



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720165/2016-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.849 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCESSIONARIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. FORMAL OU MATERIAL. COMPETÊNCIA DO CARF.

A manifestação a cerca da natureza do vício que ensejou a nulidade do Auto de Infração, se formal ou material, é de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No caso, deve ser determinando o retorno dos autos ao órgão julgador "a quo", para se manifestar sobre a natureza do vício (se formal ou material) que levou à nulidade perpetrada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para determinar o retorno ao Colegiado de Origem, para complementar a decisão quanto à determinação da natureza do vício, se formal ou material. Vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1302-003.343**, de 23/01/2019 (fls. 2.713/2.730), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que **deu**

provimento ao Recurso Voluntário apresentado para acolher a preliminar de nulidade dos Autos de Infração e, como decorrência, não foi conhecido o Recurso de Ofício.

Dos Auto de Infração

Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 1.049/1.063, resultado de procedimento fiscal realizado junto à Contribuinte acima identificada (doravante denominada de “NOVADUTRA”), por meio do qual foram constituídos créditos tributários referentes ao **IRPJ** e à **CSLL**, apurados pelo Lucro Real, em relação ao ano-calendário de 2011, em decorrência da constatação das seguintes infrações: **(i)** parcela das despesas e dos custos incorridos deveria ser “ativada”, para fins de amortização ao longo do tempo remanescente do contrato de concessão, e **(ii)** algumas despesas/custos não teriam sido devidamente comprovados.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.027/1.038, informa a Fiscalização que o escopo inicial da ação fiscal foi a “verificação das amortizações de custos eventualmente promovidas de modo inadequado”. Constatou-se que certos montantes considerados pela empresa como despesas (as denominadas PARCELA 1 e a PARCELA 3) deveriam, por sua natureza, haver sido registrados no Ativo e submetidas a amortização.

O Fisco embasa o seu raciocínio no fato de que a “NOVADUTRA” explora, sob o regime de concessão, por um prazo total de 25 anos, a Rodovia BR 116, trecho Rio de Janeiro-São Paulo e respectivos acessos. Deste modo, do início do período fiscalizado até o final da concessão (28 de fevereiro de 2021), ter-se-ia um prazo de 120 meses para a amortização das despesas, conforme, inclusive, teria sido realizado pela autuada para parte de seus dispêndios, denominados pela Fiscalização como PARCELA 2.

O TVF registra, ainda, que parte das despesas foi considerada indedutível devido à ausência de apresentação pela “NOVADUTRA” dos documentos que embasaram os lançamentos contidos em sua escrituração contábil. Em relação às situações em que foi apresentada a documentação comprobatória, a Fiscalização considerou dedutível a parcela correspondente à amortização pró-rata relativa ao período restante da concessão.

Restou, por consequência, consignado no TVE, em resumo, as seguintes informações sobre as PARCELAS 1 e 3 (fls.1034/1.36):

“A **PARCELA 1** é composta de diversas contas, que correspondem a diversos fornecedores, conforme demonstrativo a seguir. Nele consolidou-se o tratamento dado, o status de entrega de documentação comprobatória, montante consolidado de glosa, entre outros.

Demonstrativo de glosa:

(....)

Assim, há R\$ 546.708,93 de despesas glosadas por não apresentação dos documentos ou pela não consideração dos mesmos. Abaixo seguem alguns comentários acerca das razões que levaram esta fiscalização a conceder dedutibilidade parcial aos documentos apresentados.

ITEM COMENTÁRIOS: - P1.0: DOCUMENTOS NÃO APRESENTADOS.

(...).

Por fim, as deduções correspondentes às contas 412101014 Serviços Médicos e Odontológicos; 412101015 Serviço de Limpeza; 412101016 Serviço de Vigilância; 412101018 Serviço de Transporte de Valores; 412101019 Serviço de Fretes e Carretos; 412101999 Ressarcimento de Danos ao Patrimônio; 412103001 Serviço de Manutenção em Sistema de Pesagem; 412103002 Serv. Manutenção em Sistema de Controle Ambiental; 412103012 – Serviço de Manutenção Elétrica; e, 412103013 Serviço de

Manutenção Predial e de Instalações, foram consideradas independentemente de documentação comprobatória.

Quanto à **PARCELA 3** é composta de 12 notas fiscais da CPC (COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSÕES CNPJ: 09.367.702/000263).

Genericamente especificam os serviços de "valor da parcela fixa do gerenciamento de investimentos". Ora tais serviços não são manutenção ou operação e assim, não se poderia falar em dedução direta, como procedeu a fiscalização. Há que se lembrar também que a empresa tem atividade principal CNAE 6462000: holding de instituições não financeiras. E em que pese as alegações trazidas em resposta ao Termo nº 21, item III. C. 3, e ter juntado o contrato estabelecido entre a NOVADUTRA e a Divisão Engelog da CPC, não prospera o argumento de que tais gastos não deveriam ser ativados.

Assim, o tratamento dado por esta Fiscalização a esta PARCELA 3 foi o que segue:

3.4.1. DEMONSTRATIVO GLOSA – PARCELA 3

(...).

Por fim, merece ainda destaque digno de menção é que **a empresa já foi autuada por conta de inadequada amortização de despesas**. Tal autuação, em instância recursal administrativa final foi mantido (sic), o que ensejou inclusive o parcelamento do montante cobrado (PAF nº 13808.001850/99-95), por parte do contribuinte.

Por fim, o resumo dos valores glosados, considerada a amortização *pró-rata*, foi realizado conforme demonstrativos de fls. 2.719 a 2.720, do TVF.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração e apresentou Impugnação (fls. 1.096/1.216), que, em síntese, sustenta que:

(i) alegação da ocorrência de **decadência** dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2011, inclusive; e de não aplicação à CSLL da obrigação prevista no art. 324, do RIR/99;

(ii) que os Autos de Infração não podem prevalecer, pois em franca e aberta violação ao **art. 142 do CTN**, na medida em que **(a)** não foram adequadamente **motivados**, pois não existe nos autos explicação detalhada para embasar e justificar a ativação dos valores em questão; **(b)** baseados em mera **presunção**, pois não houve a devida análise da natureza dos gastos em questão; **(c)** desprovidos dos elementos necessários para a **prova materialidade** da suposta infração tributária, não havendo prova que justifique a ativação dos valores, seja como ativo imobilizado, seja como ativo diferido; **(d)** autuou valores que não foram objeto de intimação fiscal específica; **(e)** deixou de apurar corretamente a **matéria tributável**, desconsideração dos efeitos da **postergação** do pagamento dos tributos; e **(f)** incorreu em erros grosseiros quanto à identificação da **data do fato gerador** do IRPJ e da CSLL, autuados;

(iii) restou contaminado a própria essência e materialidade da acusação fiscal, sendo de rigor a decretação de sua insubsistência;

(iv) ainda que assim não fosse, o fato é que os gastos em questão não são Ativos da empresa, pois **(a)** não estão atrelados a qualquer bem de seu Imobilizado; **(b)** não aumentaram a vida útil de seus bens (condição para registro de Ativo imobilizado); e, ainda **(c)** não estão diretamente vinculados à geração de receitas futuras (requisito para registro de Ativo diferido);

(v) relembra que a autuação se refere ao ano-calendário de 2011, período de aplicação do denominado Regime Tributário de Transição (RTT - Lei nº 11.941, de 2009), que

determinava a apuração do lucro líquido do período de acordo com as **normas societárias e contábeis** vigentes até 31/12/2007, sem a observância das alterações da Lei nº 11.638, de 2007;

(vi) da análise detalhada de cada uma das contratações e atividades que originaram os referidos gastos, trata-se de efetivas despesas incorridas no ano de 2011, comprovadas e necessárias para o desenvolvimento de suas atividades empresariais;

(vii) mesmo que se entendesse que, sob o ponto de vista societário/contábil, os gastos em questão deveriam ser "ativados", ainda assim a legislação fiscal (art. 324 do RIR/99) confere ao contribuinte a opção de deduzir os gastos integralmente no próprio exercício ou de ativá-los para a amortização futura (a ativação, para fins fiscais, não é obrigatória);

(viii) em caráter subsidiário, requer **(a)** se reconhecer os efeitos da postergação do pagamento dos tributos autuados, conforme determinam o art. 6º, §4º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e do Parecer COSIT nº 02/96; **(b)** de cancelar o auto de infração de CSLL, na medida em que as regras de apuração do lucro real não são automaticamente aplicadas à CSLL; e **(c)** cancelar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ em Curitiba (PR), após análise da Impugnação, cujos resultados fundamentaram o **Acórdão nº 06-59.333**, de 05/06/2017 (fls. 2.496/3.561), julgou **procedente em parte** a Impugnação, mantendo parte do crédito tributário. Na decisão a Turma assentou que:

a) considerou inexistente qualquer violação ao art. 142 do CTN, posto que: **(i)** indicados, nos Autos de Infração, os dispositivos legais infringidos (o que deixaria clara a motivação para considerar necessária a "ativação" dos gastos e a impossibilidade de deduzi-los diretamente na apuração do IRPJ e CSLL); **(ii)** juntadas as provas ao processo, de modo que o sujeito passivo pôde compreender a acusação e apresentar a sua defesa sem dificuldades; **(iii)** houve, sim, análise da natureza dos gastos, já que *"a Fiscalização emitiu uma série de intimações à contribuinte, requisitando documentos e esclarecimentos, a fim de firmar sua convicção sobre o assunto"*; **(iv)** houve intimação específica para a comprovação das despesas glosadas por falta de apresentação dos documentos comprobatórios; e **(v)** a apuração dos tributos foi feita atendendo a periodicidade prevista na legislação tributária;

b) registrou, ainda, a inexistência de fundamento para a anulação dos Autos de Infração, à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

c) afastou a alegação de decadência, na medida em que os tributos foram objeto de apuração anual e a ciência ocorreu em 19/12/2016, quando o prazo decadencial se extinguiria em 31/12/2016. A apuração mensal se restringiu às estimativas;

d) em relação à despesas glosadas por falta de comprovação, a partir dos documentos apresentados, considerou comprovados R\$ 538.596,17 do montante de R\$ 546.708,93, apontado na autuação;

e) no que tange a dedução antecipada dos gastos que deveriam ser registrados no Ativo e submetidos a amortização/depreciação, com base no art. 179, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, e nas orientações do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Exploração da Infraestrutura Rodoviária Federal e no art. 325, inciso I, alínea "b", do RIR/99, considerou que:

(i) os gastos com as empresas OPTU Equipamentos, Operanet Tecnologia e Data Traffic, poderiam ser consideradas despesas necessárias à atividade, deduzidas diretamente da apuração do IRPJ e da CSLL; **(ii)** os gastos com a empresa CCBR – Catel Construções do Brasil *"constituem um Ativo a ser imobilizado, devendo ser amortizados até o fim do contrato de concessão"*, pelo que manteve a autuação; **(iii)** os gastos com a Companhia de Participações em

Concessões (CPC) Engellog, por estarem vinculados a bem classificado no Ativo Imobilizado, sendo "*fundamentais para colocar o ativo em condições de uso*"), devem ser contabilizados no mesmo Ativo Imobilizado, conforme esclarecido na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.025, de 2005;

f) considerou procedente, descontar da exigência fiscal os valores já oferecidos à tributação, nos anos-calendário de 2012 a 2015, tendo em vista a inexatidão quanto ao período de escrituração da despesa, na forma do artigo 273 do RIR/1999 e PN Cosit nº 2, de 1996;

g) entendeu aplicáveis à CSLL todas as conclusões adotadas em relação ao IRPJ, uma vez que ambos os lançamentos, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção;

h) não conheceu da alegação relativa à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, a decisão afastou a obrigatoriedade dos precedentes administrativos e judiciais e refez os cálculos da autuação, considerando os efeitos da postergação. Decidiu que uma vez comprovada a ocorrência de inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, o lançamento de diferença de imposto, decorrente da postergação do seu pagamento para período de apuração posterior ao em que seria devido, deve ser efetuado pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração.

Recurso de Ofício

Desse Acórdão, a DRJ/Curitiba/PR, em conformidade com o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, recorreu de ofício ao CARF, conforme despacho de fl. 2.498.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 2.572/2.669, no qual, em resumo, repete as mesmas alegações trazidas na Impugnação referentes à violação ao art. 142 do CTN, decadência, ausência de obrigação de "ativar" os gastos apontados pela Fiscalização, o cancelamento do Auto de Infração da CSLL, e

a) suscitou a nulidade parcial da decisão da DRJ, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de que não foram apreciados argumentos autônomos de defesa. Sustenta a existência de **vício material** no lançamento tributário, por não terem sido obedecidos os parâmetros estabelecidos no art. 142 do CTN (argumentos de mérito), enquanto a decisão recorrida analisou a alegação de nulidade do Auto de Infração, que não foi por ele aventada;

b) requer a nulidade parcial, por ter a decisão recorrida deixado de analisar o argumento relativo à "*opção legal para 'ativação' dos valores para fins tributários*"; aduz que não foram adequadamente motivados, na medida em que não existe nos autos explicação detalhada para embasar e justificar a ativação dos valores em questão;

c) contestou a manutenção pela decisão recorrida da glosa da despesa de R\$ 8.112,16, a qual reputou como sendo despesa incorrida com aquisição de energia elétrica;

d) arrazoou em relação à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

e) requer que os efeitos da postergação reconhecidos pela decisão recorrida sejam calculados até a data do encerramento definitivo da discussão administrativa;

Ao final, pede que seja conhecido e provido o recurso, sem prejuízo de ser negado provimento ao Recurso de Ofício, a fim de que sejam integralmente cancelados os Autos de infração lavrados, por sua manifesta ilegalidade.

Decisão/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1302-003.343**, de 23/01/2019 (fls. 2.713/2.730), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado para acolher a preliminar de nulidade dos Autos de Infração e, como decorrência, não foi conhecido o Recurso de Ofício.

Nessa decisão o Colegiado assentou pela **nulidade do lançamento** por violação ao art. 142 do CTN, na medida em que deficiente a apuração do fato gerador e a determinação da matéria tributável; por violação ao art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, por vício na descrição do fato e na discriminação da disposição legal infringida; redundando em cerceamento do direito de defesa da Contribuinte, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto. Confira-se a ementa:

“AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO GENÉRICA. NULIDADE.

A motivação genérica do lançamento fiscal representa descumprimento das exigências legais para a constituição do crédito tributário e implica o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resultando na nulidade do auto de infração”.

Embargos de Declaração/PGFN

Cientificada do Acórdão n.º 1302-003.343, de 23/01/2019, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de declaração de fls. 2.732/2.733, que em apertada síntese, alega que a decisão hostilizada incorreu em omissão quando da anulação do lançamento, tendo em vista que deixou de expressar se a nulidade seria por vício **formal ou material**.

Em 05/04/2019, no Despacho de fls. 2.736/2.737, o Presidente da Turma decidiu que a natureza da nulidade não foi suscitada no Recurso Voluntário e, portanto, não é objeto de discussão no julgamento. Assim, não haveria obrigatoriedade de haver manifestação no Acórdão sobre essa questão. Desta forma, rejeitou os Embargos opostos pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada e inconformada com a decisão no Acórdão n.º 1302-003.343, de 23/01/2019 e de seus Embargos opostos que foram rejeitados, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência (fls. 2.739/2.749), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, quanto as seguintes matérias: **(a)** necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento e, **(b)** definição da natureza do vício que macula o lançamento, como formal.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao Recurso Especial, para que seja reformada o Acórdão recorrido, reconhecendo-se: (i) a necessidade do CARF se pronunciar sobre a natureza do vício que macula o lançamento quando declara sua nulidade; (ii) que o vício apontado na motivação do lançamento enseja nulidade por vício formal (e não material), o que permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN.

Para comprovação da divergência, apresenta os seguintes paradigmas: para a **matéria (a)**, Acórdão n.º 9303-003.851, de 24/06/2016 e, para a **matéria (b)**, o Acórdão n.º 2302-01.621, de 03/02/2014 e Acórdão no 203-09332, de 02/12/2003.

a) necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento

A Contribuinte indica a legislação objeto de divergência jurisprudencial, como sendo os Arts. 59 e 61 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e apresenta o paradigma para comprovar a divergência o Acórdão n.º 9303-003.851, de 24/06/2016, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, o Colegiado entendeu que apesar de o sujeito passivo haver pleiteado nulidade da decisão de 1ª instância, a Turma entendeu necessário analisar a nulidade dos Autos de Infração, por violação do art. 142 do CTN e os Auto de Infração foi considerado nulo por: **(i)** violação ao art. 142 do CTN (“*deficiência na apuração do fato gerador e na determinação da matéria tributável*”), vício descrito como “insanável”; **(ii)** violação ao art. 10 do Decreto no 70.235/72 (“*vício na descrição do fato e na discriminação da disposição legal infringida*”); e **(iii)** cerceamento de defesa, como resultado dos itens (i) e (ii), “*causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto*” (Decreto n.º 70.235, de 1972).

Ressalta que a Fazenda Nacional opôs Embargos de declaração, que foram rejeitados, motivado pelo seguinte fundamento: “*a natureza da nulidade não foi suscitada no recurso voluntário e, portanto, não é objeto de discussão no julgamento. Assim, não haveria obrigatoriedade de haver manifestação no Acórdão sobre essa questão*”.

No **Acórdão paradigma** n.º 9303-003.851, reconheceu o dissídio proposto pela Fazenda, no processo 10980.726891/2011-56, concluindo afinal que “*incumbe ao CARF o dever de se pronunciar sobre a natureza do vício do lançamento*”.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu que, dada a similitude entre os casos apreciados no recorrido e no paradigma, e considerando a pertinência da matéria para o regular desenvolvimento do rito processual, entendeu plenamente justificado o reexame dessa matéria pela CSRF, propondo o seguimento do recurso, quanto à este matéria.

(b) definição da natureza do vício que macula o lançamento, formal ou material.

A recorrente indica a legislação objeto de divergência jurisprudencial, como sendo os Arts. 10, 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972; art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, d 1999; e arts. 142 e 173, II, da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), e apresenta os seguintes paradigma para comprovar a divergência o Acórdão n.º 2302-01.621, de 03/02/2014 e Acórdão no 203-09332, de 02/12/2003, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, foi feita alusão genérica à natureza do vício como “insanável”, no seguinte trecho:

*“A ausência ou o equívoco em relação a um destes elementos, considerados essenciais, macula o auto de infração de **vício insanável**.”* (Grifei)

Já nos **Acórdãos paradigmas**, em situações muito semelhantes, consideraram os lançamentos nulos especificamente por **vício formal**.

No Exame de Admissibilidade, considerando a relevância da distinção entre vício material e vício formal, para que se determine a necessidade/possibilidade de reconstituição do lançamento tributário, considera-se que a divergência foi suficientemente demonstrada em razão de os vícios terem sido descritos de forma semelhante, no presente processo e nos paradigmas: vícios de motivação, com afronta ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e entendeu justificado o exame desta matéria pela CSRF.

Em conclusão, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial S/Nº - 3ª Câmara, de 08/08/2019 (fls. 2.751/2.763), DEU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Devidamente cientificada do Acórdão n.º 1302-003.343, de 23/01/2019 e do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 2.773/2.795, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso interposto, mantendo-se incólume o Acórdão recorrido.

Elenca várias razões para não se conhecer do recurso interposto, tais como (a) falta de demonstração analítica da divergência, (b) tentativa de supressão de omissão e (c) alegação de matéria estranha aos autos. Ao final, requer que, caso porventura seja dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, devem os autos retornar à Turma *a quo*, para que sejam apreciados os demais argumentos de mérito do Recurso Voluntário apresentado.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF n.º 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº - 3ª Câmara, de 08/08/2019 (fls. 2.751/2.763), exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento/CARF, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, verifico que o Contribuinte pede em suas contrarrazões, que o recurso da Fazenda Nacional não seja conhecido, uma vez que, (i) a Fazenda Nacional não demonstrou analiticamente a divergência no recurso, descumprindo o disposto no §8º do artigo 67 do RICARF, (ii) pleiteia no especial a reforma do Acórdão recorrido, para que essa Turma da CSRF declare a natureza do vício dos Autos de Infração, matéria esta que não foi tratada pela Turma de Julgamento *a quo*, *portanto a via recursal seria o Embargos de declaração* objetivando suprimir uma suposta *omissão*, e (iii) que deveria formular pedido específico de nulidade do Acórdão recorrido, o que não foi feito. Nesse cenário, seria cristalina a inadequação do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o que impõe o seu não conhecimento.

De outro lado, a no Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência, com relação as seguintes matérias: **(a)** necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento e, **(b)** definição da natureza do vício que macula o lançamento, se formal ou material.

Passo, então, análise das matérias e das divergências apontadas.

No **Acórdão recorrido** o Colegiado entendeu que a motivação genérica do lançamento fiscal representa descumprimento das exigências legais (violação ao art. 142 do CTN), para a constituição do crédito tributário e implica o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resultando na **nulidade dos Autos de Infração** relativos ao IRPJ e à CSLL e, por não conhecer do Recurso de Ofício. Veja-se trecho do voto condutor (fl. 2.729):

“Isto posto, entendo pela **nulidade do lançamento por violação ao art. 142 do CTN**, na medida em que **deficiente a apuração do fato gerador e a determinação da matéria tributável**; por **violação ao art. 142 do CTN, por vício na descrição do fato e na discriminação da disposição legal infringida**; redundando em **cerceamento do direito de defesa da Recorrente**, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto”. (Grifei)

(a) Necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento

Preliminarmente, há que se deixar claro que a divergência suscitada neste tópico não é quanto a se determinado vício é de natureza formal ou material e, sim quanto à obrigatoriedade de o CARF se manifestar quanto à natureza específica do vício de nulidade (formal ou material) e, que no recorrido não entendeu que “o CARF não está obrigado a se manifestar sobre a natureza do vício que macula o lançamento”, e sim, que no Despacho em Embargos decidiu-se que, no caso concreto, a não-manifestação não constituiu omissão, uma vez que o argumento não fora submetido no Recurso Voluntário, logo não fazia parte da lide.

Na **decisão recorrida**, o Colegiado declarou a nulidade do lançamento, sem, entretanto, indicar expressamente a natureza do vício que macula a autuação. Intimada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de declaração suscitando que a Turma esclarecesse se o vício detectado tem natureza formal ou material. No entanto, os Embargos opostos, foram liminarmente rejeitados pelo Presidente da Turma, que restou registrado o entendimento da desnecessidade do CARF se pronunciar sobre a natureza do vício que macula o lançamento. Confira-se trecho do Despacho S/N – 4ª Câmara, de 17/07/2018 (fl. 2.737):

“(…) A natureza da nulidade não foi suscitada no recurso voluntário e, portanto, não é objeto de discussão no julgamento. **Assim, não haveria obrigatoriedade de haver manifestação no Acórdão sobre essa questão**”. (Grifei)

Diversamente, em caso muito semelhante ao caso aqui apreciado, decidiu a Terceira Turma da CSRF, ao analisar o **Acórdão paradigma** apresentado nº 9303-003.851, de 17/05/2016, a qual concluiu que incumbe ao CARF o dever de se pronunciar sobre a natureza do vício do lançamento. Confira-se a ementa:

“AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. COMPETÊNCIA DO CARF.

A manifestação acerca da natureza do vício que ensejou a nulidade do auto de infração, se formal ou material, **é de competência** do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”. (Grifei).

Veja-se abaixo texto abaixo reproduzido do voto condutor:

No que concerne à competência do CARF para pronunciamento acerca da classificação da nulidade, **tem-se que as decisões proferidas pelos Conselheiros no âmbito do processo administrativo fiscal devem indicar precisamente os fundamentos do seu convencimento**, obrigatoriedade essa que se estende para a classificação do vício de nulidade, **se de ordem formal ou material**, possibilitando às partes o conhecimento das razões de decidir e determinando, inclusive, a pertinência/utilidade de interposição de recurso eventualmente cabível.” (Grifei)

Saliente-se que, no paradigma, consta que – assim como no caso do recorrido – houve oposição de embargos, para saneamento da omissão quanto à natureza do vício, e que esses embargos também foram rejeitados, por despacho do presidente do colegiado.

Como é cediço, tratando o debate sobre nulidade de lançamento, a aferição do conflito interpretativo sempre é tarefa difícil, justamente porque os defeitos que invalidam o ato administrativo tributário estão lastreados em suportes fáticos que, no mais das vezes, apresentam características e circunstâncias próprias que os diferem uns dos outros. No entanto, as colocações dos julgados envolvidos acabam por sinalizar a verificação do dissenso interpretativo, como pode ser extraído das ementas e voto dos arestos recorrido e paradigma.

Pelo exposto, entendo que deve ser conhecido do recurso especial, quanto à esta matéria suscitada.

(b) Definição da natureza do vício que macula o lançamento, formal ou material.

A Fazenda Nacional aduz em seu recurso que “em que pese o Colegiado não tenha se pronunciado sobre a natureza do vício que macula o lançamento, cerceando o direito de defesa da União, passa-se a demonstrar, por precaução, que outras Turmas do CARF já entenderam que o vício na motivação acarreta nulidade por vício formal”.

Apresenta como **paradigmas** os Acórdãos nº 2302-01.621, de 03/02/2014 e Acórdão nº 203-09332, de 02/12/2003.

a) Eis a ementa do Acórdão paradigma nº 2302-01.621, de 08/02/2012:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. **O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.**

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Processo Anulado” (Grifei)

Eis a ementa do Acórdão paradigma nº 203-09.332, de 31/08/2004:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - **NULIDADE POR VICIO FORMAL**

A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado *ab initio*”. (Grifei)

Veja-se abaixo texto abaixo reproduzido da conclusão do voto condutor:

“Portanto, por entender ter ocorrido **Vício de Forma** na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*”.

Percebe-se, cotejando o **Acórdão recorrido** juntamente com os Acórdãos trazidos à divergência, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados. No entanto, enquanto o Acórdão recorrido restou silente quanto à

natureza do vício, nos Acórdãos paradigmas entenderam que o vício na descrição deficiente dos fatos geradores tem índole formal.

Logo, numa análise mais apressada, não se poderia afirmar que o Colegiado *a quo* divergiu dos paradigmas quanto ao tipo de vício que macula o lançamento (material ou formal), se sequer se manifestou sobre o tema. No entanto, me parece que no recorrido aludiu à natureza do vício, ainda que superficialmente, nos seguintes trechos:

“(…) Apesar do Recorrente haver suscitado, inicialmente, a nulidade da decisão de primeira instância, cabe analisar previamente a alegação por ela trazida, desde a Impugnação, em relação à nulidade dos autos de infração, por violação ao art. 142 do CTN”.

“(…) A ausência ou o equívoco em relação a um destes elementos, considerados essenciais, **macula o auto de infração de vício insanável**.

“(…) Isto posto, entendo pela nulidade do lançamento por violação ao art. 142 do CTN, na medida em que deficiente a apuração do fato gerador e a determinação da matéria tributável; por violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, por vício na descrição do fato e na discriminação da disposição legal infringida; redundando em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto”.

Cabe repisar que essa matéria não foi previamente apreciada no Acórdão recorrido, no entanto, foi suscitada em sede de Embargos de Declaração, não acolhidos.

Muito embora a Fazenda Nacional afirme expressamente que o recorrido não se manifestou quanto à natureza do vício – o que dificulta a demonstração da alegada divergência, entendo que os trechos acima destacados autoriza ao menos o cotejo entre o Acórdão recorrido e os paradigmas, uma vez que não se pode ignorar que a qualificação de insanável é mormente associada ao **vício material** e nos **paradigmas**, analisando casos semelhantes, decidiram anular os lançamentos por **vício formal**.

Como dito alhures, mais uma vez exsurge a dificuldade quanto à comprovação de divergência jurisprudencial em matéria de nulidade, visto que a nulidade decorre de vícios específicos, constatados em lançamentos distintos.

No que pertine aos pressupostos materiais do Recurso Especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. Evidente que os fatos não precisam ser exatamente os mesmos. Porém, **é fundamental que a questão jurídica debatida seja a mesma**.

No recorrido, foi feita referência genérica à natureza do vício como “insanável”. Já, nos paradigmas, em situações semelhantes, o vício foi classificado como formal.

Desta forma, neste caso, considerando a relevância da distinção entre vício material e vício formal para que se determine a possibilidade de reconstituição (ou não) do lançamento tributário, considero que a divergência foi suficientemente demonstrada em razão de os vícios terem sido descritos de forma semelhante, no presente processo e nos paradigmas, quais sejam, vícios de motivação, com afronta ao art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Desta forma, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(a)** necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento e, **(b)** definição da natureza do vício que macula o lançamento, como formal.

Por uma questão de prejudicialidade, inicio a análise pela primeira matéria.

(a) Necessidade (ou não) do CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento

O cerne da pretensão posta no Recurso Especial da Fazenda Nacional está em ver declarada a existência de vício de ordem formal, dando ensejo à realização de novo lançamento fiscal nos termos do art. 173, inciso II, do CTN. Confira-se o pedido do Recurso Especial:

“(…) requer a **União (Fazenda Nacional)** o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo-se: **1)** a necessidade do CARF se pronunciar sobre a natureza do vício que macula o lançamento quando declara sua nulidade; **2) que o vício apontado na motivação do lançamento enseja nulidade por vício formal** (e não material), o que permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN”.

No entanto, com ralação à competência do CARF para pronunciamento acerca do vício que motivou a nulidade do lançamento, tem-se que as decisões proferidas pelos Conselheiros no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), devem indicar precisamente os fundamentos do seu convencimento, obrigatoriedade essa que se estende para a classificação do vício de nulidade, se de ordem formal ou material.

O comando legal específico, tem obrigatoriedade, uma vez que possibilita às partes interessadas o conhecimento das razões de decidir e determinando, inclusive, a pertinência de interposição de recurso eventualmente cabível. E mais, tal definição (vício de ordem **formal ou material**) está contido no fato de o Código Tributário Nacional – CTN, prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

Cabe informar que essa matéria não foi previamente apreciada no Acórdão recorrido, no entanto, foi suscitada em sede de Embargos de Declaração, e não acolhida.

Pois bem. Essa matéria já foi analisada por esta 3ª Turma da CSRF em mais de uma oportunidade. Cito, a título de exemplo o **Acórdão nº 9303-003.851**, de 17/05/2016, de Relatoria do *Conselheira Vanessa Marini Cecconello*, que subscrevo parte das considerações tecidas na decisão citada, adotando-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“(…) A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem **formal ou material** está no fato de o Código Tributário Nacional – CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II:

Art. 173. **O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos**, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- **da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.**

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifou-se)

No caso vertente, portanto, impende ao julgador manifestar-se sobre a natureza do vício que deu ensejo à declaração de nulidade da autuação, se formal ou material, em razão das diferentes e importantes consequências dele decorrentes. E tal providência deve ser adotada pelo Colegiado "*a quo*", sob pena de supressão de uma instância de julgamento.

Por conseguinte, impõe-se o retorno dos autos ao Colegiado "*a quo*" para o mesmo manifestar-se sobre a natureza do vício de nulidade que maculou o auto de infração.

Diante do exposto, o recurso especial é conhecido em parte e, na parte conhecida, dá-se provimento, determinando o retorno dos autos ao órgão julgador "*a quo*" para se manifestar sobre a natureza do vício de nulidade.

E, foi nesse mesmo sentido, o que restou decidido por esta Turma no **Acórdãos:** nº 9303-004.325, de 04/10/2016.

É fato que o Colegiado *a quo* declarou a nulidade do lançamento, sem, entretanto, indicar a natureza do vício que macula a autuação e, que após intimada, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de declaração suscitando que a Turma esclarecesse se o vício detectado tem natureza formal ou material, no entanto os Embargos, foram liminarmente rejeitados, conforme Despacho de fl. 2.737, confira-se trecho:

“(…) Entendo que não assiste razão à demandante. A natureza da nulidade não foi suscitada no recurso voluntário e, portanto, não é objeto de discussão no julgamento. Assim, não haveria obrigatoriedade de haver manifestação no Acórdão sobre essa questão”.

Dessa forma, em razão das diferentes e importantes consequências dessa decisão decorrentes, pois ausente a indicação da natureza, se por vício formal ou material, que inquinou o lançamento, impede os interessados de formular adequadamente as suas razões de recurso, entendo que assiste, em parte, razão à Fazenda Nacional e deve ser determinando o retorno dos autos ao órgão julgador "*a quo*", objetivando resguardar a supressão de uma das instâncias de julgamento, para que àquele Colegiado se manifeste, expressamente e tão somente, sobre a natureza do vício da nulidade dos Autos de Infração perpetrada no Acórdão nº 1302-003.343, de 23/01/2019 se, por vício formal ou material.

(b) Definição da natureza do vício que macula o lançamento, como formal.

Com relação a essa matéria, entendo que resta prejudicada sua análise, uma vez que no item anteriormente examinado, restou definido o retorno dos autos a Turma julgadora *a quo*, para que, em observação ao princípio da supressão de instância de julgamento, deve manifestar-se sobre a natureza do vício apontada da decisão recorrida (se, formal ou material).

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para dar-lhe parcial provimento, para que seja determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem, para complementação da decisão, determinando a natureza do vício referido no Acórdão nº 1302-003.343, de 23/01/2019, como formal ou material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-012.849 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 13864.720165/2016-59