especificamente em suas e-fls. 09 e 10).

Todavia, ainda que prestigiadas as provas constantes dos autos (vide valores de e-fls. 09 e 10 e guias de e-fls. 290 e seguintes), constato que efetivamente houve depósito dos montantes objeto de lançamento para todas as competências em litígio e, assim, conforme Súmula Carf nº. 132, a incidência de multa de ofício e de juros de mora deve atingir apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito. Veja-se:

Súmula CARF nº 132

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Desta forma, de se dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir a multa de ofício e os juros de mora sobre os valores depositados objeto de lançamento, ou seja, com a incidência de multa de ofício e de juros de mora devendo atingir apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Derradeiramente, quanto ao pleito de aproveitamento de depósitos para fins de extinção do débito, entendo que se trata de matéria afeta à liquidação do débito objeto de lançamento, assim de competência da autoridade preparadora liquidante, **ainda que referente este Conselheiro o posicionamento do contribuinte, no sentido de necessidade de aproveitamento dos depósitos judiciais realizados, dada a identidade entre a matéria objeto de lançamento e a discutida no âmbito da Ação Declaratória 000386-91.2011.4.05.8302.**

Conclusivamente, diante do exposto, voto por, quanto ao Recurso Voluntário: a) rejeitar a preliminar de nulidade levantada e b) quanto ao mérito, dar provimento parcial ao Recurso para excluir a multa de ofício e os juros de mora sobre os valores depositados, até o limite dos depósitos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior