



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10855.722025/2013-93
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1201-001.842 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria EMBARGOS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado RODOVIAS INTEGRADAS DO OESTE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. MERO ARGUMENTO COMPLEMENTAR DE DECISÃO. INEXISTÊNCIA DE RECONHECIMENTO DE VÍCIO FORMAL.

Quando o julgador cancela o lançamento fiscal de glosa de despesa em razão de entendimento pela demonstração da comprovação, normalidade e necessidade das despesas incorridas, trata-se o caso de vício material.

A mera inclusão de argumento complementar no sentido de que se o inconformismo do fisco reside na tributação mais favorecida da receita das demais empresas que prestaram serviços à contribuinte deveria o fisco ter autuado tais empresas e não a Interessada, não tem o condão de alterar a conclusão do julgado no sentido de reconhecer vício formal do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não acolher os embargos opostos.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão n. 1201-001.530 desta Turma que, por unanimidade de votos, em DEU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e, por unanimidade de votos, em NEGOU provimento ao Recurso de Ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. COMPROVAÇÃO, NORMALIDADE. NECESSIDADE.

Se as despesas incorridas pelo contribuinte são necessárias e possuem vínculo direto com sua atividade fim, bem como, estão devidamente comprovadas, não há razão para glosa da dedução.

CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIO DE EMPRESAS. NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE O CONSÓRCIO E OS PARTICIPANTES QUE A COMPÕEM. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si, não existindo fundamento legal para presumir ou exigir que os sócios apliquem a totalidade dos recursos que possuem nas atividades do consórcio.

PLANEJAMENTO FISCAL. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ERRO NA DEFINIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO NA DEFINIÇÃO DA INFRAÇÃO.

Se a autuação decorre de eventual abusividade ou fraude na adoção do Lucro Presumido pelas empresas prestadoras de serviços, há claro erro na definição do sujeito passivo e no enquadramento da infração quando a autuação conclui pela glosa da despesa incorrida pela empresa prestadora do serviço.

Segundo a ora Embargante, existe OMISSÃO na decisão embargada, conforme trecho dos Embargos que destaco abaixo:

Verificando o inteiro teor da decisão, constata-se a existência de omissão, pois a e. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF não se manifestou sobre o seguinte argumento apresentado nas contrarrazões de fls. 8625/8661:

“Como salientado diversas vezes pelo acórdão recorrido os sócios participaram de ambas entidades com os mesmos percentuais, tanto na Interessada, como no Consórcio. Assim, na realidade, no final das contas, os riscos inerentes às relações trabalhistas, quer judicialmente ou não perquiridos, seriam dos acionistas da recorrente.

(...)

A União defendeu que a autuada, na realidade, “contratou a si mesma, não havendo contratação de terceiros”, pois os consórcios são formados pelas mesmas empresas proprietárias direta ou indiretamente da autuada.

A e. 1ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário sustentando que a contratação das “terceiras” era necessária à realização das atividades da autuada. Não se manifestando sobre a existência de comando único entre as empresas envolvidas no caso.

Essa omissão, além de cercear o direito de defesa da União, tem reflexo na previsão do art. 489, §1º, IV do CPC/2015:

Art. 489. (...):

§ 1o Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (Destaque nosso)

Além disso, aduz a Embargante haver também CONTRADIÇÃO no acórdão, conforme abaixo:

Por fim, convém transcrever a parte final do Acórdão nº 1201-001.530:

Me parece claro que eventual vício na tributação de uma receita em uma pessoa jurídica não pode, de forma alguma, impactar na dedutibilidade da despesa em pessoa jurídica distinta.

Assim, concluo que diante dos fundamentos utilizados pelo Sr. Fiscal, houve claro erro na tipificação da infração e na determinação do sujeito passivo do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para no MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO do RECURSO DE OFÍCIO para NEGAR-LHE PROVIMENTO. (Grifou-se)

Data venia, verifica-se que a decisão embargada contém uma contradição, pois o argumento ligado à violação do art. 142 do CTN por questões relacionadas à identificação do sujeito passivo e à tipificação da infração enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não, o seu cancelamento.

Os Embargos foram admitidos por meio de Despacho de fls 8741-8743.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

Tendo os pressupostos para admissibilidade dos embargos já sido avaliados no despacho de admissibilidade, passo diretamente à análise dos vícios apontados.

Os presentes Embargos de Declaração se referem, basicamente a: i-) omissão quanto ao argumento da ora Embargante de que a interessada possuía sócios em comum com o Consórcio e ii-) contradição na conclusão do acórdão, vez que o alegado erro quanto à identificação do sujeito passivo e tipificação da infração leva à nulidade por vício formal da infração e não ao seu cancelamento.

Da omissão

Quanto à alegada omissão do acórdão em relação ao argumento da ora Embargante quanto ao fato dos sócios da Interessada figurarem também como sócios das empresas que formam o Consórcio, tenho que discordar da Embargante.

Isso porque, tal fato ou circunstância não foi somente mencionado no acórdão ora embargado, como também recebeu detalhada análise fática e jurídica. Vejamos aqui, alguns trechos do acórdão que fazem tal análise:

(...)

No caso em tela, a Recorrente é formada por diversas empresas em consórcio. Na época, o consórcio era formado por empresas (construtoras) de pequeno e médio porte que, isoladamente, não seriam capazes de preencher todas os requisitos para vencer e cumprir as regras da licitação, seja por insuficiência de recursos financeiros (caixa para investimento), humanos (técnicos especializados em cada etapa ou parte do objeto de concessão), materiais (no sentido de maquinários específicos) ou tecnológicos.

(...)

Aliás, o auditor fiscal utiliza o próprio racional de que a Recorrente é formada por um consórcio de diversas empresas para alegar que o conjunto de empresas que compõem a Recorrente formam um arcabouço de recursos financeiros, humanos, técnicos, materiais e tecnológicos que dispensariam a contratação de terceiros para o desempenho das atividades.

Aqui, há por parte da Fiscalização, uma confusão entre a figura da Recorrente e a figura das empresas que a compõem.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si.

(...)

Assim, parece-me claro que o auditor fiscal confundiu por completo a figura do Consórcio e de seus sócios em flagrante ofensa ao Princípio da Entidade.

Aliás, a própria ementa do acórdão aborda claramente a questão tida como omitida pela ora Embargante. Vejamos:

CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIO DE EMPRESAS. NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE O CONSÓRCIO E OS PARTICIPANTES QUE A COMPÕEM. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si, não existindo fundamento legal para presumir ou exigir que os sócios apliquem a totalidade dos recursos que possuem nas atividades do consórcio.

Assim, não enxergo tal omissão levantada pela ora Embargante, não lhe cabendo razão em relação a tal ponto dos Embargos apresentados.

Da Contradição

Alega a ora Embargante haver contradição no acórdão embargado que cancelou a autuação em discussão. Isso porque, ao reconhecer ter havido erro na imputação da infração e na identificação do sujeito passivo da relação tributária, deveria o acórdão ter concluído pela nulidade da autuação por vício formal e não por seu cancelamento.

Também aqui, não cabe razão à ora Embargante.

De fato, o acórdão menciona eventual erro na tipificação da infração e na identificação do sujeito passivo, conforme trecho que abaixo destaco:

"Assim, se o problema é a tributação pelo Lucro Presumido e não a necessidade das despesas, por que o Fisco glosou as

despesas da Recorrente? Em tese, segundo o racional adotado pelo Fiscal no TVF, que deixou de recolher tributos forma os sócios da CEOP e CCBO.

Mais uma pergunta: se todos os envolvidos tivessem apurado seu IRPJ pela sistemática do Lucro Real, teria o fiscal lavrado o Auto de Infração?

A provável resposta é não. ou, ao menos, o TVF deveria ser alterado substancialmente, pois, baseada no racional de planejamento tributário perpetrado através de prática de simulação que visou transferir resultado para empresas optantes pelo Lucro Presumido.

Me parece claro que eventual vício na tributação de uma receita em uma pessoa jurídica não pode, de forma alguma, impactar na dedutibilidade da despesa em pessoa jurídica distinta.

Assim, concluo que diante dos fundamentos utilizados pelo Sr, Fiscal, houve claro erro na tipificação da infração e na determinação do sujeito passivo do lançamento."

Contudo, trata-se o trecho acima em destaque dos últimos 05 parágrafos de um voto de 12 páginas em que são detalhadamente abordados a necessidade, comprovação e normalidade das despesas glosadas pelo fisco.

O voto faz uma análise detalhada do objeto da licitação vencida pela ora Interessada e das respectivas necessidades de recursos financeiros, humanos, técnicos e tecnológicos para o devido cumprimento do contrato.

A conclusão de toda esta análise demonstrada no acórdão embargado vai no sentido de que inexistente qualquer vício em relação às despesas incorridas pela Interessada e glosadas pela Fiscalização, conforme trecho que abaixo destaco:

" Feitas tais considerações legais e contratuais, especificamente quanto ao contrato de concessão celebrado pela Recorrente, cabe aqui refletir sobre a real necessidade de contratar serviços de terceiros para desenvolver partes das atividades objeto da concessão e a forma como isso se deu.

Vejam, o objeto da concessão traz uma infinidade de atividades para a Concessionária, que vai desde a sinalização da rodovia, atendimento mecânico aos usuários, atendimento de emergência, pesagem e administração de pedágio e chega até as obras de manutenção, recapeamento e ampliação das rodovias.

Não é razoável imaginar que uma única empresa, isoladamente, possua expertise, mão de obra qualificada, tecnologia e equipamentos suficientes para fazer frente a toda esta gama de atividades.

Não à toa que o próprio edital e modelo de contrato de concessão utilizado (que é praticamente um contrato de adesão, já que parte integrante do edital) previam a formação de consórcios para atendimento ao edital e de contratação de

terceiros para execução de parte das atividades, como foi feito pela Recorrente. "

Destaco ainda:

Assim, uma vez que: i-) as despesas incorridas pela Recorrente foram devidamente comprovadas por notas fiscais; ii-) a efetiva prestação dos serviços não foi contestada pelo fisco e iii-) a usualidade das despesas em razão da atividade da Recorrente não foi atacada pelo Fisco, restou apenas avaliar se a forma como tais despesas foram incorridas (através da contratação de outras empresas - Consórcios) é válida.

*Veja, o título deste tópico do voto "Da forma da Despesa" não é desmotivada, pois, ressalto novamente, **a essência das despesas incorridas não foi contestada pelo Fisco, apenas sua forma.***

Assim, dadas as motivações negociais, contratuais e mesmo legais acima expostas, não enxergo qualquer vício, ilicitude ou evidências de simulação que possa prejudicar a dedução das despesas incorridas pela Recorrente junto à CEOP e à CCBO.

É possível verificar da leitura dos trechos acima que o acórdão embargado faz uma análise das circunstâncias, natureza, especificidades e necessidades do tipo de contratação que envolveu a ora Interessada para, ao fim, concluir não só pela legalidade das despesas incorridas, mas também por sua necessidade e normalidade, o que vem justificar a respectiva dedutibilidade.

Contudo, ao final, o acórdão ora embargado, traz um último tópico com o título **"Do verdadeiro inconformismo da Fiscalização e do erro na definição do sujeito passivo e da infração"** e é exatamente aqui que reside a suposta contradição alegada pela ora Embargante.

Neste trecho do acórdão, resta demonstrada que diante da possibilidade de dedução das despesas pela contribuinte, ora Interessada, e considerando que um dos principais argumentos trazidos pelo fisco reside no fato de que a receita fora tributada de forma mais favorável nas empresas que prestaram serviços à ora Interessada, deveria o fisco ter autuado as empresas prestadoras de serviços em relação ao tratamento fiscal conferidos às suas receitas e não a Interessada em relação às respectivas despesas. Adotando tal racional, houve erro na identificação do sujeito passivo e na definição da infração.

Vejam que trata-se de mero argumento complementar que reforça a total improcedência do lançamento. Contudo, não foi o argumento principal para cancelamento do auto, cuja conclusão foi motivada, diga-se novamente, pela demonstração da comprovação, normalidade e necessidade das despesas incorridas pela ora Interessada.

Contudo, de forma complementar, fora levantado no acórdão a questão no sentido de que, se o inconformismo do fisco reside na tributação mais favorecida da receita das

demais empresas que prestaram serviços à Interessada, deveria o fisco ter autuado tais empresas e não a Interessada.

O argumento aqui trazido pela ora Embargante tem por finalidade o eventual reconhecimento de um vício formal do lançamento que gera a sua nulidade em lugar do vício material que gera o respectivo cancelamento.

Neste sentido, cabe aqui destacar recente julgado deste Conselho de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1991

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

A ementa acima aplica-se perfeitamente ao caso em tela. Não é possível à Embargante "salvar" o prazo decadencial do tributo buscado, tendo por base eventual vício formal.

Conforme explicitado acima, o lançamento fiscal analisado pelo acórdão embargado trata de glosa de despesas de um determinado contribuinte - ora Interessada, o que é diametralmente distinto de eventual lançamento referente à tributação da receita de outro contribuinte - empresas que prestaram serviços à ora Interessada.

Não se trata aqui de mero erro endógeno do lançamento fiscal perpetrado, mas sim de total improcedência do lançamento fiscal que teve como alvo despesas incorridas pelo contribuinte.

Processo nº 10855.722025/2013-93
Acórdão n.º **1201-001.842**

S1-C2T1
Fl. 6

O lançamento ora em combate não é nulo, mas sim improcedente. Essa foi a conclusão desta turma julgadora no acórdão ora embargado.

Conclusão

Diante do exposto, NÃO ACOLHO os Embargos de Declaração apresentados.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado