



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720165/2016-59
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.397 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrentes CONCESSIONARIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

VÍCIO QUANTO AO ASPECTO MATERIAL DO LANÇAMENTO.
NULIDADE. NATUREZA MATERIAL.

A deficiência quanto à apuração e descrição do fato gerador, à determinação da matéria tributável e à discriminação da disposição legal infringida constituem vícios insanáveis que levam ao reconhecimento da nulidade por vício material do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, e complementando a decisão proferida no Acórdão nº 1302-003.343, em acolher a nulidade, por vício material, dos Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL, e, por consequência, por dar provimento ao recurso voluntário e por não conhecer do Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felliipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício frente ao Acórdão nº 06-59.333, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (fls. 2.496 a 2.561), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO PROCEDIMENTO POR SUPOSTO NÃO APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO. REJEIÇÃO DA ALEGAÇÃO.

A Autoridade Fiscal tem ampla liberdade para decidir quais investigações deve fazer. Não é a contribuinte quem decide quais diligências devem ser feitas ou qual o grau de profundidade das investigações durante a ação fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

IRPJ. DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA.

Em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. A partir dessa data, e não da data dos eventuais recolhimentos antecipados, tem início a contagem do prazo decadencial.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS OPERACIONAIS. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos e que as despesas atendem aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para o desenvolvimento das atividades da contribuinte. Exclui-se do lançamento as despesas comprovadas.

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Os ajustes contábeis efetuados em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter quaisquer outros efeitos tributários, razão pela qual é obrigatória a utilização, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AMORTIZAÇÃO/DEPRECIÇÃO.

Os gastos com projetos e serviços de construção e/ou remanejamento de obras que beneficiam rodovia objeto de concessão, como valas e dutos para fibra óptica, por representarem capital aplicado na aquisição de direitos deverão ser contabilizados no Ativo Imobilizado e sujeitos à amortização/depreciação.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DA DIFERENÇA DE IMPOSTO PELO SEU VALOR LÍQUIDO, APÓS COMPENSAÇÃO DO VALOR LANÇADO EM OUTRO PERÍODO.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

O presente processo resulta de procedimento fiscal realizado junto à CONCESSIONÁRIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S/A (NOVADUTRA), por meio do qual foram constituídos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação ao ano-calendário de 2011, em decorrência da constatação da infração de dedução de despesas com amortização em taxa superior à permitida pela legislação.

A acusação, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.027 a 1.038, é que certos montantes considerados pelo sujeito passivo como despesas (as denominadas PARCELA 1 e PARCELA 3) deveriam, por sua natureza, haver sido registrados no Ativo e submetidas a amortização.

A autoridade fiscal 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 autoridade fiscal 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 autoridade fiscal considerou dedutível a parcela correspondente à amortização pró-rata relativa ao período restante da concessão.

A análise realizada, conforme descrição contida no TVF, é a seguinte:

"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.

3.4.1. DEMONSTRATIVO GLOSA - PARCELA 1							
Demonstrativo da composição 'Outros Serviços' no valor de R\$ 10.937							
Conta contábil	Descrição	valor	Comentário	Documento	ITEM 3.4.1 Amortizável	Valor Docs.	V. Amortizável
412101002	Serviço de Consultoria de Tecnologia da Informação	-37	NÃO CONSIDERADO	NÃO APRESENTADO	P1.0	NÃO	36.894,17
412101014	Serviços Médicos e Odontológicos	-16	ACEITO	APRESENTADO			
412101015	Serviço de Limpeza	-25	ACEITO	APRESENTADO			
412101016	Serviço de Vigilância	-17	ACEITO	APRESENTADO			
412101018	Serviço de Transporte de Valores	-10	ACEITO	NÃO APRESENTADO			
412101019	Serviço de Fretes e Carretos	-3	ACEITO	APRESENTADO			
412101999	(-) Ressarcimento de Danos ao Patrimônio	1.274	ACEITO	APRESENTADO - RAZÃO			
412103001	Serviço de Manutenção em Sistema de Pesagem	-10	ACEITO	APRESENTADO			
412103002	Serv.Manutenção em Sistema de Controle Ambiental	-1	ACEITO	APRESENTADO			
412103003	Serv.Manutenção Sistema de Arrecadação de Pedágio	-1.596	NÃO CONSIDERADO	APRESENTADO	P1.1	SIM	1.237.395,17
412103004	Serv.Manutenção Sistema de Controle de Velocidade	-6.768	NÃO CONSIDERADO	APRESENTADO	P1.2	SIM	6.837.474,16
412103005	Serv.de Manutenção Rede Comunicação Digital Viária	-2.220	NÃO CONSIDERADO	APRESENTADO	P1.3	SIM	2.213.011,77
412103012	Serviço de Manutenção Elétrica	-25	ACEITO	APRESENTADO			
412103013	Serviço de Manutenção Predial e de Instalações	-81	ACEITO	NÃO APRESENTADO			
412104004	Serviço de Consultoria de Tráfego	-502	NÃO CONSIDERADO	NÃO APRESENTADO	P1.4	NÃO	501.702,00
Total de Outros serviços ==>		-10.937			Total Glosado ==>		10.826.477,27
						Documentos não apresentados ==>	546.708,93

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.

P1.1:

- OPTU EQUIPAMENTOS E SUPRIMENTOS INFORMATICA LTDA - EPP - CNPJ: 03.135.695/0001-62. CNAE 4751-2-01 - COMÉRCIO VAREJISTA ESPECIALIZADO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA.

- OPERANET TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA. CNPJ: 14.103.679/0001-59. CNAE: 6209-1-00 - SUPORTE TÉCNICO E OUTROS SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMAÇÃO. SERVIÇOS EXECUTADOS: SERVIÇOS EM PEDÁGIO.

P1.2:

- DATATRAFFIC - CNPJ: 01.175.068/0001-74. CNAE: 4329-01-04 - MONTAGEM E INSTALAÇÃO DE SISTEMA E EQUIPAMENTOS DE ILUMINAÇÃO E SINALIZAÇÃO EM VIAS PÚBLICAS. SERVIÇOS EXECUTADOS: IMPLANTAÇÃO E AFERIÇÃO, INCLUÍDOS MÃO DE OBRA E MATERIAL.

P1.3:

- CCBR CATEL CONSTRUÇÕES DO BRASIL LTDA. - CNPJ: 66.686.221/0001-73. CNAE 4221-9-04: CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. SERVIÇOS EXECUTADOS: CONSTRUÇÃO E REMANGENTES DE REDES DE DUTOS PARA CABOS DE FIBRA ÓTICA, INCLUÍDOS MÃO DE OBRA E MATERIAIS.

P1.4: 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: 09.367.702/0002-63). 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 6462-0-00: 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		
	VALOR DCC PARCELA 3	DO VALOR AMORTIZÁVEL
jan/11	1.708.674,62	1.708.674,62
fev/11	1.708.674,62	1.708.674,62
mar/11	1.708.674,62	1.708.674,62
abr/11	1.680.708,58	1.680.708,58
mai/11	1.680.708,58	1.680.708,58
jun/11	1.680.708,58	1.680.708,58
jul/11	1.680.708,58	1.680.708,58
ago/11	1.680.708,58	1.680.708,58
set/11	1.680.708,58	1.680.708,58
out/11	1.680.708,58	1.680.708,58
nov/11	1.680.708,58	1.680.708,58
dez/11	1.680.708,58	1.680.708,58
	20.252.401,08	20.252.401,08

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.

Objetivando ilustrar o entendimento desta fiscalização, segue excerto da decisão do relator do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES / TERCEIRA CÂMARA que traduz o entendimento desta Fiscalização.

O cerne da questão em apreço reside no fato da contribuinte não aceitar como premissa básica, que a natureza dos serviços necessários à manutenção de uma rodovia, são, de fato, em razão de sua própria gênese, compostas (*sic*) por bens materiais duráveis, com vida superior a um ano.

Vários fatos comprovam tal assertiva.

.....

O mais expressivo, (*sic*) é a própria obra da rodovia Presidente Dutra, enquanto obra civil, que pela sua magnitude, não comportaria tal ilação.

.....

O segundo, tão expressivo quanto o primeiro, diz respeito ao prazo da concessão - de 25 anos, onde a grandeza do prazo contratual se faz necessária para viabilizar o retorno dos investimentos relativos às melhorias incorporadas ao bem e à sua própria manutenção, que são, tanto quanto o prazo contratual em apreço, vultosos."

O resumo dos valores glosados, considerada a amortização pró-rata, foi realizado do seguinte modo:

APURAÇÃO:							
4.1. DEMONSTRATIVO GLOSA - PARCELA 1							
	VALOR DOC PARCELA	BC VALOR AMORTIZÁVEL	AMORTIZAÇÃO	FATOR %	CONSIDERADO	AI - PARTE PARCELA 1	
jan/11	705.023,95	703.199,45	121	12	9,92%	69.734,82	635.288,53
fev/11	1.047.063,67	1.044.478,62	120	11	9,17%	95.743,87	951.319,80
mar/11	777.840,11	766.101,74	119	10	8,40%	64.378,30	713.461,81
abr/11	910.849,04	814.333,99	118	9	7,63%	62.110,22	848.738,82
mai/11	1.042.419,76	857.798,10	117	8	6,84%	58.652,86	983.766,90
jun/11	837.101,39	762.552,34	116	7	6,03%	46.016,09	791.085,30
jul/11	663.312,04	544.438,38	115	6	5,22%	28.405,48	634.906,56
ago/11	572.115,23	564.914,02	114	5	4,35%	42.320,79	929.794,44
set/11	632.266,40	629.572,74	113	4	3,54%	22.285,76	609.980,64
out/11	902.274,94	899.894,94	112	3	2,68%	24.104,33	878.170,61
nov/11	1.148.553,86	1.145.860,20	111	2	1,80%	20.646,13	1.127.907,73
dez/11	1.187.657,48	1.146.663,82	110	1	0,91%	15.424,22	1.172.233,26
	10.826.477,27	10.279.768,34				544.822,87	10.281.654,40
	Documentos não apresentados ==>	546.708,93					

Obs.: OS DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS A PARCELA 1 – ENCONTRAM-SE NO ANEXO 1

(...)

4.1. DEMONSTRATIVO GLOSA - PARCELA 3							
	VALOR DOC PARCELA 3	BC VALOR AMORTIZÁVEL	AMORTIZAÇÃO	FATOR %	CONSIDERADO	AI - PARTE PARCELA 3	
jan/11	1.708.674,62	1.708.674,62	121	12	9,92%	169.455,33	1.539.219,29
fev/11	1.708.674,62	1.708.674,62	120	11	9,17%	156.628,51	1.552.046,11
mar/11	1.708.674,62	1.708.674,62	119	10	8,40%	143.586,10	1.565.088,52
abr/11	1.680.708,58	1.680.708,58	118	9	7,63%	128.189,64	1.552.518,94
mai/11	1.680.708,58	1.680.708,58	117	8	6,84%	114.920,24	1.565.788,34
jun/11	1.680.708,58	1.680.708,58	116	7	6,03%	101.422,07	1.578.286,51
jul/11	1.680.708,58	1.680.708,58	115	6	5,22%	87.689,14	1.593.019,44
ago/11	1.680.708,58	1.680.708,58	114	5	4,35%	73.715,29	1.606.993,29
set/11	1.680.708,58	1.680.708,58	113	4	3,54%	59.494,11	1.621.214,47
out/11	1.680.708,58	1.680.708,58	112	3	2,68%	45.018,98	1.635.689,60
nov/11	1.680.708,58	1.680.708,58	111	2	1,80%	30.283,04	1.650.425,54
dez/11	1.680.708,58	1.680.708,58	110	1	0,91%	15.279,17	1.665.429,41
	20.252.401,08	20.252.401,08				812.640,19	19.126.719,46

(...)

DISCRIMINAÇÃO MENSAL DO MONTANTE TOTAL:			
4.2. DEMONSTRATIVO GLOSA - TOTAL MENSAL			
	AI - PARTE PARCELA 1	AI - PARTE PARCELA 3	AI - TCTAL GLOSADO
jan/11	635.288,53	1.539.219,29	2.174.507,81
fev/11	951.319,80	1.552.046,11	2.503.365,91
mar/11	713.461,81	1.565.088,52	2.278.550,33
abr/11	848.738,82	1.552.518,94	2.401.257,76
mai/11	983.766,90	1.565.788,34	2.549.555,23
jun/11	791.085,30	1.579.286,51	2.370.371,81
jul/11	634.906,56	1.593.019,44	2.227.926,00
ago/11	929.794,44	1.606.993,29	2.536.787,73
set/11	609.980,64	1.621.214,47	2.231.195,11
out/11	878.170,61	1.635.689,60	2.513.860,21
nov/11	1.127.907,73	1.650.425,54	2.778.333,27
dez/11	1.177.233,26	1.665.429,41	2.842.662,67
	10.281.654,40	19.126.719,46	29.408.373,86

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 1.096 a 1.216), que pode ser sintetizada a partir das seguintes passagens:

"20. Todavia, e com as vênias devidas, 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** (não existe nos autos explicação detalhada para embasar e justificar a ativação dos valores em questão); **(b)** baseados em **mera presunção** (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 há 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 até mesmo em erros grosseiros quanto à identificação da **data do fato gerador do IRPJ e da CSLL** ora autuados.

21. Tudo isso a contaminar a própria essência e materialidade da acusação fiscal, sendo de rigor a decretação de sua insubsistência, independentemente de qualquer outra questão ou argumento de defesa.

22. Ainda que assim não fosse, o fato é que os gastos em questão não são ativos da **Impugnante**, 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).

23. Neste ponto, a Impugnante relembra que a autuação se refere ao **ano-calendário de 2011**, período de aplicação do denominado Regime Tributário de Transição ('RTT' - Lei n.º 11.941/09), 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 veiculadas pela Lei n.º 11.638/07.

24. De reverso, e como será amplamente comprovado a partir da análise detalhada de cada uma das contratações e atividades que originaram os referidos gastos, trata-se de **efetivas despesas incorridas no ano-calendário de 2011**, devidamente comprovadas, e necessárias para o desenvolvimento de suas atividades empresariais.

(...)

27. Tudo a comprovar, em sua plenitude, a ausência de embasamento legal para a pretensa "ativação" dos respectivos valores, como indevidamente realizado pela fiscalização.

28. De toda forma, 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**).

29. Seja como for, ao menos em caráter subsidiário, a presente impugnação deverá ser acolhida para fins de (a) se reconhecer os efeitos da postergação do pagamento dos tributos autuados, conforme determinam o art. 6º, §4º, do Decreto-lei n.º 1.598/77 e do Parecer COSIT n.º 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 Impugnação traz, ainda, a alegação 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.

A decisão de primeira instância 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;

(v) a apuração dos tributos foi feita atendendo a periodicidade prevista na legislação.

Registrou, ainda, a inexistência de fundamento para a anulação dos autos de infração, à luz do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

A decisão 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, que são antecipações de pagamento do valor devido ao final do exercício.

Em relação às despesas glosadas por falta de comprovação, a partir dos documentos apresentados com a Impugnação, o julgador *a quo* considerou comprovados R\$ 538.596,17 do montante de R\$ 546.708,93 apontado na autuação.

No que tange à maior parte da autuação, relacionada com a dedução antecipada dos gastos que deveriam ser registrados no Ativo e submetidos a amortização/depreciação, com base no art. 179, IV, da Lei n.º 6.404, de 1976, nas orientações contidas no Manual de

Contabilidade do Serviço Público de Exploração da Infra-estrutura Rodoviária Federal Concedida, e no art. 325, inciso I, alínea "b", do RIR/99, considerou que:

(i) os gastos com as empresas OPTU Equipamentos e Suprimentos de Informática Ltda, Operanet Tecnologia da Informação Ltda e Data Traffic S.A. 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 Ltda *"constituem um ativo a ser imobilizado, pois agregam valor à rodovia na qual as linhas de fibra óptica foram instaladas e, ao final do contrato de concessão, passarão a ser propriedade do Estado, não podendo ser retirados pela contribuinte, devendo, por esse motivo, 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) - Engelog se à *"coordenação, gestão, assistência técnica, consultoria e assessoria relacionados ao planejamento e elaboração de projetos"*, sendo que, 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 n.º 1.025, de 2005.

A decisão considerou procedente, ainda, o requerimento da Impugnante, para descontar da exigência fiscal os valores já oferecidos à tributação, nos anos-calendário de 2012 a 2015, tendo em vista a inexistência quanto ao período de escrituração da despesa, na forma do artigo 273 do RIR/1999 e Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 1996.

O Acórdão entendeu aplicáveis à CSLL todas as conclusões adotadas em relação ao IRPJ, refutando a *"alegação de que o art. 324 do RIR/1999 não serve de fundamento para suportar a glosa do excesso de despesas"*, tanto porque este dispositivo não foi apontado na autuação, quanto por conta das regras de apuração da CSLL, que tomam por base o lucro líquido, antes da provisão para o IRPJ.

Por fim, sob o argumento de que os autos de infração indicariam a *"incidência de juros apenas sobre o valor dos tributos lançados"*, não conheceu da alegação relativa à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A decisão afastou a obrigatoriedade dos precedentes administrativos e judiciais invocados pelo sujeito passivo e refez os cálculos da autuação, considerando os efeitos da postergação.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.572 a 2.669), no qual:

a) suscitou a nulidade parcial da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de que não foram apreciados argumentos autônomos de defesa. A sua tese é de que sustentou a existência de vício material no lançamento tributário, por não terem sido obedecidos os parâmetros estabelecidos no art. 142 do CTN (argumentos de mérito, segundo ele), enquanto a decisão recorrida analisou a alegação de nulidade do auto de infração, que não foi por ele aventada;

b) arguiu, ainda, a nulidade parcial, sob o mesmo fundamento, por ter a decisão recorrida deixado de analisar o argumento relativo à "*opção legal para 'ativação' dos valores para fins tributários*";

c) repetiu as alegações trazidas na Impugnação referentes à violação ao art. 142 do CTN, decadência, ausência de obrigação de "ativar" os gastos apontados pela autoridade fiscal, e cancelamento do auto de infração da CSLL;

d) 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;

e) em relação à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, arazou que, ou se reconhece que os referidos valores não constam do lançamento original e como tal a sua cobrança não pode prosperar, por não ter havido a regular constituição do crédito tributário; ou se reconhece a competência do CARF para conhecer e apreciar tal matéria, fazendo o controle da legalidade de tal exigência;

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

g) por fim, pugnou pelo improvimento do Recurso de ofício.

Em 21 de janeiro de 2019, foi juntada aos autos a Petição de fls. 2.680 a 2.686, pela qual a Recorrente comunicou o proferimento de sentença judicial que se relacionaria com a matéria do Recurso Voluntário, em especial a chamada PARCELA 3.

O processo foi julgado por este Colegiado em 23 de janeiro de 2019, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 1302-003.343, de 23 de janeiro de 2019 (fls. 2.713/2.730), tendo sido dado provimento ao Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de nulidade dos Autos de Infração, e, como decorrência, não conhecer do Recurso de Ofício.

Após a ciência, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de declaração de fls. 2.732/2.733, no qual, em apertada síntese, alegou 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 de abril de 2019, por meio do Despacho de fls. 2.736/2.737, o, então, Presidente desta Turma Julgadora 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.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 2.739/2.749), pugnando pela rediscussão do entendimento firmado quanto à necessidade de o CARF declarar a natureza do vício que macula o lançamento e, à definição da natureza do vício que macula o lançamento, como formal.

O referido Recurso foi provido parcialmente pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão n.º 9303-012.849, de 15 de fevereiro de 2022, no qual se determinou o retorno dos autos a este Colegiado, “para complementar a decisão quanto à determinação da natureza do vício, se formal ou material”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

Conforme relatado, a análise acerca da preliminar de nulidade dos autos de infração lavrados contra a Recorrente foi realizada no Acórdão n.º 1302-003.343, de 23 de janeiro de 2019, de modo que cabível, neste momento, tão somente repeti-la, para que este Colegiado possa, conforme determinação da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pronunciar-se acerca da natureza do vício reconhecido.

Passo, portanto, a repetir o voto proferido no mencionado Acórdão:

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.

Como relatado, a Recorrente entende que os autos de infração não podem prevalecer, posto que o referido dispositivo legal teria sido violado, uma vez que:

“(…), a autoridade administrativa **(a) não motivou** de forma adequada a razão da alegada necessidade de “ativação” dos valores em questão; **(b)** não se deu ao trabalho de analisar a natureza dos gastos (lançamento baseado em mera presunção); **(c)** não cumpriu o seu ônus de provar a razão de “ativar” os referidos valores, seja como ativo imobilizado, seja como ativo diferido; **(d)** autuou valores, tidos como não comprovados, sem que expedisse qualquer intimação fiscal nesse sentido; **(e)** não apurou corretamente a **matéria tributável** (desconsideração dos efeitos da postergação do pagamento dos tributos); e **(f)** se equivocou até mesmo na identificação da **data do fato gerador do IRPJ e da CSLL** ora autuados.

A decisão recorrida rejeitou todas as referidas alegações.

De fato, o dispositivo legal invocado pela Recorrente estabelece regras gerais acerca dos elementos que devem estar presentes no documento de constituição do crédito tributário, na hipótese do lançamento de ofício:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

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

Em adição, o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Finalmente, o art. 59 dispõe as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

A análise acerca da adequação do lançamento deve ser realizada, *in casu*, a partir do conteúdo dos autos de infração de fls. 1.049 a 1.060, em conjunto com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.027 a 1.048.

Assim, a autoridade fiscal principia, no item 3.2 tratando de valores que deveriam integrar o Ativo Diferido e de critérios de amortização:

1. os valores relativos à manutenção e conservação de rodovia, bem como administração de obras são em princípio dedutíveis desde que atendidos requisitos específicos quanto sua ativação e amortização, conforme legislação de regência específica;
2. os montantes em questão são aproximadamente aqueles que estão consignados nas demonstrações financeiras, conforme indicado na item 3.1. PRELIMINAR acima.

Também impende reforçar que existe uma distinção entre a legislação fiscal e societária no que concerne à forma como devem ser contabilizados em ativo intangível e sua respectiva amortização, especialmente sob égide do Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei n.º 11.638/2007.

Prossegue, no item 3.3, tratando acerca de amortização e afirma haver utilizado para as denominadas PARCELA 1 e PARCELA 3 o mesmo critério de amortização que teria sido adotado pelo sujeito para a PARCELA 2 ("*prazo de 120 meses de amortização do início do período fiscalizado até o fim da concessão*").

Descreve, então, no item 3.4, o fundamento para a autuação:

Promovida a análise dos documentos comprobatórios juntados, verificou-se que pela natureza da despesa, histórico constante dos documentos, objeto social dos prestadores do serviço, e, também em coerência com as informações prestadas ao mercado, dado que a empresa tem ações negociadas em bolsa, entendeu-se que parte dos gastos deveria ter sido ativada.

Também é importante ressaltar que em algumas situações a **NOVADUTRA** não apresentou o documento correspondente ao lançamento promovido na sua contabilidade, o que, por derradeiro, determinou a sua não inclusão como despesa dedutível.

Posteriormente, em relação à PARCELA 1, apenas apresenta os valores glosados.

Quanto à PARCELA 3, afirma o TVF:

Quanto à PARCELA 3 é composta de 12 notas-fiscais da CPC (COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSÕES – CNPJ: 09.367.702/0002-63). 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 6462-0-00: 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.

E adota, então, fundamentação de decisão anterior do Conselho de Contribuintes referente a bens que devem ser contabilizados no Ativo Imobilizado:

Objetivando ilustrar o entendimento desta fiscalização, segue excerto da decisão do relator do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE / TERCEIRA CÂMARA que traduz o entendimento desta Fiscalização.

O cerne da questão em apreço reside no fato da contribuinte não aceitar como premissa básica, que a natureza dos serviços necessários à manutenção de uma rodovia, são, de fato, em razão de sua própria gênese, compostas por bens materiais duráveis, com vida superior a um ano.

Por sua vez, os autos de infração trazem como enquadramento da infração relativa ao IRPJ a “glosa de despesa por amortização indevida”, indicando a seguinte fundamentação legal:

**AMORTIZAÇÃO
INFRAÇÃO: GLOSA DE DESPESA POR AMORTIZAÇÃO INDEVIDA**

Amortização indedutível, em função da utilização de taxa de amortização superior à permitida pela legislação, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 24 - 12/12/2016 em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, 326 e 327 do RIR/99

E para a CSLL, aponta “custos/despesas operacionais/encargos não dedutíveis”:

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Amortização indedutível, em função da utilização de taxa de amortização superior à permitida pela legislação, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 24 - 12/12/2016 em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
Art. 2º da Lei nº 9.249/95.
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96
Art. 28 da Lei nº 9.430/96.
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

O Acórdão recorrido rejeitou a alegação, nos seguintes termos:

“201. Inicialmente destaco que a motivação foi exposta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1039 a 1048) e nos Autos de Infração (fls. 1049 a 1063), tendo o

enquadramento legal sido corretamente informado nos autos, o qual reproduzo parcialmente abaixo:

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, 326 e 327 do RIR/99 Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.
--

202. Desse modo, ao incluir os arts. 324 e 326 do Decreto 3.000/1999 (RIR), a Autoridade Fiscal deixou clara a razão para “ativar” os valores examinados:

(...)

203. Nesse ponto, entendo, ainda, que quando a Autoridade Fiscal utiliza a expressão “ativar”, mais do que indicar em qual grupo do Ativo os gastos deveriam ser contabilizados (imobilizado ou diferido), aponta para o fato de que certos gastos não deveriam ser deduzidos imediatamente na apuração do Lucro Real. Este é o cerne da questão.

204. Outrossim, destaco que é pacífico o entendimento de que a omissão parcial ou a imprecisão no enquadramento legal do fato ou da infração não acarreta nulidade do lançamento, se, a despeito dessa irregularidade, a descrição fática permitir ao sujeito passivo a compreensão dos fatos e da responsabilidade que lhe é imputada.

205. Assim, eventual imprecisão no Termo de Verificação Fiscal é totalmente superada pelo que demonstra o conjunto dos documentos juntados ao processo.

206. Tanto é assim que a interessada pôde apresentar, como apresentou, recurso rebatendo especificamente a matéria tratada nos Autos de Infração, ou seja, fica evidente que a impugnante teve a exata compreensão dos fatos que lhe foram imputados, não procedendo, de forma alguma, as afirmações da contribuinte relativas à falta de motivação para a constituição do lançamento tributário e à falta de comprovação das razões de “ativar” os referidos valores.”

Não há como negar que os documentos de lançamento trazem alguma motivação. O seu grau de imprecisão, contudo, é algo que, ao meu ver, compromete irremediavelmente o direito de defesa do sujeito passivo e a constituição do crédito tributário.

Em primeiro lugar, de fato, a autoridade fiscal não deixa claro se os valores das PARCELA 1 e PARCELA 3 deveriam ter sido contabilizados no Ativo Imobilizado ou Diferido.

Ao contrário do alegado, tal fato é relevante, posto que as razões para tanto são diversas, e é a partir delas que deve ser feita pelo autuante e pelo autuado a instrução probatória, bem como a análise por parte do julgador.

Como bem apontado, pelo sujeito passivo:

“(…) cada grupo do ativo possui suas regras específicas para depreciação (ativo imobilizado, conforme a vida útil do bem a ser depreciado, nos termos do art. 183, §2º, da Lei nº 6.404/76 e da Instrução Normativa SRF nº 162/98) ou a sua amortização (ativo diferido, conforme geração de benefícios das receitas futuras, nos termos do art. 183, §3º, da Lei nº 6.404/76 e do art. 58, §1º, da Lei nº 4.506/64)”

Veja-se que, embora o TVF seja silente quanto ao fundamento legal da autuação, o Auto de Infração do IRPJ (como destacado pelo julgador *a quo*) aponta o art. 324 do RIR/99

(aplicável ao Ativo Diferido). Não obstante, o Acórdão recorrido aborda a matéria a partir do art. 325, inciso I, alínea "b", do RIR/99 (aplicável ao Ativo Imobilizado), e sequer citado no TVF ou nos Autos de Infração.

Outrossim, o TVF não esclarece os fundamentos legais para a taxa de amortização adotada para cada uma das parcelas glosadas, e, jamais, trata de depreciação.

O Acórdão recorrido, por outro lado, refere-se a amortização/depreciação.

Tais fatos são apenas reflexos da generalidade da acusação, de modo que procedem os questionamentos realizados pela Recorrente:

"Parcela 1:

- quais documentos foram analisados pela fiscalização?
- qual seria a natureza das despesas?
- qual histórico constante dos documentos?
- o que diz o objeto social dos prestadores de serviços? Existe alguma contradição com as atividades por eles desempenhadas? O que isso tem a ver com a ativação dos valores?
- enfim, por que os valores deveriam ser ativados?

Parcela 3:

- por que não se poderia falar em dedução direta no resultado?
- qual seria então a natureza dos serviços?
- em que medida os esclarecimentos prestados pela Recorrente estariam equivocados?
- de quais pontos discorda a fiscalização?
- existe alguma incoerência ou vício no contrato de prestação de serviços firmado com a Engelog?
- enfim, por que os referidos gastos deveriam ser ativados?"

Tanto é assim que a Recorrente, na sua Impugnação se defendeu de dois fundamentos (a inclusão no Ativo Imobilizado e a inclusão do Ativo Diferido):

22. Ainda que assim não fosse, o fato é que os gastos em questão não são ativos da **Impugnante**, 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).

E como bem explicitou:

52. A conclusão da fiscalização de que os valores deveriam ser “ativados” está bem clara na acusação. Isso a **Impugnante** compreendeu bem. O que não está nem um pouco claro é porque (quais motivos) os valores deveriam ser ativados! Isso passou ao largo da acusação fiscal.

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 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 Recorrente, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto.

Conquanto não tenha sido explicitado na decisão anterior proferida por esta Turma Julgadora, parece-me fora de dúvidas que a nulidade reconhecida é de natureza material, uma vez que o vício diz respeito ao próprio conteúdo da atividade de lançamento prevista no art. 142 do CTN e aos requisitos materiais intrínsecos dos documentos de lançamento.

Por todo o exposto, complementando a decisão proferida no Acórdão n.º 1302-003.343, voto por acolher a nulidade, por vício material, dos Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL, e, por consequência, por dar provimento ao recurso voluntário e por não conhecer do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo