



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16095.000723/2010-17
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 9101-003.367 – 1ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2018
Matéria DEVOLUÇÃO DE MATÉRIAS
Embargante PANDURATA ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. ACOLHIMENTO. ACRÉSCIMO DE MATÉRIAS A SEREM DEVOLVIDAS À TURMA ORDINÁRIA. ESCLARECIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Em relação às matérias que devem ser devolvidas para julgamento pela Turma *a quo*, os embargos foram acolhidos para:

- ratificar que as matérias "(iii) falta de motivação da decisão recorrida", "(v) iliquidez e incerteza dos autos de infração", "(ix) incorreta apuração da base de cálculo negativa da CSLL" e "(x) correta apuração de IRPJ e CSLL conforme o RTT" não foram devolvidas em razão de já terem sido apreciadas por aquela Turma por ocasião do julgamento do recurso voluntário, conforme entendimento exposto na parte não vencida do voto do Conselheiro Relator; e
- incluir as matérias "(i) indevida reclassificação dos fatos pela turma julgadora" e "(ii) incompetência absoluta da turma julgadora para constituir crédito tributário" entre aquelas que devem ser devolvidas à apreciação da Turma *a quo*, em virtude da constatação de que estas alegações preliminares de nulidade do acórdão da DRJ não foram apreciadas por ocasião do julgamento do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher parcialmente os Embargos de Declaração para, rerratificando o Acórdão nº 9101-002.880, de 06/06/2017, sanar a obscuridade apontada, mantendo inalterado o resultado do julgamento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte PANDURATA ALIMENTOS LTDA., em face de omissões e contradições supostamente contidas no Acórdão nº 9101-002.880, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em decorrência de julgamento realizado na sessão de 06/06/2017.

Na peça apresentada, a contribuinte alega que o voto condutor da decisão embargada (que prevaleceu quanto a todos os pontos julgados, com exceção do conhecimento da matéria relativa à incidência de juros de mora sobre multa de ofício), estaria eivado de contradições e omissões relacionadas a vários pontos relevantes. Nas palavras da embargante:

"II.1. - OMISSÃO QUANTO À QUESTÃO CRUCIAL QUE DEMONSTRA A AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO REFORMADO E O SUPOSTO ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 1102-00.667

Diferentemente do que afirma o acórdão proferido por esta C. Câmara Superior, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda não deveria sequer ter sido conhecido, haja vista a ausência de similitude fática entre o acórdão da 2ª Turma Ordinária, ora reformado, e o suposto acórdão nº 1102-00.667, indicado pela Procuradoria da Fazenda como paradigma apto à demonstração da (inexistente) divergência jurisprudencial entre as decisões.

Deveras, não obstante analisar e confrontar diversos pontos indicados pela Procuradoria da Fazenda como "análogos" entre o acórdão nº 1102-00.667 e o acórdão proferido pela Turma Ordinária nestes autos, tal qual já havia sido feito quando da verificação da admissibilidade do recurso especial, o acórdão embargado foi verdadeiramente **omisso** quanto à **regularidade e legalidade das operações desenvolvidas** pela Embargante e pela Pandurata Assessoria em contrapartida às **irregularidades constatadas** nos fatos do acórdão paradigma, o que justamente demonstra a ausência de similaridade entre o contexto fático das decisões.

Conforme bem disposto às fls. 34/35 do acórdão proferido em 2ª instância administrativa, a Turma Julgadora afastou a ocorrência de fraude/simulação - e, deste modo, cancelou integralmente a exigência fiscal - em razão dos esclarecimentos feitos pela Embargante que demonstraram que os negócios jurídicos realizados entre a Embargante e a Pandurata Assessoria foram

praticados em estrita observância às formalidades legais, devidamente declarados e de acordo com o intento social de tais sociedades, bem como **em decorrência de toda a documentação apresentada nos autos**, notadamente a contabilidade das empresas e os contratos regularmente firmados entre as partes. Nesse sentido:

(...)

A contrário senso, de acordo com o trecho do suposto acórdão paradigma nº 1102-00.667, transcrito às fls. 19/20 do acórdão embargado, os contratos apresentados no bojo do processo administrativo nº 11516.002701/2010-70 não estavam assinados e não haviam sido formalizados, a despeito de não trazerem informações concretas a respeito de valores e obrigações. Igual situação se observa em relação aos lançamentos fiscais das empresas envolvidas na discussão, cuja contabilidade sequer foi entregue à Fiscalização, o que resultou na constatação da fraude e, inclusive, no lançamento fiscal com base no lucro arbitrado. Confira-se:

(...)

Ora, ao afirmar que a evidente divergência entre as situações fáticas descritas nos dois acórdãos seria hipoteticamente "indiferente" para a admissibilidade do recurso especial, o acórdão embargado acaba por ser **omisso** e incorre em gravíssimo erro, pois aplica ao caso dos autos o entendimento outrora exarado no acórdão nº 1102-00.667 como se similares fossem, mas não o são.

Isso porque, diferentemente do que pretende fazer crer o acórdão embargado (justamente em razão da **omissão** ora denunciada), os acórdãos realmente se debruçam *"sobre a questão da prevalência da regularidade formal sobre a substância dos atos negociais"*, **mas se baseiam nas provas apresentadas nos respectivos processos administrativos para decidir a lide** - sendo que, **no presente caso, as provas, devidamente analisadas pela Turma Ordinária, foram favoráveis e demonstraram a integral consonância dos negócios jurídicos formalizados pela Embargante** e pela Pandurata Assessoria e, na hipótese do acórdão "paradigma" 1102-00.667, as provas demonstraram exatamente o oposto, a completa irregularidade daquelas operações.

Em razão deste motivo não enfrentado por essa C. Câmara Superior, que demonstra à saciedade a ausência de similitude fática entre a discussão havida no alegado acórdão nº 1102-00.667 e o exposto nos presentes autos, é que inexistente a divergência jurisprudencial apta ao seguimento do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda, o qual sequer deveria ter sido admitido.

Portanto, requer-se o suprimento da **omissão** apontada por essa C. CSRF, com o consequente acolhimento dos presentes embargos de declaração com efeito excepcionalmente infringente para anular o acórdão ora embargado, tendo em vista que, como o mencionado acórdão paradigma não demonstra divergência com o acórdão recorrido, o recurso especial não merecia trânsito.

II.2. - CONTRADIÇÃO QUANTO AO REEXAME DOS FATOS E PROVAS CONSTANTES DOS AUTOS NO JULGAMENTO DO APELO ESPECIAL

Como se não bastasse, o acórdão ora embargado acaba por ser **contraditório** ao afirmar, às fls. 28, que **"a aplicação do direito ao caso concreto não pode e não deve ignorar todo o contexto fático e acervo probatório que foi construído na devida fase processual"** (g.n.) e, em contrapartida, quando da análise do mérito do recurso, verdadeiramente reinterpreta/reconstrói este contexto fático-probatório já constante dos autos, outrora analisado pelo acórdão proferido pela Turma Ordinária, o que não se pode admitir em sede de instância especial. Veja-se.

Da leitura do acórdão nº 1302-001.325, que julgou os recursos de ofício e voluntário interpostos, se verifica que o Voto Vencedor redigido pelo Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo (fls. 6.175/6.179), ao concluir pela inexistência de fraude nas operações praticadas pela Embargante e pela Pandurata Assessoria (**tendo em vista a regularidade dos atos e negócios jurídicos realizados**), aprecia detalhadamente os fatos e provas apresentados pela Embargante, *litteris*:

(...)

Indo no sentido diametralmente oposto da decisão supratranscrita, já quando da oposição dos embargos de declaração a **Procuradoria da Fazenda sinalizou que o que verdadeiramente pretendia com os declaratórios era a reanálise do conteúdo fático-probatório constante dos autos**. Tanto assim o é que, no Relatório constante do acórdão 1302-001.713 que analisou os embargos de declaração, a 2ª Turma Ordinária esclareceu que a Procuradoria:

(...)

Em resposta, a Turma Ordinária ratificou as razões já trazidas no acórdão nº 1302-001.325, reiterando sua decisão pela ausência de fraude/simulação justamente **pelo detalhamento dos fatos, provas e fundamentos** constantes do processo, todos elencados no acórdão que manteve, quanto ao mérito, integralmente a decisão de provimento do recurso voluntário. Por fim, concluiu:

(...)

Ato contínuo, a Procuradoria da Fazenda interpôs recurso especial alegando que, **supostamente**, a questão suscitada no apelo especial diria respeito apenas à qualificação jurídica dos fatos retratados no processo administrativo, pelo que não pretenderia discutir a efetiva existência dos fatos em si e as provas acostadas aos autos. Ou seja, manifestamente **contraditória** com a sua posição firmada nos embargos de declaração, o que evidencia que o recurso especial está totalmente vinculado ao reexame das provas apreciadas pela Turma Ordinária.

Por este motivo, em contrapartida, quando da apresentação de suas contrarrazões ao recurso especial, a Embargante consignou que **o objeto do apelo não se resumiria à suposta divergência jurisprudencial, mas sim ao inconformismo da Procuradoria da Fazenda com o posicionamento adotado pela Turma "a quo" na análise da questão de mérito objeto dos autos**, a qual foi devidamente suportada pelos elementos probatórios, conforme já noticiado no tópico acima destes embargos.

Com efeito, quando da análise da preliminar exposta pela Embargante neste sentido, esta C. Câmara Superior a considerou improcedente, afirmando

que o recurso se destinaria, apenas, a qualificar juridicamente os fatos e provas já preestabelecidos nos autos, *verbis*.

(...)

Todavia, a contrário senso do que havia estabelecido no tópico sobre a análise de um dos argumentos introdutórios da Embargante, quando da apreciação do mérito do recurso especial - qual seja, a divergência jurisprudencial (in)existente entre o acórdão proferido pela Turma Ordinária nesses autos e o acórdão "paradigma" nº 1102-00.667 -, **esta C. CSRF acaba por julgar a matéria como se Turma Ordinária fosse, na medida em que examina e interpreta novamente todos os fatos e evidências apresentados no curso do processo, exatamente como pretendeu a Procuradoria da Fazenda desde o início**. Nada mais descabido nessa fase recursal!

Não obstante ter expressamente delineado que o conjunto probatório dos autos estaria estável para uma suposta "qualificação jurídica" divergente, o acórdão foi **contraditório** ao descrever o passo-a-passo das operações realizadas pela Embargante e pela Pandurata Assessoria e **verdadeiramente julgar o processo novamente, reexaminando os fatos e as provas juntadas pela Embargante**, culminando nas seguintes conclusões:

(...)

Ora, da simples leitura do trecho acima transcrito se depreende que a C. CSRF se **contradis**se e não apenas aplicou o entendimento jurisprudencial divergente consolidado no acórdão eleito como **paradigma**, mas sim **retornou a discussão quanto aos fatos/provas outrora trazidos e inovou na decisão do processo**, o que é indiscutivelmente vedado pelo RICARF.

Tanto assim o fez que, inclusive, o Conselheiro Marcos Aurélio Valadão redigiu, às fls. 41/45 do acórdão embargado, uma extensa Declaração de Voto, por meio da qual também reanalisa o conjunto probatório constante do processo administrativo, declaração esta que foi expressamente acolhida como "*razões de decidir*" (fls. 32 do acórdão embargado). Nesse sentido:

(...)

Deste modo, com base nestes argumentos e considerando que o Regimento Interno deste E. Conselho determina que o recurso especial somente é cabível em face de decisão que "*der à legislação tributária interpretação divergente*", torna-se patente que tal medida não se presta à nova discussão quanto aos fatos relatados nos autos - como em realidade ocorreu, pelo que requer-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração para que seja sanada a **contradição** ora apontada.

II.3. - CONTRADIÇÕES/OMISSÕES EM RELAÇÃO ÀS MATÉRIAS A SEREM DEVOLVIDAS À 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

De acordo com o exposto em sede de contrarrazões ao recurso especial, a Embargante dispôs que, caso o apelo viesse a ser conhecido e provido, reestabelecendo-se a autuação fiscal, deveriam ser analisados os demais

argumentos subsidiários por si trazidos, não analisados em sede de 2ª instância administrativa **por terem restado prejudicados em razão do provimento de seu recurso voluntário**. São eles:

- (i) Da Indevida "Reclassificação dos Fatos" por parte da Turma Julgadora;**
- (ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para "Constituir Crédito Tributário";**
- (iii) Da Falta de Motivação da Decisão Recorrida - Nulidade;**
- (iv) Da Inaplicabilidade da Multa Agravada em Razão da Inexistência de Simulação ou Fraude nas Operações em Questão;**
- (v) Da Ilíquidez e incerteza dos Autos de Infração;**
- (vi) Da Ausência de Consideração das Despesas Pagas pela Pandurata Assessoria;**
- (vii) Do Indébito Tributário da Contribuição ao PIS e da COFINS;**
- (viii) Da Desconsideração dos Montantes Referentes aos Tributos Retidos na Fonte;**
- (ix) Da Incorreta Apuração da Base de Cálculo Negativa da CSLL;**
- (x) Da Correta apuração dos Montantes devidos a Título do IRPJ e da CSLL conforme o RTT;**
- (xi) Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, de Despesas consideradas Indedutíveis; e**
- (xii) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa.**

Nesse sentido, o acórdão embargado consignou que teriam que ser analisadas pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Primeira Seção deste E. CARF, as seguintes disposições:

"Sendo restabelecidas por esta CSRF as glosas então canceladas, faz-se necessária a devolução dos presentes autos à Turma *a quo* para que sejam analisadas as seguintes matérias, abordadas no recurso voluntário: **(i) direito da contribuinte à compensação/restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (ii) direito da contribuinte à compensação dos valores de IRPJ e CSLL que foram retidos em fonte e recolhidos em nome da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iii) direito da contribuinte à utilização fiscal das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iv) ausência de previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL; (v) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada; (vi) impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.**" (fls. 33 do acórdão embargado)

Ocorre que, conforme se depreende do trecho transcrito acima, não obstante listar algumas das matérias as quais deverão ser analisadas e julgadas pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento deste E. CARF, o acórdão também afirmou, de maneira equivocada:

"Embora a contribuinte recorrida aponte ainda **outras matérias** que entende passíveis de devolução à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, **considero que tais temas já foram apreciados no contexto do presente voto ou no voto do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, na parte em que não foi vencido.** Entendo, portanto, que somente os tópicos elencados acima deveriam ser objeto do novo julgamento pela Turma *a quo*" (fls. 33/34 do acórdão embargado - g.n.)

Ao fazer esta afirmação, o acórdão embargado acaba por incorrer em vícios de **contradição** e **omissão**, os quais, de certo, serão sanados com o provimento do presente recurso de embargos de declaração.

Isso porque, em relação à primeira **contradição**, apesar de afirmar expressamente às fls. 33 que "*a providência de devolução dos autos à Turma a quo para apreciação das matérias se faz necessária para evitar indevida supressão de instância no contencioso administrativo tributário*" no trecho transcrito acima esta C. Câmara Superior estabelece que algumas das matérias delineadas pela Embargante já foram apreciadas "*no contexto do presente voto*".

Ora, independentemente da matéria ter sido ou não analisada por meio do acórdão ora embargado, caso esta não tenha sido apreciada em 2ª instância administrativa, o tema tem que ser obrigatoriamente devolvido à Turma Ordinária, sob pena de supressão de instância, prejudicando o contraditório e a ampla defesa da contribuinte - como bem dispôs a própria decisão desta CSRF.

Assim, imprescindível se mostra o desfazimento da **contradição** ora demonstrada.

A outra **contradição** a ser sanada por esta C. Câmara Superior se refere à constatação de que alguns dos temas levantados pela Embargante em suas contrarrazões já teriam sido apreciados pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido (proferido pela Turma Ordinária), visto que, tanto da análise do acórdão proferido pela 2ª instância, quanto do teor da própria decisão ora embargada, **se verifica que a única matéria analisada pela Turma a quo foi a relativa ao mérito do recurso voluntário**, qual seja, a (in)ocorrência de fraude/simulação devido à regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Embargante e pela Pandurata Assessoria.

Com efeito, às fls. 32 do acórdão ora embargado, o Relator Rafael Vidal de Araújo estabelece, *verbis*:

"Observe-se que o Conselheiro Redator Designado limita sua divergência à apreciação do mérito do recurso voluntário. Assim, preserva o que foi decidido pelo Conselheiro Relator apenas em relação ao recurso de ofício (que teve provimento negado), às arguições preliminares apresentadas pelo sujeito passivo, de nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão e de nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza (ambas rejeitadas) e à preclusão das matérias atinentes a pretenso erro na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005 e a necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de

Transição (matérias constantes do recurso voluntário, mas ausentes na impugnação)." (g.n.)

Não obstante, na ementa do acórdão recorrido, mais precisamente às fls. 1 da decisão e 6.144 dos autos, tem-se que **o Colegiado** da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Primeira Seção, **apenas julgou (i) o recurso de ofício e (ii) o mérito do recurso voluntário**. Veja-se:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual, mormente quando verificada a anuência da contribuinte com a infração, face o pagamento implementado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

O julgador não pode alterar critério jurídico do lançamento para aperfeiçoá-lo à sua tese.

SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA

A celebração de negócios jurídicos que estejam em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los e, ademais, tendo as partes efetivamente desejado todos os efeitos jurídicos que pudessem advir de tais atos por elas perpetrados, não há que se falar em simulação e/ou fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício nos termos do voto do Relator, vencido o Conselheiro Waldir Rocha; **b) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Redator Designado** vencidos os Conselheiros Waldir Rocha, Guilherme Pollastri e Eduardo de Andrade. O Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo apresentou declaração de voto." (g.n.)

Deveras, da simples leitura da ementa acima transcrita se verifica que o **Colegiado**, dando integral provimento ao recurso voluntário da Embargante em relação ao mérito (frise-se, à ausência de fraude/simulação que legitimaram as operações praticadas pela Embargante), **apenas decidiu por negar provimento ao recurso de ofício da Procuradoria da Fazenda**, restando silente, na parte dispositiva, em relação a **todas as demais arguições preliminares** apresentadas pela contribuinte, inclusive às trazidas no Voto Vencido do acórdão da Turma *a quo* (de nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão, de nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza, do pretense erro na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005 e da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de Transição - RTT).

Nesse sentido, dispôs o próprio acórdão ora embargado:

"Diante do exposto, esclareço que meu voto será restrito à análise da divergência admitida, pois, no meu ponto de vista, esta é a única matéria sobre a qual se manifestou, de forma conclusiva, a Turma a quo." (fls. 30 do acórdão embargado)

Assim, não prospera e acaba por ser **contraditória** a afirmação da decisão embargada de que algumas premissas indicadas pela Embargante não podem ser analisadas pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, por supostamente já terem sido analisadas outrora, quando do provimento integral do recurso voluntário.

Ora, ao defender a impossibilidade de análise, pela Turma a quo, (i) da nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão, (ii) da nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza, (iii) do erro na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005, e (iv) da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de Transição - RTT, **o acórdão embargado é omissivo quanto ao fato de que essas questões não foram decididas pelo Colegiado**, tanto que a ementa do acórdão da Turma Ordinária (1302-001.325) sequer menciona o indeferimento dessas matérias, mas apenas consigna que o **recurso voluntário foi provido** e o recurso de ofício improvido.

Logo, olvidou-se o acórdão ao fato de que a Embargante sequer poderia interpor recurso especial com relação aos itens supracitados, já que lhe faltaria interesse recursal, nos termos do próprio artigo 996 do Código de Processo Civil, utilizado no *"voto vencedor quanto ao conhecimento dos juros sobre a multa"*

Ou seja, é evidente que essas questões [(i) da nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão, (ii) da nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza, (iii) do erro na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005, e (iv) da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de Transição - RTT] deverão ser devolvidas para a Turma a quo para a devida apreciação pelo Colegiado, em respeito ao contraditório e a ampla defesa da Embargante.

Destarte, como as matérias listadas acima não foram analisadas pelo Colegiado da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento deste E. CARF, os embargos devem ser acolhidos para a inclusão de todas essas matérias no escopo da análise a ser realizada pela Turma Ordinária." (negrito e sublinhado no original)

Sintetizando o exposto, a contribuinte embargante defendeu a ocorrência dos seguintes vícios no Acórdão nº 9101-002.880:

a) Omissão quanto à questão que demonstraria cabalmente a ausência de similitude fática entre o acórdão reformado e o Acórdão paradigma nº 1102-00.667: a contraposição entre a regularidade/legalidade das operações desenvolvidas pela embargante e pela empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL e as irregularidades constatadas nos fatos relatados no acórdão paradigma;

b) Contradição quanto ao reexame de fatos e provas: o acórdão embargado, ao considerar improcedente arguição preliminar de não conhecimento recursal apresentado pela contribuinte recorrida, declarou que o recurso visaria à discussão, apenas, da qualificação jurídica dos fatos e provas já preestabelecidos nos autos; já ao julgar o mérito do recurso, de forma contraditória, o acórdão promoveu o reexame e interpretou novamente todos os fatos e evidências apresentados no curso do processo;

c) Contradição quanto à devolução das matérias para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF: embora declare que a devolução de certas matérias à Turma *a quo* é necessária para evitar a indevida supressão de instância no contencioso administrativo tributário, o acórdão embargado contraditoriamente afirma também que algumas das matérias não julgadas originalmente por aquela Turma não devem ser devolvidas por já terem sido apreciadas no contexto do próprio acórdão embargado;

d) Contradição/omissão quanto à devolução das matérias para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF: o acórdão embargado declara que algumas das matérias não devem ser devolvidas à Turma *a quo* (contrariamente ao defendido pela contribuinte recorrida) porque já teriam sido analisados no voto do Conselheiro Relator do acórdão reformado, em parte que não foi vencida; tal alegação configura contradição frente à parte dispositiva do acórdão reformado, que expressamente declara que só foram julgados naquela ocasião o recurso de ofício e o mérito do recurso voluntário, e omissão em relação ao fato de que tais questões não foram decididas pelo Colegiado *a quo*.

A embargante pede, ao final, que os embargos de declaração opostos sejam conhecidos e providos para que sejam supridas as omissões e sanadas as contradições verificadas, constantes do Acórdão nº 9101-002.880, com a aplicação de efeitos infringentes para modificação do julgado.

Os embargos de declaração manejados pela contribuinte tiveram sua admissibilidade analisada pelo Presidente desta 1ª Turma da CSRF por meio de despacho exarado em 17/10/2017.

No que diz respeito ao primeiro vício arguido (omissão quanto à questão crucial que demonstra a ausência de similitude fática entre os acórdãos reformado e paradigma), o aludido despacho considerou que o acórdão embargado já se manifestara exaustivamente sobre a alegada falta de similitude fática, concluindo pela sua improcedência. Assim, a embargante estaria na verdade apenas demonstrando seu inconformismo em relação ao entendimento que prevaleceu no julgamento da decisão embargada, o que não pode ser feito pela via dos embargos de declaração. Os embargos não foram, portanto, admitidos quanto a este tópico.

Analisando o segundo vício alegado pela embargante (contradição quanto ao reexame de fatos e provas), o despacho do Presidente da 1ª Turma da CSRF apontou inicialmente que a contradição passível de contestação pela via dos embargos é aquela encontrada entre a decisão embargada e seus fundamentos, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015). O fato de embargante recorrer a várias peças do processo para tentar demonstrar a alegada contradição já demonstraria, por si só, a inadequação da reclamação.

Além disso, o então Presidente desta Turma expôs o entendimento de que não configura erro ou contradição o fato de o cenário fático trazido nos autos ser abordado para fins de se definir a melhor interpretação a ser dada à legislação tributária no caso concreto. A

finalidade do recurso especial, qual seja a solução de divergência na interpretação da legislação tributária, somente pode ser atingida mediante a referência aos fatos aos quais se aplica a norma sob discussão. Assim, também no que toca ao segundo vício arguido, os embargos não foram admitidos.

As últimas alegações da embargante dizem respeito a eventuais contradições e omissão relacionadas às matérias que devem ser devolvidas à apreciação da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, uma vez que aquele Colegiado considerou o julgamento de tais temas prejudicado pelo provimento dado à principal matéria contestada no recurso voluntário.

O despacho do Presidente da 1ª Turma da CSRF analisou a admissibilidade do embargos em relação a tais vícios de forma conjunta, concluindo pela sua admissão em razão de obscuridade do Acórdão nº 9101-002.880 quanto às matérias que não foram devolvidas e às razões da não devolução. Confirma-se a análise desenvolvida no despacho:

"3. Questões subsidiárias - contradição/omissão

A terceira reclamação trazida pelo embargante trata de alegadas contradição e omissão consistentes no fato de a decisão recorrida ter devolvido à turma *a quo* apenas algumas das doze questões subsidiárias trazidas pelo contribuinte, em sede de contrarrazões, para apreciação da CSRF, conforme o seguinte excerto (fls. 6639):

(...)

Quanto às questões que deveriam ser devolvidas à autoridade julgadora *a quo*, a decisão embargada assim se manifestou (fls. 6578):

Por fim, como adiantou-se alhures, há que se abordar a questão relativa às alegações apresentadas pela contribuinte em sede de recurso voluntário que não foram apreciadas pela Turma *a quo* no bojo dos Acórdãos nº 1302-001.325 e nº 1302-001.713, em virtude do cancelamento das verbas principais, atinentes à glosa de despesas utilizadas como deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sendo restabelecidas por esta CSRF as glosas então canceladas, faz-se necessária a devolução dos presentes autos à Turma *a quo* para que sejam analisadas as seguintes matérias, abordadas no recurso voluntário: (i) direito da contribuinte à compensação/restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (ii) direito da contribuinte à compensação dos valores de IRPJ e CSLL que foram retidos em fonte e recolhidos em nome da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iii) direito da contribuinte à utilização fiscal das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iv) ausência de previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL; (v) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada; (vi) impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A providência de devolução dos autos à Turma *a quo* para apreciação das matérias se faz necessária para evitar indevida supressão de instância no contencioso administrativo tributário.

Embora a contribuinte recorrida aponte ainda outras matérias que entende passíveis de devolução à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, considero que tais temas já foram apreciados no contexto do presente voto ou no voto do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, na parte em que não foi vencido. Entendo, portanto, que somente os tópicos elencados acima deveriam ser objeto do novo julgamento pela Turma a quo.

Em resumo, a decisão embargada devolveu para a instância *a quo* o julgamento de seis questões subsidiárias ao mérito da exigência (glosa de despesas), por terem sido apresentadas em sede de recurso voluntário e não terem sido julgadas pela Câmara Baixa, em razão de terem ficado prejudicadas pela decisão de mérito daquela autoridade julgadora. A fundamentação da devolução foi a garantia de instâncias, elementar do devido processo legal.

Adicionalmente, a decisão recorrida reconhece que o contribuinte apresentou, em sede de contrarrazões, outras questões subsidiárias, mas entendeu que estas não deveriam ser devolvidas à instância *a quo*. Todavia, a decisão embargada não especificou: (i) quais seriam essas outras questões; (ii) quais não seriam devolvidas em razão de não terem sido arguidas no recurso voluntário; (iii) quais não seriam devolvidas em razão de já terem sido apreciadas na instância *a quo*; (iv) quais não seriam devolvidas em razão de terem sido apreciadas no julgamento ora embargado.

A falta dessas especificações deixam em aberto várias possibilidades:

1. Se uma questão não foi devolvida em razão de não ter sido trazida no recurso voluntário, entendo que, nesse caso, as alegações de contradição e omissão do embargante não procedem;
2. Se uma questão foi trazida no recurso voluntário mas já foi apreciada na decisão *a quo*, entendo que, nesse caso, as alegações de contradição e omissão do embargante não procedem;
3. Se uma questão foi trazida no recurso voluntário, não foi apreciada na decisão *a quo*, mas foi apreciada no acórdão embargado, entendo que, nesse caso, a alegação de contradição do embargante procede, pois haveria supressão de instância, o que estaria em contradição com o fundamento da decisão que enviou apenas outras seis questões em igual situação;
4. Se uma questão foi trazida no recurso voluntário, não foi apreciada na decisão *a quo* e não foi apreciada no acórdão embargado, entendo que, nesse caso, a alegação de omissão do embargante procede.

Todavia, não é possível fazer essa averiguação em concreto, em razão da falta de especificação acima apontada.

Destarte, entendo que os embargos devem ser admitidos quanto a este tópico (matérias subsidiárias a serem devolvidas à instância *a quo*), mas em razão de obscuridade quanto às demais matérias que não foram devolvidas, bem como da razão para tal."

Assim, os embargos de declaração da contribuinte foram parcialmente admitidos e seguiram para julgamento por esta 1ª Turma da CSRF.

É o relatório.

Processo nº 16095.000723/2010-17
Acórdão n.º **9101-003.367**

CSRF-T1
Fl. 8

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme relatado, a embargante alega que o Acórdão nº 9101-002.880 teria incorrido em contradições e omissão no que diz respeito às matérias que devem ser devolvidas para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

A primeira contradição teria se caracterizado quando o acórdão embargado, após declarar que a devolução dos autos à Turma *a quo* seria necessário para garantir a não supressão de instância, declarou que algumas das matérias não seriam devolvidas por terem sido abordadas na própria decisão embargada.

Já a omissão e a segunda contradição alegadas se relacionariam ao fato de o acórdão embargado ter declarado que algumas matérias não seriam devolvidas ao Colegiado *a quo* por já terem sido objeto de apreciação no voto do Relator do acórdão reformado, em parte que não foi afetada pelo fato de tal voto ter sido vencido quanto ao mérito do recurso voluntário. A embargante alega que tal posicionamento estaria em contradição com a ementa e a parte dispositiva do acórdão reformado e que representaria omissão frente ao fato de que tais matérias efetivamente não foram decididas pela Turma *a quo*.

Apreciando tais alegações em sede de exame preliminar, o Presidente da 1ª Turma da CSRF as admitiu de forma conjunta, mas reclassificou o vício arguido como uma obscuridade presente no Acórdão nº 9101-002.880. Segundo o despacho que admitiu parcialmente os embargos de declaração manejados pela contribuinte, a decisão embargada deveria ter se pronunciado de maneira expressa a respeito de que matérias não devem ser devolvidas para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF e por que razões não devem sê-lo.

Pois bem. A embargante relata que listou, nas contrarrazões que opôs ao recurso especial da PGFN, as matérias que entendia passíveis de devolução à Turma *a quo* na hipótese de o recurso fazendário ser provido:

- (i) Da Indevida "Reclassificação dos Fatos" por parte da Turma Julgadora;
- (ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para "Constituir Crédito Tributário";
- (iii) Da Falta de Motivação da Decisão Recorrida - Nulidade;
- (iv) Da Inaplicabilidade da Multa Agravada em Razão da Inexistência de Simulação ou Fraude nas Operações em Questão;
- (v) Da Iliquidez e incerteza dos Autos de Infração;
- (vi) Da Ausência de Consideração das Despesas Pagas pela Pandurata Assessoria;
- (vii) Do Indébito Tributário da Contribuição ao PIS e da COFINS;
- (viii) Da Desconsideração dos Montantes Referentes aos Tributos Retidos na Fonte;
- (ix) Da Incorreta Apuração da Base de Cálculo Negativa da CSLL;

- (x) Da Correta apuração dos Montantes devidos a Título do IRPJ e da CSLL conforme o RTT;
- (xi) Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, de Despesas consideradas Indedutíveis; e
- (xii) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa.

Aduz a embargante que, apesar disso, o acórdão embargado, após efetivamente dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, determinou a devolução de apenas parte daquelas matérias à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

"Sendo restabelecidas por esta CSRF as glosas então canceladas, faz-se necessária a devolução dos presentes autos à Turma *a quo* para que sejam analisadas as seguintes matérias, abordadas no recurso voluntário: (i) **direito da contribuinte à compensação/restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (ii) **direito da contribuinte à compensação dos valores de IRPJ e CSLL que foram retidos em fonte e recolhidos em nome da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (iii) **direito da contribuinte à utilização fiscal das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (iv) **ausência de previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL;** (v) **inaplicabilidade da multa de ofício qualificada;** (vi) **impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.**" (negrito no original)

Comparando as matérias cuja devolução foi determinada pelo acórdão embargado e aquelas que a embargante entende que deveriam ser devolvidas, verifica-se que não foram citadas no trecho acima reproduzido as seguintes matérias (manteve-se a numeração dos itens conforme utilizada pela embargante):

- (i) Da Indevida "Reclassificação dos Fatos" por parte da Turma Julgadora;
- (ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para "Constituir Crédito Tributário";
- (iii) Da Falta de Motivação da Decisão Recorrida - Nulidade;
- (v) Da Iliquidez e incerteza dos Autos de Infração;
- (ix) Da Incorreta Apuração da Base de Cálculo Negativa da CSLL;
- (x) Da Correta apuração dos Montantes devidos a Título do IRPJ e da CSLL conforme o RTT;

Parte destas matérias teve sua não devolução devidamente justificada na seguinte passagem do acórdão embargado (fl. 32 da decisão):

"No início do voto vencedor do Acórdão nº 1302-001.325, ora recorrido, o i. Conselheiro designado como redator esclarece:

"Ainda que compreenda o respeitável entendimento do Relator, peço vênica para dele divergir, nos termos abaixo. Saliento que **este Voto Vencedor tratará apenas da parte em que o Ilustre Relator ficou**

vencido, qual seja, os argumentos que sustentaram o voto de qualidade para dar provimento ao Recurso Voluntário."

Observe-se que o **Conselheiro Redator Designado limita sua divergência à apreciação do mérito do recurso voluntário**. Assim, **preserva o que foi decidido pelo Conselheiro Relator apenas em relação** ao recurso de ofício (que teve provimento negado), **às arguições preliminares apresentadas pelo sujeito passivo, de nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão e de nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza (ambas rejeitadas) e à preclusão das matérias atinentes a pretensão de erro na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005 e a alegada necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de Transição (matérias constantes do recurso voluntário, mas ausentes na impugnação)**.

Todas as demais questões apreciadas no voto vencido perderam seu sentido a partir do momento em que prevaleceu o voto do i. Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo pelo provimento do recurso voluntário." (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que as matérias que a embargante identificou como itens (iii), (v), (ix) e (x), que não foram textualmente citadas pela decisão embargada no parágrafo que determinou a devolução de matérias à Turma *a quo*, foram abordadas poucos parágrafos antes: tais matérias não deveriam ser julgadas pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF neste momento processual simplesmente porque já o foram por ocasião do julgamento dos recursos de ofício e voluntário, na sessão realizada em 11/03/2014.

O voto elaborado pelo nobre Conselheiro Relator do Acórdão nº 1302-001.325 apreciou as quatro matérias acima identificadas e seu entendimento prevaleceu naquele Colegiado. O Conselheiro designado para redigir o voto vencedor deixou claro no início de seu pronunciamento que o voto do Relator somente foi vencido quanto ao mérito do recurso voluntário. No que toca às arguições preliminares trazidas naquele recurso, prevaleceu o entendimento exposto no voto do Conselheiro Relator, desfavorável às pretensões da contribuinte:

"Em relação ao Recurso Voluntário, inicialmente analiso a possibilidade, ou não, de apreciação dos argumentos atinentes ao alegado erro na recomposição da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2005, além da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2008, decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

Do exame dos autos, constato que **estas matérias não constaram da impugnação**, o que impede seu exame a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532/97, que dispõe que **matéria não contestada expressamente, considera-se não impugnada e torna-se preclusa**.

Algumas situações são expressamente admitidas como exceções a esse princípio, mas não há evidências de que se enquadrem nestas exceções.

A preclusão tem sido aplicada de forma mitigada por este Colegiado, especialmente quando se trata de prova irrefutável da inocorrência do fato gerador tributário, mas também não é o que ocorre no presente caso.

(...)

Portanto não conheço estes argumentos, por se tratarem de matérias preclusas.

Na sequência aprecio **as alegações de falta de motivação da decisão recorrida**, que, segundo a ótica da Recorrente, causariam a **nulidade da decisão recorrida**.

A decisão combatida enfrenta cada uma das questões suscitadas pela então impugnante, fundamentando suas conclusões na lei e apoiando-se na doutrina e na jurisprudência. **Se suas conclusões são contrárias às pretensões e entendimentos da Contribuinte, não significa que sejam imotivadas, razão porque também rejeito a nulidade suscitada.**

Suscita ainda à Recorrente **iliquidez e incerteza do lançamento, o que o macularia de nulidade**, por entender que os tributos recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não foram abatidos do montante exigido da PANDURATA ALIMENTOS.

Mais uma vez, a pretensão da Recorrente não pode ser acatada. A certeza da obrigação diz respeito à sua existência, enquanto a liquidez implica valor fixo e determinado. O crédito tributário constituído pelo lançamento se reveste dessas características e sua definitividade (ressalvada a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário) somente será estabelecida ao final do contencioso administrativo. Até aquele momento, aspectos atinentes à correção do lançamento podem e devem ser considerados. Nesse sentido, o próprio Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de modificação do crédito tributário, (...)" (grifou-se)

Como estas matérias já foram julgadas pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, não haveria sentido em baixá-las para novo julgamento. Portanto, resta devidamente justificada sua não devolução à Turma *a quo* pelo acórdão embargado.

Por fim, resta abordar as matérias que a embargante identificou como: (i) Da Indevida "Reclassificação dos Fatos" por parte da Turma Julgadora; e (ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para "Constituir Crédito Tributário".

No que atine a estas matérias, o acórdão embargado assim justificou sua não devolução para apreciação pela Turma baixa:

"Embora a contribuinte recorrida aponte ainda outras matérias que entende passíveis de devolução à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, considero que tais temas já foram apreciados no contexto do presente voto ou no voto do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, na parte em que não foi vencido. Entendo, portanto, que somente os tópicos elencados acima deveriam ser objeto do novo julgamento pela Turma *a quo*." (grifou-se)

A princípio, o que se quis dizer com "*tais temas já foram apreciados no contexto do presente voto*" foi que algumas das matérias cuja devolução à Turma *a quo* a contribuinte defendeu teriam sido discutidas no voto vencedor da decisão reformada (Acórdão nº 1302-001.325, devidamente complementado pelo Acórdão nº 1302-001.713), juntamente com a análise da principal controvérsia relativa ao mérito do recurso voluntário.

Consequentemente, tais temas teriam sido afetados pelo teor do acórdão embargado, que reformou o Acórdão nº 1302-001.325.

Especificamente tratando das matérias identificadas pela embargante como itens (i) e (ii), verifica-se que elas constaram no recurso voluntário como alegações preliminares que visavam à declaração de nulidade da decisão da DRJ (fls. 5.814 a 5.819). Em resumo, defendeu a então recorrente:

- Indevida "reclassificação dos fatos" por parte da Turma Julgadora: a Turma da DRJ, ao reclassificar os fatos relatados pela Fiscalização e permitir, como consequência, que fossem abatidos dos créditos lançados os valores recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL a título de IRPJ e CSLL, entre os anos de 2005 e 2008, pelo regime do lucro presumido, teria indevidamente alterado/inovado o critério jurídico adotado pela Fiscalização no lançamento fiscal e invadido a competência exclusiva desta (art. 142 do CTN), razão pela qual a decisão proferida pela DRJ deve ser declarada nula;

- Incompetência absoluta da Turma Julgadora para "constituir crédito tributário": ao determinar a compensação dos valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL com os valores autuados, a Turma da DRJ acabou por modificar os lançamentos originais do processo, "constituindo", portanto, novos créditos tributários, alterando o critério jurídico adotado pelo Agente Fiscal e extrapolando os limites de sua competência, motivos suficientes para que seja declarada a nulidade do acórdão prolatado pela DRJ.

A análise do voto vencedor do Acórdão nº 1302-001.325 mostra que ali foi desenvolvida discussão a respeito de eventual reenquadramento jurídico do ilícito tributário por uma autoridade julgadora administrativa. Expôs o Conselheiro Redator do voto:

"Quanto a glosa da despesas com a prestação de serviços de assessoria comercial, melhor sorte não assiste à fiscalização. Não porque os requisitos estabelecidos pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda tenham ficado cabalmente demonstrado pelo contribuinte, mas porque **este não foi o fundamento adotado pelo agente fiscal na fundamentação dos autos de infração.**

A glosa das referidas despesas foi consequência da desconsideração da personalidade jurídica da Pandurata Assessoria, pois se sua personalidade jurídica fora desconsiderada, por lógico se tem que nenhum serviço possa ter sido prestado por pessoa jurídica que fora tida como sendo juridicamente inexistente.

A prova cabal de que fora esta a fundamentação adotada pela fiscalização encontra-se no fato de que a própria Turma Julgadora a quo entendeu por bem permitir que se abatasse dos valores apurados nos autos de infração, os impostos recolhidos pela empresa desconsiderada, gerando, assim, direito creditório para a autuada (Pandurata Alimentos). Se a fundamentação tivesse sido a da glosa das despesas pura e simples, não haveria que se falar em qualquer direito creditório da ora recorrente. Uma vez provado que os serviços de assessoria contratados não foram prestados, ou que estes não eram usuais ou necessários para a manutenção da fonte produtora da autuada, proceder-se-ia com a glosa destas despesas, readicionando-as à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, uma vez combatida a tese da possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa de assessoria comercial, entendo que

as despesas com a prestação de serviços devem ser tidas como dedutíveis, por falta de fundamentação para que se possa entender de outra maneira uma vez que a tese sustentada pela fiscalização foi a de que houve simulação na constituição da empresa de serviços, tendo este sido constituída apenas no papel, sem qualquer substância econômica que pudesse justificar a sua existência, salvo a de econômica abusiva de tributos. Como já dito antes, a glosa das despesas foi consequência da desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviço, e não se constituiu como fundamento autônomo dos autos de infração em questão.

Verifica-se, portanto, que **a manutenção da glosa das despesas caracterizaria nítida alteração do critério jurídico adotado pelo Sr. Agente Fiscal quando do lançamento.**

Ora, se este órgão colegiado tentasse alterar o critério jurídico adotado pela Fiscalização, **estaria este órgão invadindo indevidamente a esfera de competência, exclusiva, da Fiscalização, que detém o poder-dever de efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.**

Noutras palavras, se assim fosse feito, **se estaria usurpando da competência atribuída, pelo legislador complementar, à autoridade lançadora com o fito de "salvar" os autos de infração**, violando, dessa forma, o disposto no artigo acima indicado.

Portanto, **em razão da impossibilidade de se alterar o critério jurídico dos autos de infração, voto no sentido de declarar como sendo dedutíveis as despesas incorridas pela autuada com a prestação de serviços de assessoria comercial contratadas da empresa Pandurata Assessoria.**" (grifou-se)

Nos trechos acima transcritos, percebe-se que, ao se tratar de critério jurídico, está-se referindo ao colegiado que está julgando: a própria 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção e não à Turma de Julgamento da DRJ; ou seja, ali foi feito um exercício de auto avaliação da própria decisão que estava sendo proferida, de forma a se afastar eventual nulidade da mesma se tivesse tomado outra direção da que tomou. É contundente a expressão: "se **este órgão** colegiado tentasse alterar o critério jurídico"; este órgão, por óbvio, não poderia ser o órgão prolator da decisão de primeira instância.

Embora o tema da inovação/alteração do critério jurídico do lançamento por autoridade julgadora (cerne das duas matérias apontadas pela embargante nos itens que numerou como (i) e (ii)) tenha sido discutido no voto vencedor do acórdão reformado (que prevaleceu, obviamente, na 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), verifica-se que tal discussão prestou-se a delimitar a análise de mérito ali desenvolvida.

Ou ainda, verifica-se que a decisão, embora tenha abordado o tema central das matérias "(i) Da Indevida Reclassificação dos Fatos por parte da Turma Julgadora" e "(ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para Constituir Crédito Tributário", não o fez apreciando as questões como foram trazidas no recurso voluntário: como alegações preliminares de nulidade do acórdão proferido pela DRJ.

Em momento algum a decisão (Acórdão nº 1302-001.325) analisou eventuais repercussões de uma alegada alteração/inovação do critério jurídico do lançamento tributário

pela Turma da DRJ ou de uma pretensa invasão, por esta, das competências privativas da autoridade tributária responsável por constituir créditos tributários.

Quando se refere a "Turma Julgadora *a quo*", no terceiro parágrafo da transcrição anterior, a decisão interpreta parte da decisão da DRJ para robustecer uma alegação que sustenta, mas efetivamente, não analisa a decisão da DRJ, para fins de averiguação de eventuais nulidades decorrentes de alteração/inação do critério jurídico.

Tampouco o fez o Acórdão nº 1302-001.713, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara para sanar omissões apontadas pela Fazenda Nacional, pela via dos embargos de declaração, no Acórdão nº 1302-001.325. Ao apreciar a alegação fazendária de que a decisão anterior teria se omitido ao não motivar adequadamente sua decisão de mérito, deixando de expor os fundamentos de fato e de direito que refutariam as provas de simulação apontadas pela Fiscalização, trouxe a nova decisão:

"Aqui já cabe um esclarecimento a fim de afastar qualquer dúvida ou contradição: esta e. Turma entendeu que o fundamento do Termo de Verificação Fiscal ("TVF") ficou adstrito à eventual alegação de simulação na constituição de empresa prestadora de serviços por parte do Grupo Pandurata. Portanto, o argumento de glosa das despesas com a prestação de serviços não fora mantido por ter entendido esta e. Turma que o lançamento de ofício não foi baseado neste fundamento, ainda que no TVF haja um pequeno parágrafo neste sentido.

Atente-se para o fato de que tanto assim o foi que a fiscalização inclusive creditou ao interessado os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela empresa desconsiderada (Pandurata Assessoria), conduta esta que seria desnecessária caso a fundamentação tivesse sido de glosa de despesas não comprovadas.

Assim, teve-se no julgamento, que resultou no acórdão ora embargado, que o fundamento do auto de infração fora tão somente de simulação, ou seja, que o interessado havia simulado a criação da empresa Pandurata Assessoria a fim de se beneficiar da apuração do IRPJ e da CSLL sobre o regime do lucro presumido. Tanto assim o foi que a fiscalização procedeu com a desconsideração da personalidade jurídica daquela, e tão somente em razão de tal desconsideração se deu a glosa, pois uma empresa não pode prestar serviços a si mesma.

Assim, não poderia esta e. Turma alterar o fundamento do lançamento de ofício efetuado (simulação), no sentido de melhorá-lo ou reformulá-lo."

A análise acerca de inovações introduzidas pela autoridade julgadora restringiu-se a justificar por que o julgamento do mérito do processo foi feito à luz da regularidade formal dos atos praticados pela contribuinte e pelas demais empresas de seu grupo, e não pela ótica da (in)dedutibilidade das despesas representadas pelos pagamentos que a contribuinte fez à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

Diante de todo o exposto, concluo que cabe razão à embargante quando defende que as matérias "(i) Da Indevida Reclassificação dos Fatos por parte da Turma Julgadora" e "(ii) Da Incompetência Absoluta da Turma Julgadora para Constituir Crédito Tributário", alegações preliminares de nulidade do acórdão da DRJ formuladas em sede de recurso voluntário, devem ser devolvidas à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento do CARF para julgamento, juntamente com as demais matérias que não foram apreciadas na primeira passagem dos autos por aquela instância.

Assim, passa-se a adotar a seguinte redação para o parágrafo localizado na página 33 do Acórdão nº 9101-002.880, ora embargado (fl. 6.578 do presente processo):

"Sendo restabelecidas por esta CSRF as glosas então canceladas, faz-se necessária a devolução dos presentes autos à Turma *a quo* para que sejam analisadas as seguintes matérias, abordadas no recurso voluntário: (i) **arguição preliminar de nulidade do acórdão da DRJ em razão da indevida "reclassificação dos fatos" pela Turma Julgadora;** (ii) **arguição preliminar de nulidade do acórdão da DRJ em razão da incompetência absoluta da Turma Julgadora para "constituir crédito tributário";** (iii) **direito da contribuinte à compensação/restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (iv) **direito da contribuinte à compensação dos valores de IRPJ e CSLL que foram retidos em fonte e recolhidos em nome da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (v) **direito da contribuinte à utilização fiscal das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;** (vi) **ausência de previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL;** (vii) **inaplicabilidade da multa de ofício qualificada;** (viii) **impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício."**

Por tratar-se de correção que só afeta a devolução de matérias para julgamento pela Turma baixa, o acolhimento dos presentes embargos de declaração não provoca efeitos infringentes quanto à decisão de mérito trazida pelo acórdão embargado.

Portanto, meu voto é no sentido de conhecer e acolher parcialmente os embargos de declaração da contribuinte, em relação à arguição de obscuridade admitida pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, para rerratificar o acórdão embargado acrescido dos esclarecimentos expostos e da alteração de redação do parágrafo retrotranscrito, sem efeitos infringentes.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator.