



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.002988/2005-19
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-006.361 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PRODUTORA DE CHARQUE UNIÃO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 63/2007.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 63/2017 preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 2.500.000,00, de modo que o recurso será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite.

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. ELEMENTOS. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos vinculados e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, de sorte que qualquer vício relacionado a tais elementos não apenas prejudica a validade do ato, mas, antes, acarreta a sua própria existência jurídica.

A motivação do ato administrativo é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que, se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação ou esta for falsa ou, ainda, contiver vícios ao não ser detalhada de maneira acurada tal qual a doutrina administrativa sustenta que deve ocorrer em relação ao atos administrativos vinculados, então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma de lançamento é invalidável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, conforme proposta apresentada pelo Conselheiro Ailton Neves da Silva (suplente convocado), vencidos este e o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. No mérito, acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Ailton Neves da Silva (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ relativo aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 (fls. 329/340) e cujo débito correlato restou formalizado no montante total de R\$ 6.433.841,44, incluindo-se aí a cobrança do imposto, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75%.

Conforme se verifica do Despacho de fls. 401/402, a autoridade fiscal apontou que o lançamento de IRPJ foi lavrado com base (i) no Demonstrativo de confrontação entre os valores declarados em DIPJ e os valores registrados na escrituração fiscal do contribuinte e (ii) na compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a insuficiência de saldo de prejuízo a compensar nos moldes do que restou apurado no demonstrativo de prejuízos fiscais – SAPLI, bem assim que esses mesmos elementos de prova subsidiaram os lançamentos tributários tanto da Contribuição Sobre o Lucro Líquido - CSLL quanto da Contribuição para o PIS e da Contribuição para a COFINS.

E, aí, de acordo com os artigos 1º, inciso I, item “a” e 2º da Portaria SRF nº 6.129, de 02/12/2005, publicada no D.O.U. de 06/12/2005, a autoridade entendeu por encaminhar o processo ao SEFIS/DRF/BEL para que os respectivos processos administrativos que tratavam das exigências de CSLL, PIS e COFINS, a seguir discriminados, fossem juntados por anexação ao presente processo:

- (i) Processo nº 10280.002989/2005-63: Contribuição Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 408/783)

- (ii) Processo nº 10280.002990/2005-98: Contribuição para o PIS (fls. 793/1.380); e
- (iii) Processo nº 10280.002991/2005-32: Contribuição para a COFINS (fls. 1.384/1.974).

Os períodos de apuração lançados, por tributo, foram os seguintes: (a) IRPJ e CSLL: ano-calendário 2001, 2º, 3º e 4º trimestre de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestre de 2003; (b) PIS: janeiro a dezembro de 1999, janeiro a dezembro de 2000, janeiro a dezembro de 2001, janeiro a novembro de 2002 (contribuições cumulativas) e dezembro de 2002 a maio de 2003 (contribuições não cumulativas); e (c) COFINS: janeiro a dezembro de 1999, janeiro a dezembro de 2000, janeiro a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002 e janeiro a maio de 2003.

A motivação de cada qual dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS podem ser sintetizadas nos seguintes termos:

1. IRPJ e CSLL

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO:

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados à SRF em DCTF, ou recolhidos, e os valores apurados pelo contribuinte nas DIPJ's apresentadas à SRF.

Este trabalho também foi subsidiado pelo "DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL" onde foram comparadas às receitas apuradas a partir dos livros fiscais (janeiro/1999 a agosto/2001), com as receitas declaradas à Secretaria de Fazenda de São Paulo - SEFAZ/SP, através da GIA - ICMS, informações essas cruzadas com aquelas constantes das DIPJ's apresentadas à SRF;

[...]

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a insuficiência de saldo de prejuízo operacional a compensar, conforme DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL (SAPLI), anexo. Conforme o citado demonstrativo, o contribuinte apresentava, em 01/01/2001, saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 418.568,47. Quando da apuração anual do imposto de renda referente ao ano-calendário 2001, o contribuinte apurou, a título de Base de Cálculo da CSLL antes da compensação de prejuízo, o valor de R\$ 2.090.045,51 e compensou base de cálculo negativa de períodos de apuração anteriores no valor de R\$ 627.013,65, conforme linha 32 da ficha 17 da DIPJ 2002, ano-base 2001, apresentada pelo contribuinte.

O presente lançamento decorre, portanto, da diferença entre o valor compensado pelo contribuinte - R\$ 627.013,65 e o valor do saldo de prejuízos a compensar existente - R\$ 418.568,47, valor este que seria o limite a ser utilizado pelo contribuinte.

2. PIS FATURAMENTO

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados à SRF em DCTF e os valores escriturados pela empresa em seus livros de saída de mercadorias e apuração de ICMS. A apuração foi baseada no “DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL”.

A escrituração dos livros fiscais foi efetuada até o mês de agosto/2001. A partir do mês de setembro/2001 o comparativo se deu apenas entre os valores declarados à SEFAZ/SP e os valores declarados à SRF em DIPJ. Uma vez definido o valor da receita mensal auferida pelo contribuinte, base de cálculo para o PIS, apuramos o valor dessa contribuição.

O presente lançamento se dá em função da falta de recolhimento dos valores assim apurados, bem como a falta de declaração dos mesmos em DCTF, conforme DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA”, base do presente lançamento (...).

[...]

3. PIS FATURAMENTO – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas fivergências entre os valores declarados e os valores escriturados ...

[...]

4. COFINS

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados à Receita Federal em DCTF e os Valores escriturados pela empresa em seus livros de saída de mercadorias e apuração de ICMS.

A apuração foi baseada no "DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL". Este trabalho consistiu em comparar os valores constantes dos livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS escriturados pelo contribuinte, isto tudo em contraponto aos valores declarados pela empresa à Secretaria de Fazenda de São Paulo, SEFAZ, através da Guia de Informação e Apuração do ICMS.

A escrituração dos livros fiscais foi efetuada até o mês de agosto de 2001. A partir do mês de setembro de 2001 o comparativo se deu apenas entre os valores declarados à SEFAZ/SP e os valores declarados à SRF em DIPJ.

Uma vez definido o valor da receita mensal auferida pelo contribuinte, base de cálculo para a COFINS, apuramos o valor dessa contribuição.

O presente lançamento se da em função da falta de recolhimento dos valores assim apurados, bem como a falta de declaração dos mesmos em PEEE, conforme "DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA", base do presente lançamento (...).

[...].

A PRODUTORA DE CHARQUE UNIÃO LTDA tomou conhecimento das respectivas autuações fiscais em 30/09/2005, conforme se verifica das fls. 330, 717, 1.314 e 1.907, e apresentou impugnações relativas a cada um dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS as quais encontram-se juntadas, respectivamente, às fls. 352/397, 739/784, 1.330/1.374 e 1.923/1.969, tendo sustentado, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Provas das irregularidades – inexistência

Que incumbiria à autoridade fiscal comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência e que, no caso, o lançamento foi lavrado com base em presunção e em flagrante incompatibilidade com a infração descrita e a penalidade aplicada, caracterizando, portanto, uma série de vícios insanáveis que maculam os respectivos lançamentos, os quais devem ser declarados nulos, haja vista que a autoridade fiscal não comprovou concretamente as supostas infrações;

Que as infrações foram apuradas a partir das informações prestadas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SP consubstanciadas em Declarações Cadastrais, Contas Fiscais de 1998 a 2000, encaminhadas por meio de Resumos - CFOP's (Códigos Fiscais de Operações e Prestações), nas quais as Entradas e Saídas eram certificadas durante o período de julho/2000 a dezembro de 2003, sendo que a autoridade fiscal acabou não realizando uma conciliação das operações que deveriam compor a base de cálculo constante na DIPJ e passível de tributação, de modo que a ausência de tal apuração acarretou cerceamento ao direito de defesa, porquanto a base de cálculo dos tributos restou majorada por meio de receitas que não eram passíveis de tributação e violou os princípios da capacidade contributiva, vedação ao confisco, legalidade, contraditório e ampla defesa, dentre outros;

Que toda a legislação sobre as multas deveria necessariamente obedecer aos princípios da tipicidade e da estrita legalidade, sendo que, no caso, não existiu imputação objetiva dos fatos descritos pelos agentes fiscais quanto à realização da autuação, do que se conclui pela nulidade dos lançamentos tributários; e

Que a boa-fé do contribuinte deveria ser sempre presumida até mesmo para que se evite injustiças por parte da autoridade fiscal que venham a onerar as empresas de maneira abusiva.

(ii) Do cerceamento do Direito de defesa e da ausência de pressupostos de validade do ato administrativo

Que o auto de infração era nulo por manifesta iliquidez, já que, enquanto ato administrativo cuja atividade seria plenamente vinculada à lei, deveria ter sido realizado com base nos elementos e requisitos de formação válido e regular, sendo que, no caso, a capitulação legal da infração não guardava qualquer correlação com os fatos narrados e, portanto, não eram

suficientes para embasar os lançamentos, sem prejuízo das garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa;

Que o auto de infração deveria ter sido formulado de modo que o autuado tivesse pleno e imediato conhecimento do seu conteúdo para que pudesse exercer seu direito constitucional à ampla defesa, sendo que, no caso, a autuação baseou-se em documentação inidônea e transcorreu à míngua de provas e elementos que poderiam subsidiar as imputações, de modo que, no final, acabou prejudicando a apresentação de defesa, sem contar que

Que não caberia a alegação de que os atos praticados pelos agentes da administração pública gozam da presunção de legitimidade e boa-fé, o que supriria a completa ausência de embasamento fático e legal de seus atos exarados, do modo que o fiscal não poderia simplesmente fazer alegações sem qualquer embasamento fático e legal e muito menos sem qualquer elemento probatório idôneo, sob pena de afronta não apenas aos dispositivos que regulariam os atos e procedimentos administrativos, mas, sim, a todo o contexto do Estado Democrático de Direito em que os atos da administração devem estar em conformidade com a Lei; e

Que como não restou comprovado objetivamente que os valores levantados pelo fisco deram suporte à formalização do crédito tributário, o lançamento deveria ser considerado insubsistente, sem contar que todos esses defeitos do ato administrativo redundaram em cerceamento de defesa e violaram os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, do que se concluiria, portanto, pela nulidade do auto de infração o qual não teria alcançado a presunção de validade que lhe é característica, haja vista que, no caso, a autoridade deixou de delimitar de forma pormenorizada as infrações supostamente cometidas, bem como deixou de enquadrar quaisquer das situações que vedasse o direito ao crédito.

(iii) Da decadência do Direito de lançar

Que, ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o crédito tributário, de modo que, considerando que o respectivo Termo de Verificação Fiscal foi lavrado em 29/09/2005, os fatos geradores que se iniciaram em janeiro de 1999 estariam decaídos, já que transcorreu cinco anos sem que a autoridade administrativa tenha se pronunciado, de sorte que a decadência do direito de lançar o crédito tributário em questão deveria ser reconhecida.

(iv) Da Prova emprestada pelo Fisco Estado – Vícios e irregularidades

Que os agentes fiscais basearam-se em prova emprestada consubstanciada na Guia de Informação e Apuração do ICMS, a qual foi adquirida por meio de ofício encaminhado à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ/SP, sendo que tal documento apresentava caráter meramente informativo e não possuía qualquer caráter comprobatório, de

modo que não poderia fundamentar a insuficiência de caixa a partir do qual restou constatada a suposta diferença apurada entre os valores escriturados correspondentes às operações que incidiam o ICMS com os valores constantes das DIPJ's apresentadas à Receita Federal;

Que a inobservância dos requisitos constitucionais acabaria tornando a prova transladada juridicamente inexistente em face do seu caráter meramente informativo, de modo que, tratando-se de prova constitucionalmente ilegítima resultaria nas seguintes consequências: não poderia ser anexada ao processo; e se, portanto, juntada indevidamente deveria ser desentranhada, de modo que, caso a prova permanecesse no julgamento e fosse utilizada pelo julgador, acarretaria a nulidade absoluta da decisão;

Que a prova utilizada para comprovação das divergências dos valores declarados à SRF por meio de documento adquirido junto à SEFAZ/SP deveria ser considerada nula de pleno direito;

Que fato gerador que acarretaria o recolhimento do ICMS é constituído pela saída de mercadorias, bens ou prestação de serviços e que, portanto, dentro do rol de operações declaradas na GIA, apenas algumas eram passíveis da incidência dos tributos elencados no auto de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), bem assim que várias das operações realizadas constantes da GIA e que foram incluídas na base de cálculo para a apuração dos tributos atuavam com o sistema de diferimento, principalmente em relação ao PIS e à COFINS, sem contar que outras operações realizadas eram isentas do pagamento de tributo, o que acarretaria sua exclusão na base de cálculo para a incidência dos tributos em comento;

Que não houve conciliação das operações que deveriam compor a base de cálculo constante da DIPJ e passível de tributação, bem como, por se tratar de presunção relativa, a base de cálculo de uma exação tributária deveria ser utilizada com extrema cautela pelo simples fato de que grande parte das operações de saídas de mercadorias, bens ou prestação de serviços, constantes nos resumos por CFOP's e na Declaração Cadastral, não eram passíveis de tributação, o que tornaria o auto de infração insubsistente;

Que, embora o artigo 199 do CTN permitisse que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestem assistência mútua para fins de fiscalização, a GIA e os resumos por CFOP's não deveriam ser considerados como documentos hábeis e idôneos e, portanto, não possuíam qualquer caráter probatório, de modo que, se as provas utilizadas pelo fisco eram nulas, o conjunto probatório não teria força para alicerçar a autuação; e

Que a boa-fé deveria ser presumida para evitar imputações injustas e que na esfera tributária a dúvida deveria sempre ser tida em favor do contribuinte, nos termos do artigo 112 do CTN.

(v) Da ofensa ao princípio da capacidade contributiva

Que a lavratura dos autos de infração e a glosa das compensação realizadas a título de IRPJ e CSLL baseados em documentação inidônea e sem que fosse determinado as operações passíveis de tributação que poderiam compor a base de cálculo afrontou o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal e o princípio da legalidade; e

Que as cláusulas pétreas se tratavam de garantias do legislador constituinte originário, bem assim que os princípios limitariam a atuação do legislador infraconstitucional, sem contar que, no caso, o fisco adotou critérios arbitrários e estipulou valores sem a observância dos institutos legais, tendo violado, ainda, os princípios da verdade material, legalidade objetiva, isonomia e capacidade contributiva, o que significaria concluir pela nulidade do auto de infração, haja vista que foi lavrado com base em presunções inverídicas apuradas e em documentos que apresentariam caráter meramente informativo.

(vi) Da não ocorrência das alegadas infrações e dos vícios na apuração dos consectários

Que houve incidência de juros em taxas superiores ao que a lei permite, bem assim que os critérios de fixação da multa deveriam levar em conta o grau do prejuízo imposto ao Estado, sem contar que a cobrança de juros moratórios em percentuais superiores a 12% revelaria a prática conhecida como usura; e

Que, na prática, ocorreu a aplicação de juros compostos.

(vii) Da utilização indevida da Taxa Selic como indexador

Que houve a utilização indevida da taxa SELIC como indexador, sendo que a referida taxa não teria natureza de juros, mas, sim de correção monetária;

Que o artigo 192, § 3º da Constituição Federal estabelecia que as taxas de juros reais não seriam superiores a 12% ao ano, sendo que, a partir da publicação da EC 40, a redação do artigo 192 foi modificada e, ainda que a limitação dos juros tenha sido retirada do texto constitucional, a limitação ainda precisaria ser observada;

Que o artigo 161, § 1º do CTN diz que os juros deveriam ser de 1% se a lei não dispuser em sentido contrário, sendo que a lei ordinária que estabeleceu o uso da Taxa Selic estaria contra a lei complementar, a qual, como visto, autorizou juros diversos de 1% e que, portanto, para que a lei estabelecesse uma taxa de juros diversa, essa taxa deveria ser criada por lei, o que não acontecia com a Taxa Lei, de modo que, ainda que a redação do artigo 192 da Constituição tivesse sido modificada, os juros deveriam ser limitados a 12% ao ano; e

Que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito de confisco, nos termos do artigo 150, IV.

Com base em tais alegações, a empresa requereu, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração em razão da ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa, capacidade contributiva, vedação ao confisco e em decorrência do cerceamento ao direito de defesa, já que não existia documentação hábil e idônea, bem como por conta da ausência de informações claras acerca das supostas infrações supostamente praticadas e, ainda, a decadência dos fatos geradores do período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003 fossem declarada. No mérito, a empresa requereu que a impugnação fosse julgada procedente e que, portanto, os autos de infração deveriam ser declarados insubsistentes ante a insuficiência de provas, bem assim que a taxa SELIC, a qual foi utilizada como indexador, deveria ser desconsiderada.

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora para que a impugnação fosse apreciada, sendo que, através do Despacho de fls. 2.009, a autoridade entendeu por converter o julgamento em diligência, haja vista que, no seu sentir, não havia como saber de onde foram extraídos os valores que compuseram a base de cálculo do IRPJ, bem como não estava claro se o lançamento decorria de receita omitida ou de valores declarados e não recolhidos, principalmente no que dizia respeito às contribuições sociais. Ao final, a autoridade julgadora propôs a realização de diligência para que a autoridade de origem adotasse as seguintes providências:

- (i) Elaborasse demonstrativo da base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- (ii) Informasse se os lançamentos da COFINS e do PIS decorriam de valores declarados e não pagos;
- (iii) Informasse o sujeito passivo a apresentar os comprovantes de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003; e
- (iv) Elaborasse relatório conclusivo, dando ciência ao sujeito passivo para apresentação de novos argumentos, se assim o desejasse, no prazo de dias após a ciência do relatório de diligência.

Através do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2.012/2.015, a unidade fiscal de origem realizou as seguintes conclusões:

a. Elaborar demonstrativo da origem da base de cálculo do IRPJ e CSLL

Resposta da Fiscalização:

Os autos de infração do IRPJ e CSLL foram efetuados com base nos valores declarados pelo contribuinte nas respectivas DIPJ.

Assim, temos como demonstrativos de origem das bases de cálculo do IRPJ e CSLL os seguintes documentos:

[...]

b. Informar se os lançamentos da COFINS e dos PIS decorriam de valores declarados e não pagos

Os autos de infração do PIS e COFINS foram efetuados com base nos valores lançados pelo contribuinte nas respectivas DIPJ.

Tais valores não foram lançados em DCTF e tampouco foram recolhidos, levando ao lançamento do auto de infração. Esse levantamento englobou o período de 1999 a 2003.

Ressalte-se que os valores do faturamento do contribuinte nesses períodos de apuração foram consubstanciados nos seguintes documentos:

1) INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF

Período de janeiro de 1999 a dezembro 2001 – fls. 1385 a 1402

Planilhas apresentados à Receita Federal pelo contribuinte, assinadas e com assinatura reconhecidas em cartório. Tais planilhas, elaboradas sob intimação da Fiscalização (doc. fl. 1370), contém os demonstrativos da receita bruta mensal.

2) LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS

Período de 01/2000 a 08/2001 – Fls. 1403 a 1570

3) LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS

Período de 01/2001 a 08/2001 – Fls. 1571 a 1588

4) Guia de Informações e Apuração do ICMS

Período de 01/1999 a 06/2000 – Fls. 1606 a 1663

Documentos obtidos junto à Secretaria de Fazenda de São Paulo. Foram solicitadas por Ofício Gab DRF Belém nº 4.258/04-datado de 10 de setembro de 2004 (doc. fl. 10).

Os documentos referenciados foram encaminhados a esta Delegacia através do Ofício DRT/14 nº 451/2004, de 30 de setembro de 2004 (doc. fl. 19)

5) Demonstrativo RESUMO POR CFOP's ENTRADAS E SAÍDAS

6) Período de 07/2000 a 12/2003 – Fls. 1664 a 1757

Ressalte-se que todas estas fontes de informações estão referenciadas, mensalmente, nos "DEMONSTRATIVOS DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL" relativos aos anos de 1999 a 2003, autuados às fls. 1858 a 1873.

c. Intimar o sujeito passivo a apresentar os comprovantes de recolhimento do IRPJ, CSSL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003

Os lançamentos em questão foram efetuados com base em valores declarados pelo contribuinte nas DIPJ's - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. Como os valores confessados nestas Declarações não têm valor de confissão de dívida, irrelevante se o contribuinte teve valor recolhido ou não no período. Apenas a DCTF teria o poder de constituir o crédito tributário e, havendo recolhimento, liquidar o referido crédito tributário. Não tendo sido os valores declarados em DCTF, resta o lançamento de ofício.

Entretanto, apenas para confirmar o trabalho fiscal, anexamos tela do sistema SINAL da Receita Federal do Brasil com pesquisa do período de janeiro de 1999, data do primeiro período de apuração objeto de autuação e 30/09/2005, data da ciência do auto de infração. A pesquisa resultou em nenhum pagamento encontrado no período, tanto para a matriz com para a filial 0002, conforme telas anexas.

[...].

O Relatório de Diligência foi enviado à empresa PRODUTORA DE CHARQUE UNIÃO por via postal, mas a intimação não foi realizada e o AR acabou sendo devolvido com a informação de que a empresa havia mudado de endereço (“mudou-se”), conforme se verifica das fls. 2.016/2.019, de modo que, em decorrência da impossibilidade da realização de intimação pessoal ou postal da empresa, a autoridade acabou entendendo por publicar o Edital nº 4.050-01/2012, o qual restou afixado em 15/05/2012 e desafixado em 30/05/2012 (fls. 2.020), sendo que, no final, a empresa não apresentou qualquer manifestação com novos argumentos (fls. 2.024).

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação da empresa fosse apreciada e, aí, através do Acórdão nº 01-26.483 (fls. 2.025/2.049), a 1ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA entendeu por, maioria de votos, julgar a impugnação parcialmente procedente, haja vista que os lançamentos de PIS (R\$ 550.672,80) e de COFINS (R\$ 2.405.652,60), ambos dos períodos de apuração de janeiro de 1999 a maio de 2003, foram declarados nulos por cerceamento ao direito de defesa. Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“Assumo: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo antecipação do contribuinte no recolhimento do tributo devido, o prazo de cinco anos começa no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 2005, não há que se falar em decadência em relação a todos os períodos de apuração.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Tendo sido saneado, em diligência, vício acerca da base de cálculo do IRPJ e aberto prazo para manifestação do contribuinte, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

ATO ADMINISTRATIVO. REQUISITOS DE VALIDADE.

Presentes os elementos do ato administrativo no procedimento fiscal, improcede a alegação de nulidade.

OFENSA A PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As alegações de ofensa a princípios constitucionais não são oponíveis à esfera administrativa eis que à autoridade administrativa cabe cumprir a lei e exigir seu cumprimento.

PREJUÍZOS FISCAIS. GLOSA. POSSIBILIDADE.

Cabível a glosa de prejuízos fiscais compensados quando esta se deu em montante superior ao saldo existente.

TAXA SELIC. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

CONFISCO. OFENSA À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos foram efetuados em obediência ao determinado em lei.

PROVA EMPRESTADA. UTILIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É pacífica a jurisprudência acerca da possibilidade de utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO VINCULAÇÃO.

São improfícuas as jurisprudências administrativas trazidas pelo sujeito passivo por não constituírem normas complementares do Direito Tributário.

Inaplicáveis as decisões judiciais citadas eis que somente produzem efeitos inter-partes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003 –

DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo antecipação do contribuinte no recolhimento do tributo devido, o prazo de cinco anos começa no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 2005, não há que se falar em decadência em relação a todos os períodos de apuração. .

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Tendo sido saneado, em diligência, vício acerca da base de cálculo da CSLL e aberto prazo para manifestação do contribuinte, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. GLOSA. POSSIBILIDADE.

Cabível a glosa de base de cálculo negativa compensadas quando esta se deu em montante superior ao saldo existente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/05/2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A ausência de clareza acerca dos elementos que compuseram a base de cálculo, no lançamento e no relatório de diligência, caracteriza cerceamento do direito de defesa e enseja a nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. – COFINS

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/05/2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A ausência de clareza acerca dos elementos que compuseram a base de cálculo, no lançamento e no relatório de diligência, caracteriza cerceamento do direito de defesa e enseja a nulidade do lançamento.” (grifei).

A autoridade tentou proceder com a intimação da PRODUTORA DE CHARQUE UNIÃO LTDA por via postal, mas, mais uma vez, o AR foi devolvido com a informação de que a empresa havia mudado de endereço (“mudou-se”), conforme se verifica da Intimação de fls. 2.060 e das Informações do Objeto de fls. 2.061. E, aí, em virtude da impossibilidade da realização de intimação pessoal ou postal da empresa, a autoridade acabou entendendo por publicar o Edital nº 035/2013, o qual foi afixado em 23/10/2013 e desafixado em 06/11/2013, sendo que, no final, a empresa não apresentou Recurso Voluntário.

Por outro lado, e tendo em vista que a autoridade julgadora declarou nulos os lançamentos de PIS (R\$ 550.672,80) e de COFINS (R\$ 2.405.652,60), a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa ultrapassou o valor a R\$ 1.000.000,00

previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, o que acabou ensejando a interposição de recurso de ofício nos termos do que prescreve o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Os autos foram encaminhados a este E. CARF através do Despacho de Encaminhamento de fls. 2.066 para que o recurso de ofício possa ser devidamente analisado. O processo havia sido sorteado ao então conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, mas, em face da Portaria Pessoal SE/ME 5.704, de 19 de maio de 2022, publicada no D.O.U. de 23 de maio de 2022, que dispôs sobre a dispensa do conselheiro, o processo foi encaminhado para novo sorteio no âmbito da 1ª Seção de Julgamento, nos termos artigo 49, § 8º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício

De início, devo analisar se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 1ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA no bojo do Acórdão nº 01-26.483 se enquadra na hipótese prevista artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que *“a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”*.

À época em que o Acórdão nº 01-26.483 foi prolatado vigia a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o recurso de ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 1.000.000,00, sendo que, posteriormente, foi publicada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que acabou alterando o limite de alçada para R\$ 2.500.000,00. Confira-se:

“PORTARIA Nº 63, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2017

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º - O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º - O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

[...]

Art. 3º - Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.”

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício deve ser realizada não tendo por base o momento em que a autoridade julgadora de 1ª instância prolatou o acórdão e exonerou o crédito ou parte do crédito tributário em discussão, mas, sim, o momento em que este E. CARF estiver por apreciar o recurso, aplicando-se, pois, o limite de alçada vigente à época da apreciação do recurso pela autoridade julgadora de 2ª instância, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103¹.

No caso concreto, observe-se que a 1ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA entendeu por declarar nulos os lançamentos de PIS e de COFINS e, portanto, acabou exonerando o sujeito passivo do pagamento de R\$ 963.677,19 a título de PIS (principal) e encargos de multa (fls. 1.313) e de R\$ 4.209.891,85 a título de COFINS (principal) e respectivos encargos de multa (fls. 1.906). De fato, a somatória dos montantes de R\$ 963.677,19 e R\$ 4.209.891,85 totaliza o valor de R\$ 5.173.539,04 e ultrapassa o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A título de esclarecimentos conclusivos, vale destacar, por oportuno, que muito embora os lançamentos do PIS e da COFINS tenham sido objeto de processos apartados (Processos nº 10280.002990/2005-98 – PIS e nº 10280.002991/2005-32 – COFINS), o que poderia suscitar alguma dúvida acerca do limite de alçada para fins de análise do cabimento da remessa obrigatória, já que o artigo 1º, § 1º da Portaria MF nº 63/2017 dispõe que “o valor da exoneração deverá ser verificado por processo”, o fato é que, nos termos do que restou consignado no Despacho de fls. 401/402, os respectivos processos que tratavam das exigências de PIS e de COFINS foram juntados por anexação ao presente processo de acordo com o que preceituam os artigos 1º, , inciso I, item “a” e 2º da Portaria SRF nº 6.129, de 02/12/2005, publicada no D.O.U. de 06/12/2005, e, portanto, foram objeto de um único processo.

Tendo em vista que, no final, a decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância exonerou o sujeito passivo do pagamento de R\$ 5.173.539,04, tem-se que o recurso de ofício deve ser conhecido porque, por óbvio, o valor exonerado ultrapassa o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Passemos, então, a analisar a parte da decisão de piso que diz com a nulidade dos créditos de PIS e COFINS e que acabou dando lastro à exoneração de parte do crédito tributário em discussão.

2. Objeto do Recurso de Ofício – Da exoneração do crédito por cerceamento ao direito de defesa

É de se reconhecer, de plano, que, tal como a 1ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA concluiu acerca da nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS por cerceamento do direito de defesa, a descrição dos fatos relativos aos lançamentos das respectivas contribuições revelam uma imprecisão acerca dos elementos que foram considerados para a expressão e a apuração das respectivas bases de cálculo.

¹ Cf. Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A motivação dos lançamentos do PIS e da COFINS encontram-se expostas, respectivamente, às fls. 1.315 e 1.908. Confira-se:

PIS FATURAMENTO

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados à SRF em DCTF e os valores escriturados pela empresa em seus livros de saída de mercadorias e apuração de ICMS. A apuração foi baseada no “DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL”.

A escrituração dos livros fiscais foi efetuada até o mês de agosto/2001. A partir do mês de setembro/2001 o comparativo se deu apenas entre os valores declarados à SEFAZ/SP e os valores declarados à SRF em DIPJ. Uma vez definido o valor da receita mensal auferida pelo contribuinte, base de cálculo para o PIS, apuramos o valor dessa contribuição.

O presente lançamento se dá em função da falta de recolhimento dos valores assim apurados, bem como a falta de declaração dos mesmos em DCTF, conforme DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA”, base do presente lançamento (...).

[...]

COFINS

DIFERENÇA APURADO ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados à Receita Federal em DCTF e os Valores escriturados pela empresa em seus livros de saída de mercadorias e apuração de ICMS.

A apuração foi baseada no "DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL". Este trabalho consistiu em comparar os valores constantes dos livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS escriturados pelo contribuinte, isto tudo em contraponto aos valores declarados pela empresa à Secretaria de Fazenda de São Paulo, SEFAZ, através da Guia de Informação e Apuração do ICMS.

A escrituração dos livros fiscais foi efetuada até o mês de agosto de 2001. A partir do mês de setembro de 2001 o comparativo se deu apenas entre os valores declarados à SEFAZ/SP e os valores declarados à SRF em DIPJ.

Uma vez definido o valor da receita mensal auferida pelo contribuinte, base de cálculo para a COFINS, apuramos o valor dessa contribuição.

O presente lançamento se dá em função da falta de recolhimento dos valores assim apurados, bem como a falta de declaração dos mesmos em PEEF, conforme "DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA", base do presente lançamento (...).

De fato, a autoridade autuante acabou não elaborando demonstrativo por meio do qual poderia indicar, em relação a cada período de apuração, a base de cálculo considerada para cada qual dos tributos. Aliás, é de se reconhecer que a autoridade elaborou o “DEMONSTRATIVO DE CONFRONTAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM

DIPJ E OS REGISTRADOS EM SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL”, sendo que, ao fazê-lo, acabou colhendo informações sobre faturamento de várias fontes, quais sejam, (i) DIPJ, (ii) Informações prestada à SRF, (iii) DIEF/SEFA, (iv) Livro de apuração do ICMS e (v) Livro Registro de Saídas.

E muito embora a autoridade julgadora de 1ª instância tenha entendido por converter o julgamento em diligência através do Despacho de fls. 2.009, a unidade fiscal de origem que elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.012/2.015) permaneceu silente quanto à demonstração da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo se limitado apenas a descrever e apontar as fontes que foram utilizadas para a apuração do faturamento. Decerto que, no caso concreto, a autoridade autuante acabou tanto não definindo uma das fontes aproveitadas em relação aos respectivos períodos discutidos, como, também, em relação às situações em havia divergência de valores, não apontou ou justificou qual teria sido o critério adotado para fins de escolha de determinada fonte ou valor em detrimento dos demais. Veja-se, portanto, o que constou na parte do Relatório de Diligência acerca da base de cálculo do PIS e DA COFINS:

b. Informar se os lançamentos da COFINS e dos PIS decorriam de valores declarados e não pagos

Os autos de infração do PIS e COFINS foram efetuados com base nos valores lançados pelo contribuinte nas respectivas DIPJ.

Tais valores não foram lançados em DCTF e tampouco foram recolhidos, levando ao lançamento do auto de infração. Esse levantamento englobou o período de 1999 a 2003.

Ressalte-se que os valores do faturamento do contribuinte nesses períodos de apuração foram consubstanciados nos seguintes documentos:

7) INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF

Período de janeiro de 1999 a dezembro 2001 – fls. 1385 a 1402

Planilhas apresentados à Receita Federal pelo contribuinte, assinadas e com assinatura reconhecidas em cartório. Tais planilhas, elaboradas sob intimação da Fiscalização (doc. fl. 1370), contém os demonstrativos da receita bruta mensal.

8) LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS

Período de 01/2000 a 08/2001 – Fls. 1403 a 1570

9) LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS

Período de 01/2001 a 08/2001 – Fls. 1571 a 1588

10) Guia de Informações e Apuração do ICMS

Período de 01/1999 a 06/2000 – Fls. 1606 a 1663

Documentos obtidos junto à Secretaria de Fazenda de São Paulo. Foram solicitadas por Ofício Gab DRF Belém nº 4.258/04-datado de 10 de setembro de 2004 (doc. fl. 10).

Os documentos referenciados foram encaminhados a esta Delegacia através do Ofício DRT/14 nº 451/2004, de 30 de setembro de 2004 (doc. fl. 19)

11) Demonstrativo RESUMO POR CFOPs ENTRADAS E SAÍDAS

12) Período de 07/2000 a 12/2003 – Fls. 1664 a 1757.

Perceba-se, de forma clara, que a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS foi apurada a partir de várias fontes que variava a depender do período discutido, sem contar que, além de não ter definido uma das fontes para fins de apuração da receita bruta dos respectivos períodos, a autoridade fiscal acabou sem apontar ou justificar qual teria sido o critério adotado para fins de escolha de determinada fonte ou valor em detrimento dos demais, o que acabou acarretando o cerceamento ao direito de defesa ante a impossibilidade da compreensão correta dos critérios que lastrearam a apuração base de cálculo das contribuições.

O Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei Complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto do lançamento tributário o qual, a rigor, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos vinculados e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie de “ato administrativo”. Qualquer vício relacionado a tais elementos não apenas prejudica a validade do ato, mas, antes, acarreta a sua própria existência jurídica. E é aí que se insere a motivação dos atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos (abstrato e concreto) relativos a prática do ato.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi² sustenta ao asseverar que

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

A Teoria da Motivação Determinante confirma a tese de que a motivação do ato administrativo é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que, se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação ou esta for falsa ou, ainda, contiver vícios ao não for detalhada de maneira acurada tal qual a doutrina administrativa sustenta que deve ocorrer em relação aos atos administrativos vinculados, então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.

O princípio da motivação dos atos administrativos implica o dever da autoridade administrativa justificar seus atos para que se possa aferir se a sua conduta está consonância com a lei que lhe serviu de arrimo, do que se percebe que, no final das contas, a motivação dos atos administrativos é elemento essencial para o controle da legalidade do próprio ato.

É de se reconhecer que o lançamento tributário enquanto ato administrativo vinculado deve conter uma justificação expressa acerca das razões ou dos critérios que levaram a autoridade fiscal a tomar certa decisão. Por exemplo, a autoridade tem de definir uma das fontes para fins de apuração da base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS e justificar expressamente as razões ou critérios que levaram-na a apurar a receita bruta com vistas em determinados documentos fiscais ou contábeis e não com vistas naqueles outros, e, sobretudo, ao largo de qualquer discricionariedade, apontar o(s) critério(s) adotado(s) para fins de escolha de determinada fonte ou valor em detrimento dos demais, justamente para que o contribuinte possa exercer, de forma plena, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

No caso concreto, é patente que a motivação dos lançamentos de PIS e COFINS contém vícios ao não ter sido detalhada de maneira acurada a forma de apuração da base de cálculo das respectivas contribuições sociais, haja vista que a autoridade, agindo de forma discricionária, apurou a base a partir de várias fontes e, com efeito, não definiu uma das fontes aproveitadas em relação aos períodos autuados, e, além disso, acabou sem apontar ou justificar qual teria sido o critério adotado para fins de escolha de determinada fonte ou valor em detrimento dos demais, o que acabou acarretando o cerceamento ao exercício pleno do direito de defesa da contribuinte que, no caso, restou impossibilitada de compreender corretamente a apuração da base de cálculo das respectivas contribuições.

Por essas razões, entendo que a conclusão da 1ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA no que diz com a declaração de nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS foi de todo correta, daí por que a remessa necessária aqui analisada deve ser julgada improcedente.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso de Ofício e entendo por negar-lhe provimento de acordo com as razões elencadas.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega