



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722771/2015-42
ACÓRDÃO	3401-013.684 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERROVIA CENTRO-ATLANTICA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. DESCABIMENTO.

A revisão do lançamento tributário somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário; nas "hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **acatar as preliminares de nulidade** do Recurso Voluntário para anular o Auto de infração.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio. Ausente o Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído pelo Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 02-078.128, exarado pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/Belo Horizonte, em sessão de 20/02/2018, que julgou **procedente em parte** a Impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins** (fls. 02/06) e à Contribuição para o Programa de Integração Social - **PIS** (fls. 07/12), **não cumulativo vinculado a receitas do mercado interno**, relativo ao ano de 2012, nos montantes respectivos de **R\$ 130.400.109,90** e **R\$ 28.310.551,49**, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

No Auto de Infração (fl. 02/83) foram **glosadas** as seguintes despesas:

1. Aquisição de **bens utilizados como insumos** (despesas com telecomunicações - telefones, rádio, internet, satélite; equipamentos de EPI);
2. Aquisição de **serviços utilizados como insumos** (gastos com rastreamento de veículos e cargas; seguros; serviços de meio ambiente, previsão do tempo; serviços de segurança e vigilância; serviços de transporte de valores; serviços aduaneiros; serviços de consultoria e treinamento; serviços de auditoria contábil; serviços de armazenagem; serviço de agenciamento e desconsolidação de cargas; serviço de desenvolvimento de sistemas; serviços de manutenção de software; serviço de imunização e controle de pragas);
3. **Energia elétrica, térmica e a vapor;**
4. **Aluguéis de imóveis;**
5. **Aluguéis de máquinas e equipamentos** (despesas com aluguel de veículos para viagens ou deslocamento de funcionários; aluguel de contêineres e sanitários químicos);
6. **Máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado** - crédito sobre encargos de **depreciação** (referentes à depreciação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços, por não apresentação de documentos comprobatórios);
7. **Máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado** - crédito com base no **valor de aquisição** (aquisição de diversas partes e peças como turbinas, motores, motores a diesel, bicos injetores e outros, para reformar equipamento rodante e que, por aumentarem a

vida útil do bem, deveriam ser integrados ao custo do bem constante do ativo permanente. Operações registradas na conta contábil 35.30.36.006 – “serviços de manutenção em equipamentos rodoviários”);

8. Outras operações com direito a crédito (gastos operacionais com arrendamento, direito de passagem, tráfego mútuo e gastos com concessão e serviços de transporte).

Inconformada, a contribuinte **apresentou Impugnação** (fls 97/124), na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra os seguintes pontos:

- **Nulidade da autuação** por preterição ao direito de defesa e ausência de motivação e definição da matéria tributável;

- **Ilegitimidade da glosa** relacionada a **bens utilizados como insumos** na prestação de serviços;

- **Legitimidade dos créditos** relativos a **bens do ativo imobilizado**.

Requeriu a **realização de perícia** (inclusive trazendo quesitos), a nulidade do Auto de Infração e a procedência da Impugnação.

Após a realização da diligência solicitada pela parte, em 20/02/2018, a 1ª turma da DRJ/Belo Horizonte proferiu o acórdão nº 02-078.128 (fls 2.086/2.116) no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pelo interessado e **reconhecendo crédito adicional**. Este acórdão foi anulado por este CARF que **devolveu o processo para realização lavratura de Auto de Infração complementar e da efetivação de novo julgamento de primeira instância** (fls2.159/2.174).

Em 11/08/2020, a 1ª turma da DRJ/Belo Horizonte proferiu novo julgamento, formalizado através do acórdão nº 106-000.485 (Fls 2.185/2.221) no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pelo interessado e **reconhecendo crédito adicional**. Na ocasião **foram revertidas parcialmente as seguintes glosas**:

- energia elétrica, térmica e vapor;
- locação de imóveis, máquinas e equipamentos;
- bens que deveriam ter sido incorporados ao Ativo Imobilizado;
- aquisição de bens;
- outras operações.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 2.185/2.221, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, **atendendo-se, entretanto, apenas aos seguintes itens**:

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a ora Recorrente para exigência de quantias de R\$ 130.400.109,90 e R\$ 28.310.551,49 a título de **COFINS** e do **PIS**, respectivamente. Tais valores foram apurados em razão da glosa de créditos apropriados no período compreendido entre janeiro a dezembro do exercício de **2012** - tidos como ilegítimos ou não comprovados pela RFB -, pertinentes a **bens e serviços utilizados como insumos e a bens do ativo imobilizado**.

Após a realização da diligência solicitada pela parte, a 1ª turma da DRJ/Belo Horizonte proferiu o acórdão no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pelo interessado e **reconhecendo crédito adicional**.

Este acórdão foi anulado pelo CARF que **devolveu o processo para realização lavratura de Auto de Infração complementar e da efetivação de novo julgamento de primeira instância**

Posteriormente a DRJ lavrou novo Acórdão de Impugnação dando provimento parcial ao pleito da Recorrente.

Da Preliminar de Nulidade

Preliminarmente a parte requer a nulidade do Auto de Infração lavrado em função de **preterição de seu direito de defesa, prescrição intercorrente** (a revisão do lançamento original, com alteração substancial, teria ultrapassado o prazo decadencial previsto no artigo 149 do CTN) e **alteração de critério jurídico** (que teria ocorrido em função das alterações promovidas na base de cálculo e no *quantum debeat* após a realização da diligência).

Em sua peça de defesa, a interessada defende a **nulidade da decisão que teria alterado o fundamento jurídico da autuação original** e destaca a **necessidade de lavratura de um novo auto de infração** para tratar da divergência identificada. Tal mudança deveria **respeitar os prazos legais de decadência** para manter a validade da exigência fiscal.

Argumenta a existência de:

Inovação na Fundamentação Jurídica - A decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) teria trazido uma nova motivação para a glosa (divergências entre SPED e DACON) que não estava presente na autuação original. Essa alteração estaria configurando um novo lançamento, contrariando o artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Decisões Administrativas que reconheceram a Nulidade - Anteriormente, tanto a fiscalização quanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teriam confirmado a validade integral dos créditos. A introdução de nova fundamentação pelo órgão julgador de primeira instância deveria ser considerada uma extrapolação dos limites, devendo ser invalidadas as glosas efetuadas com base na teoria dos motivos determinantes e nos princípios de moralidade administrativa e boa-fé.

Efetivamente, a primeira análise efetuada por este Conselho já se manifestou a este respeito:

“Conforme podemos observar, a **fiscalização pecou na análise da documentação e das informações necessárias para a lavratura do lançamento tributário**, tendo em vista que não se esmerou na apuração correta da base de cálculo dos tributos e, por falhar na explicação da forma de cálculo da imposição tributária, conforme relatado pela contribuinte.

Ressalta-se que foram exatamente estes os acontecimentos que levaram o julgador da DRJ a determinar a realização de diligência, que em seu relatório **indicou os equívocos havidos quando do lançamento, promovendo a confecção de novas tabelas demonstrativas do crédito tributário**.

Comparando os fundamentos da autuação e os fundamentos da autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se que houve alteração na base de cálculo do lançamento tributário. Como visto, **a diligência refez grande parte da fiscalização, para sanar o vício que o acometia**.

Desta forma, o caminho correto para o saneamento da mazela que acometeu o auto de infração, nos termos do precitado § 3º, do art. 18 do Decreto 70.235/72, seria a **determinação de lavratura de auto de infração complementar**, conforme se preconiza a jurisprudência da CSRF:

Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo imponível e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. (Acórdão nº 1402001.320)

Assim, forte nos argumentos acima trazidos e, considerando que, em que pese **ter ocorrido alteração na base de cálculo do crédito tributário, motivo que levaria à necessidade de lavratura de lançamento complementar**, entendo que deve ser acolhido o pleito trazido pela recorrente, dando provimento ao recurso voluntário para anular a decisão da DRJ.”

Segundo entendimento da Autoridade que efetuou a diligência, a documentação apresentada pela parte não teria sido adequadamente analisada e uma alteração nas despesas glosadas deveria ser efetuada. O Relatório de Diligência Fiscal (fls 1.922/1.939) **revisou detalhadamente toda a documentação apresentada e refez todos os cálculos reconstruindo a base de cálculo e o valor dos tributos a pagar**. Validando vários dos créditos e das despesas utilizadas como insumos, como mencionado em suas conclusões:

"Considerando todo o exposto, elaboramos a "planilha 4 - cálculo dos créditos PIS e Cofins", contendo os valores apurados pela Fiscalização a título de base de cálculo e crédito.

Atendendo ao item "d" da solicitação "1" e ao item "b" da solicitação "2", contidos na resolução, elaboramos a "planilha 5 - apuração do PIS e Cofins" que contém, com base na apuração de créditos realizada neste trabalho, informações contidas no Sped Contribuições e DCTF apresentados pelo sujeito passivo, a **revisão dos valores da "Planilha Analítica de Apuração do PIS e Cofins"**.

Resta esclarecer que o atendimento aos itens "a", "b" e "c" da solicitação "1", contidos na resolução, tornou-se prejudicado, pois, neste trabalho, o crédito referente ao item "Aquisição de bens utilizados como insumo" **foi integralmente validado."**

(Destacou-se)

A decisão de primeiro grau acatou estas alterações e adequou sua decisão aos termos do Relatório de Diligência Fiscal. O entendimento trazido pela decisão de primeiro grau, entretanto, foi entendido pela parte como sendo uma **modificação do critério jurídico** adotado na autuação. Tal modificação, entretanto, é vedada pelo art. 146, do Código Tributário Nacional. **Afastada, portanto, a causa trazida na autuação para sua lavratura, ela deve ser cancelada por vício em sua motivação.**

Com efeito, no Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou que o lançamento somente poderá ser modificado quando há erro de fato, mas não quando há erro de direito:

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

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

Ao revés, nas hipóteses de **erro de direito** (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o **ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança**, encartado no artigo 146 do CTN” (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).

(Destacou-se)

Essa questão foi bem traçada pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz em sua declaração de voto apresentada no acórdão 3402-006.671:

"Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina afirma que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito. Nesse aspecto, é precisa a verificação de Luís Eduardo Schoueri de que, **quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.**

Embora haja enorme debate doutrinário sobre tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito, bem como a diferenciação deste último com a “alteração de critério jurídico” no contexto do artigo 146 do CTN, **a jurisprudência vem corroborar que a possibilidade de alteração de lançamento existe unicamente quando há erro de fato, nunca quando há erro de direito (nomenclatura não utilizada no nosso atual Codex, mas que aparecia no seu Anteprojeto).**

Destaco nesse sentido a Súmula 22,7 do TFR e o julgamento do STJ no REsp. 1.130.545/RJ, sendo que este último foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos e, por conseguinte, deve ser obrigatoriamente observado por este Conselho (artigo 62, §2º do seu Regimento Interno).

Importante lembrar que a garantia estampada no artigo 146 do CTN se amolda ao processo administrativo como um todo, à medida que impede que sejam proferidas decisões com preterição do direito de defesa (artigo 59 do Decreto 70.235/72).

Com efeito, impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério diferente

daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório.”

(Destacou-se)

Vale ressaltar que esse também é o entendimento defendido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-008.450, de 16 de abril de 2019, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/12/1997

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPROVAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ALTERAÇÃO EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Comprovado pelo sujeito passivo que o processo judicial de compensação dos débitos informados em DCTF efetivamente existia, e do qual figurava no polo ativo, ao contrário do consignado na motivação fática do lançamento de ofício (“Proc jud de outro CNPJ”) levado a efeito em decorrência de auditoria interna das declarações, não pode o julgador administrativo manter o Auto de Infração “eletrônico” por outro fundamento (como necessidade do trânsito em julgado), havendo, assim, que ser considerado improcedente.

Processo nº10380.004208/2002-02. Acórdão nº 9303-008.450, em sessão 16/04/2019. Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Abaixo transcrevo trecho do voto que ilustram a tese defendida:

“Conforme demonstrado no acórdão recorrido e se verifica do auto de infração, **sua fundamentação está incompleta e equivocada.** O processo judicial ... indicado na DCTF, de fato existe.

... não pode a autoridade julgadora superior suprir procedimentos próprios da autoridade lançadora, agravando sua exigência ou modificando os argumentos, fundamentos e motivação, implicando em inovação.

A motivação do ato administrativo, no ordenamento pátrio é obrigatória como pressuposto de existência ou como requisito de validade, conforme entendimento da doutrina, confirmada por meio da norma positiva, nos termos do art. 2º da Lei nº 4.717/1965, mas recentemente, a Lei nº 9.784/1999, corroborou a imprescindibilidade da motivação como sustentáculo do ato administrativo, literalmente:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I. neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II. imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres,

informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Também, a doutrina ensina que a falta de congruência entre a situação fática anterior à prática do e seu resultado, invalida-o por completo. Disto resulta a teoria dos motivos determinantes. Segundo Hely Lopes Meirelles, 'tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade' (Manual de Direito Administrativo, José dos Santos Carvalho Filho, Ed. Lumen Juris, 1999, pág. 81).

Assim, demonstrado e comprovado que o processo judicial informado na DCTF existe e que a compensação foi amparada nele, mostra-se incorreto o pressuposto fático que deu suporte ao auto de infração, em relação aos débitos lançados sob o fundamento de 'Proc. jud não comprovado.'

(Destacou-se)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração lavrado em razão de o mesmo não atender à realidade dos fatos, tendo acarretado posterior alteração na base de cálculo dos tributos e no total de tributos lançado.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento Recurso Voluntário, anulando o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio