



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.723065/2019-70  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.708 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrentes** WHIRLPOOL ELETRODOMESTICOS AM S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE FATO. VÍCIO MATERIAL SANÁVEL.

A revisão do lançamento tributário somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. O erro de fato do art. 149, VIII, do CTN “*reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário*”, sendo que esta última hipótese foi exatamente a identificada no presente caso, no qual ficou evidenciado a não comprovação dos fatos no lançamento. (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

**Relatório**

Tratam-se de Autos de Infração lavrados para a exigência de recolhimento de COFINS e PIS/Pasep referente ao período de apuração de janeiro a dezembro/2015, em função de irregularidades supostamente identificadas pela fiscalização, descritas nas autuações, referentes aos créditos de armazenagem e fretes na venda, nos quais inclusive haveriam créditos extemporâneos. Vejamos a expressão do Auto de Infração de COFINS (e-fls. 11/14):

**CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE****INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO**

O contribuinte foi intimado em 23/07/2019, a apresentar planilha indicando o número, data e o valor das notas fiscais de serviços que teriam dado suporte aos créditos do PIS e da COFINS, relativos aos serviços de armazenagem, declarados nas EFD – Contribuições apresentadas ao fisco federal.

Também foi solicitado do sujeito passivo, relativo às vendas de produtos a clientes, os conhecimentos de transportes concernentes aos fretes que teriam arriado os créditos das contribuições, bem como as informações das notas fiscais das respectivas vendas, ocorridas no ano-calendário de 2105.

Em resposta a empresa apresentou listagem que não atendeu integralmente a solicitação fiscal, porquanto as informações prestadas se mostraram insuficientes em relação ao requisitado.

A listagem disponibilizada pela pessoa jurídica não demonstrou o suposto vínculo entre as notas de vendas e os respectivos conhecimentos de transportes, que teriam dado suporte aos créditos das contribuições, no caso dos fretes das operações comerciais de vendas.

Conforme já frisado, os créditos examinados pela fiscalização, foram os informados pela empresa nas EFD - Contribuições, relativos a armazenagem e fretes sobre vendas de seus produtos, então além da planilha mencionada acima, foi requisitada a respectiva documentação apontada no demonstrativo, que teria dado arrimo aos mencionados créditos, quais sejam, as notas fiscais de serviços (armazenagem e serviços de transportes intramunicipais) e os conhecimentos de transportes (serviços de transportes interestaduais e intermunicipais).

Constatou-se então, no tocante à documentação relativa à armazenagem, que as prestações destes serviços não sofreram a incidência do PIS e da COFINS, em outros termos, não houve o pagamento destas contribuições nas operações que envolveram os serviços de armazenagens contratados pela fiscalizada.

Com efeito, o exame procedido nas notas fiscais de serviços de armazenagem indicou não haver destaque, nos campos dos documentos fiscais destinados a registrar as contribuições, dos valores relativos a estas exações.

A mesma situação foi constatada nos casos dos serviços de transportes intramunicipais, onde também verificou-se não ter havido o pagamento das contribuições em comento, conforme atesta-se pelo exame nos respectivos documentos fiscais.

O inciso II, § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2.003 e da Lei nº 10.637/2.002, dispõe assim, *in verbis*, sobre

o tema:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I – omissis

**II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (nosso destaque)**

Observa-se assim, à luz da legislação pertinente, não haver supedâneo legal para a adoção de créditos de PIS e da COFINS, conforme efetuado pela empresa, tendo em vista o não pagamento das contribuições, nos serviços de armazenagens e de transportes intramunicipais, tomados por ela no período.

No tocante aos fretes dos serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, verificou-se várias irregularidades que serão pormenorizadas a seguir.

Pois bem, em primeiro plano destaca-se o fato de vários CTes - conhecimentos de transportes apresentar como data de emissão o ano de 2014, e até de 2013, quando o período examinado e as informações requeridas referem-se a 2015.

Não se afirma que não pudesse o contribuinte utilizar-se de documentos lastreadores de créditos extemporâneos. Não se trata disso, até porque é cediço que dentro do prazo de 5 anos tais documentos poderiam perfeitamente respaldar os créditos das contribuições do PIS e da COFINS.

Na verdade os conhecimentos emitidos em períodos anteriores ao objeto da auditoria foram desconsiderados das bases de cálculo das contribuições, dentre outros motivos, por não restar provado pelo sujeito passivo que os mesmos não integraram as bases de cálculo dos créditos nos períodos anteriores, quando de sua emissão e competência, pois poderiam estar sendo considerado duas vezes na apuração das contribuições.

Vale ressaltar que muitos dos conhecimentos apresentados pelo contribuinte apresentam, além do aspecto de se referir a períodos passados de recolhimentos das contribuições, outras irregularidades como serão agora reveladas. O fato de se tratar de documento extemporâneo reunido com as irregularidades a seguir apontadas levaram a glosa dos créditos das contribuições, conforme será delineado abaixo.

Pois bem. Tome-se, por exemplo, o conhecimento de transporte nº 3054, de 21/01/2104, emitido por Raça Transporte Ltda Mao, CNPJ: 63.935.688/0017-89, que além da data bem distante do ano de 2015, não apresenta os dados das notas fiscais das mercadorias supostamente transportadas, contrariando, portanto, a determinação prevista na Cláusula Quinta, § 1º, inciso I, do Ajuste SINIEF nº 09/2007.

E nesta situação encontra-se muitos outros CTes apresentados pela empresa, levando assim a fiscalização a desconsiderá-los, também por este motivo, na apuração de ofício das bases de cálculo dos créditos das contribuições PIS e COFINS devidas pelo sujeito passivo.

Deve-se frisar que a falta de indicação no CTe, da respectiva nota fiscal de venda do produto, na operação que teria dado ensejo aos créditos informados nas EFD – Contribuições da empresa, além de contrariar o

estabelecido na legislação, conforme apontado acima, impede de se identificar e comprovar quais vendas de produtos foram objeto dos transportes, impossibilitando assim a confirmação da transação comercial, que envolveu os créditos das contribuições em tela.

Verificou-se também, no caso do CTe nº 35494, de 25/07/2014, emitido por Gab Transportes Ltda – Manaus, CNPJ: 00.657.565/0002-27, que além de apresentar data de emissão bem distante do ano examinado de 2015, aponta como tomador do serviço, que é o responsável pelo pagamento do serviço de transporte, Joaquim Cantuario Filho Cantuario, CPF: 876.456.613-72, e não a contribuinte.

A pessoa jurídica fiscalizada aparece no CTe supra referido, apenas como remetente do produto, fato este que impossibilita a tomada de crédito das contribuições, tendo em vista que o habilitado para este direito seria o tomador do serviço que é quem efetivamente paga o frete contratado.

O CTe nº 27426, de 25/09/2014, emitido por Log-in Logística Intermodal S/A, CNPJ: 42.278,291/0023-30, apresenta uns aspectos peculiares visto que no campo “documentos originários”, apresenta as chaves eletrônicas de duas notas fiscais de vendas, mas que de acordo com pesquisa no portal da nota fiscal eletrônica, foram emitidas em 24/06/2013 (?). Isso mesmo, as notas fiscais foram emitidas na data mencionada, mas o transporte das mercadorias ocorreu mais de um ano depois, 25/09/2014. Uma situação no mínimo estranha!

Ademais, o CTe apresenta como remetente das mercadorias a empresa Benchimol Irmãos e Cia Ltda, CNPJ: 05.565.289/0005-70, e como destinatário um estabelecimento da Whirlpool S/A, CNPJ: 59.105.999/0039-59, localizado em Joinville-SC. Tal fato vai de encontro a previsão legal disposta no Art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, pois na operação, de acordo com as informações contidas no CTe, as mercadorias saíram da empresa Benchimol e foram para o estabelecimento da Whirlpool, e não o contrário como seria no caso de venda efetuadas pela pessoa jurídica fiscalizada.

Deve-se ainda ressaltar os casos em que foram apresentados CTes que tinham como remetente dos produtos, Mlog Armazém Geral Ltda, que também foram desconsiderados por não ter sido indicados, no demonstrativo requerido ao contribuinte, os dados das notas fiscais de vendas referentes a comercialização dos bens estocados no armazém geral. Tais notas fiscais deveriam ter sido emitidas pela empresa fiscalizada, quando da venda dos produtos, utilizando os CFOPs 5118 e 6118 – Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

Frise-se que nos CTes apresentados pela sociedade empresária, consta apenas as chaves eletrônicas das notas fiscais emitidas pela Mlog Armazém Geral Ltda, utilizando o CFOP 6923 – Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém-geral ou depósito fechado - por conseguinte, também por este motivo, foram desconsideradas na apuração de ofício das contribuições.

Releva assinalar que as notas fiscais de vendas nos CFOPs 5118 e 6118, que não constam nos CTes

emitidos pela Mlog Armazém Geral Ltda, deveriam ter sido informados pela empresa no demonstrativo solicitado, até para efeito de comprovar a incidência e o pagamento dos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) incidentes nessas vendas, porquanto, as notas fiscais informadas nos CTes (CFOP 6923) não apresentam destaque destas exações, posto que se trata de simples remessa do armazém-geral para os clientes da contribuinte.

Este fato inclusive enseja um possível novo procedimento fiscal visando averiguar a regularidade fiscal especificamente das vendas efetuadas via armazém-geral.

Observou-se também casos em que houve devolução de vendas da empresa fiscalizada e esta consta como tomadora do serviço no CTe, mas também estes valores foram desconsiderados das bases de cálculo dos créditos das contribuições, em virtude de não haver previsão legal para a tomada de créditos das contribuições, nos casos de fretes pagos por ocasião da devolução de venda.

As irregularidades acima delineadas se repetem ao longo da análise da documentação disponibilizada pela pessoa jurídica fiscalizada e, em função disso, aliado ao fato do demonstrativo apresentado pela empresa não vincular os CTes com as respectivas notas de vendas, levaram a fiscalização também a proceder a glosa dos créditos das contribuições PIS e COFINS, relativos aos fretes sobre vendas informados pelo contribuinte nas EFD – Contribuições do ano-calendário de 2017.

Registre-se por fim, que os valores dos créditos glosados encontram-se definidos na planilha “Demonstrativo dos Créditos Indevidos de Armazenagem e Fretes sobre Vendas (PIS/COFINS)”, anexa, e se referem apenas aos créditos das contribuições informados nas EFD – Contribuições relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Intimada das autuações em 16/12/2019, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, sustentando, dentre outras questões, em sede preliminar: “II.1.1 – *Cerceamento ao Direito de Defesa da Impugnante / Incerteza e iliquidez do Crédito Tributário*; II.1.2 – *Nulidade dos Autos de Infração por Conta de sua Deficiente Motivação*; II.1.3 – *Nulidade dos Autos de Infração Ante a Superficialidade do Trabalho de Fiscalização*”.

Esta defesa foi julgada procedente pelo acórdão da DRJ, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2017  
CERCEAMENTO DE DEFESA Caracterizado o cerceamento de defesa, o lançamento deve ser anulado. Decisão Recorrida Nula Crédito Tributário Exonerado (e-fl. 287)

Naquela oportunidade, a autoridade julgadora *a quo* entendeu que as infrações cometidas pelo sujeito passivo não foram suficientemente demonstradas pela fiscalização, que não cumpriu o seu dever de fundamentar o lançamento de forma clara. Vejamos as razões delineadas na r. decisão recorrida:

O fato da autoridade fiscal não lavrar um Termo de Verificação Fiscal (TVF) e relatar as irregularidades apuradas no corpo dos autos de infração, por si só, não gera a nulidade do feito.

Porém, é necessário que essas irregularidades sejam devidamente apuradas e individualizadas. Não bastam informações genéricas como as que constam dos autos.

**Registre-se que, por se tratar de auto de infração, cabe à autoridade fiscal provar de forma clara e inequívoca as infrações apontadas e apresentar planilhas ou qualquer outro documento que possibilite identificar e quantificar essas infrações.**

**In casu, não consta dos autos planilhas e/ou documentos dessa natureza.** A fiscalização informa que “Registre-se por fim, que os valores dos créditos glosados encontram-se definidos na planilha ‘Demonstrativo dos Créditos Indevidos de Armazenagem e Fretes sobre Vendas (PIS/COFINS)’, anexa, e se referem apenas aos créditos das contribuições informados nas EFD - Contribuições relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. **No entanto, o citado demonstrativo traz somente o total das glosas efetuadas em cada mês e o crédito indevido delas decorrente, sem discriminar as suas origens.**

Nos autos de infração a fiscalização informa que “*Constatou-se então, no tocante à documentação relativa à armazenagem, que as prestações destes serviços não sofreram a incidência do PIS e da COFINS, em outros termos, não houve o pagamento destas contribuições nas operações que envolveram os serviços de armazenagens contratados pela fiscalizada. Com efeito, o exame procedido nas notas fiscais de serviços de armazenagem indicou não haver destaque, nos campos dos documentos fiscais destinados a registrar as contribuições, dos valores relativos a estas exações. A mesma situação foi constatada nos casos dos serviços de transportes intramunicipais, onde também verificou-se não ter havido o pagamento das contribuições em comento, conforme atesta-se pelo exame nos respectivos documentos fiscais... Observa-se assim, à luz da legislação pertinente, não haver supedâneo legal para a adoção de créditos de PIS e da COFINS, conforme efetuado pela empresa, tendo em vista o não pagamento das contribuições, nos serviços de armazenagens e de transportes intramunicipais, tomados por ela no período*”;

A empresa alega que “*não assiste razão à Autoridade Fiscal. Isso porque, conforme se denota da análise das notas fiscais (Doc\_Comprobatorios05), as pessoas jurídicas emissoras destas são contribuintes de PIS e Cofins, não devendo a ausência de destaque dos tributos nas notas fiscais ser um óbice ao direito ao creditamento da Impugnante*”.

**A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador das contribuições em comento, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados.**

**No entanto, considerando que as atividades em questão - armazenagem e serviços de transportes intramunicipais - são, em regra, tributadas pelo PIS/Pasep e pela Cofins, cabe à fiscalização analisar se as emitentes das notas estavam ou não recolhendo as contribuições.**

Isso porque, a NF-e possui uma série de informações complementares, dentre as quais a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, que inexistiam na nota fiscal em papel. Dessa forma, em relação a cada item da NF-e, além das informações de ICMS e IPI, ainda temos os detalhes da tributação do PIS/Pasep e da Cofins, como base de cálculo, CST, alíquota e valor. Porém, não temos previsão de penalidade na legislação quanto à informações incorretas dessas contribuições na NF-e, admitindo-se, inclusive, a sua correção.

**A verificação da situação das empresas emitentes das NFs poderia ser feita nesta fase de análise da impugnação, porém a autoridade fiscal apenas informou a glosa das operações, sem relacionar os documentos glosados e seus valores mensais.**

A fiscalização informa também que “*No tocante aos fretes dos serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, verificou-se várias irregularidades que serão pormenorizadas a seguir. Pois bem, em primeiro plano destaca-se o fato de vários CTes - conhecimentos de transportes apresentar como data de emissão o ano de 2014, e até de 2013, quando o período examinado e as informações requeridas referem-se a 2015... Na verdade os conhecimentos emitidos em períodos anteriores ao objeto da auditoria foram desconsiderados das bases de cálculo das contribuições, dentre outros motivos, por não restar provado pelo sujeito passivo que os mesmos não integraram as bases de cálculo dos créditos nos períodos anteriores, quando de sua emissão e competência, pois poderiam estar sendo considerado duas vezes na apuração das contribuições*”.

A impugnante alega que “*A Autoridade Fiscal não reconheceu os créditos de PIS e Cofins apropriados nos anos-calendários de 2013 e 2014 - sem, contudo identificar os CT-es a que se refere -, relativos a frete nas operações de venda, sob a alegação de que, para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos, deveria a Impugnante ter comprovado que referidos créditos não integraram a base de cálculo das contribuições em períodos anteriores*”.

**De fato, não existe nos autos a identificação desses créditos e seus valores mensais, o que impede a análise das alegações passivas.**

Consta também dos autos de infração que:

- “Vale ressaltar que muitos dos conhecimentos apresentados pelo contribuinte apresentam, além do aspecto de se referir a períodos passados de recolhimentos das contribuições, outras irregularidades como serão agora reveladas. O fato de se tratar de documento extemporâneo reunido com as irregularidades a seguir apontadas levaram a glosa dos créditos das contribuições, conforme será delineado abaixo”;

- “Tome-se, por exemplo, o conhecimento de transporte n.º 3054, de 21/01/2104, emitido por Raça Transporte Ltda Mao, CNPJ: 63.935.688/0017-89, que além da data bem distante do ano de 2015, não apresenta os dados das notas fiscais das mercadorias supostamente transportadas, contrariando, portanto, a determinação prevista na Cláusula Quinta, § 1º, inciso I, do Ajuste SINIEF n.º 09/2007. E nesta situação encontra-se muitos outros CTes apresentados pela empresa, levando assim a fiscalização a desconsiderá-los”;

- “Verificou-se também, no caso do CTe n.º 35494, de 25/07/2014, emitido por Gab Transportes Ltda - Manaus, CNPJ: 00.657.565/0002-27, que além de apresentar data de emissão bem distante do ano examinado de 2015, aponta como tomador do serviço, que é o responsável pelo pagamento do serviço de transporte, Joaquim Cantuario Filho Cantuario, CPF: 876.456.613-72, e não a contribuinte”;

- “O CTe n.º 27426, de 25/09/2014, emitido por Log-in Logística Intermodal S/A, CNPJ: 42.278,291/0023-30, apresenta uns aspectos peculiares visto que no campo 'documentos originários', apresenta as chaves eletrônicas de duas notas fiscais de vendas, mas que de acordo com pesquisa no portal da nota fiscal eletrônica, foram emitidas em 24/06/2013 (?). Isso mesmo, as notas fiscais foram emitidas na data mencionada, mas o transporte das mercadorias ocorreu mais de um ano depois, 25/09/2014. Uma situação no mínimo estranha!”;

- “As irregularidades acima delineadas se repetem ao longo da análise da documentação disponibilizada pela pessoa jurídica fiscalizada e, em função disso, aliado ao fato do demonstrativo apresentado pela empresa não vincular os CTes com as respectivas notas de vendas, levaram a fiscalização também a proceder a glosa dos créditos das contribuições PIS e COFINS, relativos aos fretes sobre vendas informados pelo contribuinte nas EFD - Contribuições do ano-calendário de 2017”;

A empresa apresenta “o cruzamento de informações constantes em 10 notas fiscais das mercadorias comercializadas e 10 CT-es”, que, segundo ela, mostraria o vínculo entre venda e frete.

**Além disso, contesta as informações específicas, porém, como se vê, a autoridade fiscal cita exemplos de irregularidades e informa que em diversos outros documentos foram apuradas as mesmas falhas, mas não apresenta planilha que individualize e agrupe esses documentos por infrações e informe seus valores mensais.**

Assim, mais uma vez, a análise das alegações passivas fica prejudicada.

Também na informação da autoridade fiscal que “Deve-se ainda ressaltar os casos em que foram apresentados CTes que tinham como remetente dos produtos, Mlog Armazém Geral Ltda, que também foram desconsiderados por não ter sido indicados, no demonstrativo requerido ao contribuinte, os dados das notas fiscais de vendas

*referentes a comercialização dos bens estocados no armazém geral. Tais notas fiscais deveriam ter sido emitidas pela empresa fiscalizada, quando da venda dos produtos, utilizando os CFOPs 5118 e 6118 - Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem", falta detalhamento das glosas efetuadas e seus valores mensais.*

Da mesma forma, não se consegue o valor mensal dos conhecimentos de transportes que "não apresenta os dados das notas fiscais das mercadorias supostamente transportadas" e nem mesmo quais são eles.

**Ou seja, ao que parece, a fiscalização analisou uma amostra dos documentos da empresa, detectou infrações à legislação de regência e inferiu que todo o universo se encontra viciado com os mesmos erros.**

**A falta de documento que demonstre o valor das glosas de forma individualizada por infração e período de apuração, dificulta sobremaneira a defesa da autuada e até mesmo a análise da defesa apresentada.** (e-fls. 289/292 - grifei).

Em razão da deficiência probatória, a autoridade julgadora entendeu pela nulidade dos Autos de Infração lavrados, indicando expressamente que não existiria óbice à lavratura de novo lançamento, respeitado o prazo decadencial:

Considerando o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, que estabelece que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, **entendo que os autos de infração em análise devem ser anulados, não existindo óbice para novo lançamento, respeitando-se o período decadencial.**

Pelo exposto, voto pela procedência da impugnação no sentido de anular os autos de infração de Cofins e Pis/Pasep constantes deste processo. (e-fl. 292 - grifei)

Em face desta conclusão, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 31/07/2020 (e-fl. 297) após sua regular intimação em 02/07/2020 (e-fl. 296), sustentando a impossibilidade de lavratura de novas autuações por ter ocorrido, na hipótese, erro de direito, com vício material insanável decorrente de falta de motivação do lançamento.

Uma vez que o valor das autuações ultrapassa o limite da Portaria MF n.º 63/2017, foi igualmente oferecido Recurso de Ofício pela r. decisão recorrida (e-fl. 287).

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso de Ofício cabe ser conhecido, vez que preenche os requisitos de admissibilidade previstos na Portaria MF n.º 63/2017. Da mesma forma, tempestivo o Recurso Voluntário interposto cabendo ser conhecido.

Atentando-se primeiramente para o Recurso de Ofício, observa-se que a autoridade fiscal de origem bem evidenciou a deficiência do trabalho fiscal, indicando a ausência

da clara identificação das infrações contidas pelo sujeito passivo, sem uma demonstração dos valores supostamente devidos pelo sujeito.

A deficiência na instrução probatória do presente processo foi bem detalhada na r. decisão recorrida, em especial nos trechos destacados no relatório deste voto, novamente reproduzidos abaixo:

**Registre-se que, por se tratar de auto de infração, cabe à autoridade fiscal provar de forma clara e inequívoca as infrações apontadas e apresentar planilhas ou qualquer outro documento que possibilite identificar e quantificar essas infrações.**

**In casu, não consta dos autos planilhas e/ou documentos dessa natureza.** A fiscalização informa que “*Registre-se por fim, que os valores dos créditos glosados encontram-se definidos na planilha ‘Demonstrativo dos Créditos Indevidos de Armazenagem e Fretes sobre Vendas (PIS/COFINS)’*, anexa, e se referem apenas aos créditos das contribuições informados nas EFD - Contribuições relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. **No entanto, o citado demonstrativo traz somente o total das glosas efetuadas em cada mês e o crédito indevido delas decorrente, sem discriminar as suas origens.**

(...)

**A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador das contribuições em comento, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados.**

**No entanto, considerando que as atividades em questão - armazenagem e serviços de transportes intramunicipais - são, em regra, tributadas pelo PIS/Pasep e pela Cofins, cabe à fiscalização analisar se as emitentes das notas estavam ou não recolhendo as contribuições.**

Isso porque, a NF-e possui uma série de informações complementares, dentre as quais a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, que inexistiam na nota fiscal em papel. Dessa forma, em relação a cada item da NF-e, além das informações de ICMS e IPI, ainda temos os detalhes da tributação do PIS/Pasep e da Cofins, como base de cálculo, CST, alíquota e valor. Porém, não temos previsão de penalidade na legislação quanto à informações incorretas dessas contribuições na NF-e, admitindo-se, inclusive, a sua correção.

**A verificação da situação das empresas emitentes das NFs poderia ser feita nesta fase de análise da impugnação, porém a autoridade fiscal apenas informou a glosa das operações, sem relacionar os documentos glosados e seus valores mensais.**

(...)

**De fato, não existe nos autos a identificação desses créditos e seus valores mensais, o que impede a análise das alegações passivas.**

(...)

Além disso, contesta as informações específicas, porém, como se vê, a autoridade fiscal cita exemplos de irregularidades e informa que em diversos outros documentos foram apuradas as mesmas falhas, **mas não apresenta planilha que individualize e agrupe esses documentos por infrações e informe seus valores mensais.**

Assim, mais uma vez, a análise das alegações passivas fica prejudicada.

(...)

**Ou seja, ao que parece, a fiscalização analisou uma amostra dos documentos da empresa, detectou infrações à legislação de regência e inferiu que todo o universo se encontra viciado com os mesmos erros.**

**A falta de documento que demonstre o valor das glosas de forma individualizada por infração e período de apuração, dificulta sobremaneira a defesa da autuada e até mesmo a análise da defesa apresentada.** (e-fls. 289/292 - grifei).

Observa-se, portanto, que a fiscalização não instruiu a ação fiscal, não fazendo prova das irregularidades supostamente identificadas, não fazendo uma clara exposição dos fatos que supostamente ensejaram a autuação, não provando, “*de forma clara e inequívoca as infrações apontadas*”, sem a apresentação de “*planilhas ou qualquer outro documento que possibilite identificar e quantificar essas infrações*”, nos termos da r. decisão recorrida.

O equívoco no presente caso, de fato, recai na instrução do presente processo, quanto a identificação dos fatos e apresentação dos documentos suporte da autuação. A fiscalização falhou ao deixar de trazer os pressupostos de fatos da presente autuação, dentro da motivação do lançamento.

Diante dessas razões e considerando o que consta dos presentes autos (ausência de planilha de apuração, ausência de clara identificação das notas fiscais nos quais os erros foram identificados, ausência de termo de verificação fiscal, ausência de demonstração dos fatos – falta de pagamento de PIS/COFINS nas operações que ensejaram a negativa do crédito), cabe ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Adentrando nas razões de Recurso Voluntário, sustenta a empresa que uma vez que foi reconhecido o cometimento de um vício na motivação do lançamento, não seria oportunizada a realização de novo lançamento com fulcro no art. 142 do CTN.

Contudo, no presente caso, não foram identificados vícios na análise jurídica perpetrada no lançamento (erro de direito), mas sim uma deficiência na instrução probatória da autuação, sem a clara demonstração e identificação dos fatos. Com isso, ao contrário do que pretende aduzir a empresa Recorrente, não se trata o presente caso de equívoco cometido pela fiscalização no enquadramento jurídico dos fatos em seu motivo, mas sim de equívoco e deficiência cometida quando da demonstração dos pressupostos de fato.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado<sup>1</sup>, a doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “*motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo*”<sup>2</sup>, como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei nº 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das decisões no processo administrativo tributário. Tese (doutorado). Faculdade de direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 96 e ss.

<sup>2</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43. Sem destaques no original.

<sup>3</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43.

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo.<sup>4</sup> É na motivação, portanto, que são identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos.

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”.<sup>5</sup> Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”<sup>6</sup>.

E o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “**indicação dos fatos** e dos fundamentos jurídicos”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo).

No ato administrativo tributário, cabe à autoridade fiscal, como aplicadora da lei, proceder à **qualificação jurídica de uma situação fática, identificando a natureza jurídica do fato**.<sup>7</sup> A partir da interpretação da lei, o fiscal enquadra aquela situação fática na descrição geral por ele depreendida da lei, identificando o montante do direito de crédito em favor da Fazenda Pública. E o critério jurídico ao qual se refere o art. 146, do CTN é exatamente essa qualificação jurídica de um fato ou valoração jurídica do fato, com a demonstração pela fiscalização na motivação do ato administrativo tributário das razões jurídicas (dispositivo legal violado e interpretação da lei aplicada).

No Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça, em análise as expressões dos artigos 146 e 149 do CTN, firmou que o lançamento não poderá ser modificado quando há *erro de direito*, assim entendido como *o equívoco na valoração jurídica dos fatos*:

“Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, **somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário**. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência **ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário**.

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

<sup>4</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 49.

<sup>5</sup> RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 83.

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87. p. 11-21, XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 743.

No presente caso, como visto, a autuação se mostrou deficiente por deixar de demonstrar os fatos, deixando de trazer os elementos probatórios necessários à respaldar os fundamentos jurídicos da autuação nela trazidos.

A autoridade julgadora, portanto, entendeu no presente caso que um novo lançamento poderia ser realizado por ter ocorrido no presente caso um erro de fato do artigo 149, inciso VIII, do CTN, observado o prazo decadencial em conformidade com a restrição do parágrafo único deste dispositivo, que expressa:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado **fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;**

(...)

**Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.** (grifei)

Como identificado no repetitivo do STJ acima transcrito, a aplicação desse dispositivo “*reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário*” (Resp n.º 1.130.545/RJ)<sup>8</sup>. E esta última situação foi exatamente a identificada no presente caso, no qual ficou evidenciado a não comprovação dos fatos no lançamento. Sobre o erro de fato e a sua diferença quanto ao erro de direito, entendo pertinente trazer aqui as considerações do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo na relatoria do acórdão 9101-003.446:

**O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:**

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:(...) III iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

**Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)**

**IV quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)**

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode

<sup>8</sup> Vide ainda: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das decisões no processo administrativo tributário. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 135

dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. **Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional.** (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

**Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos** (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Nesse contexto, apura-se que tampouco os artigos 145 e 149 legitimam a alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa. Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa, tratando da possibilidade de lançamento complementar. Apesar de tal previsão, não se admite a alteração do critério jurídico do lançamento anterior, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunidade de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

**a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou**

**b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou**

II em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

**§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:**

**I complementar o lançamento original; ou**

II substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), **(b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b)** ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico de lançamento anterior, por eventual erro de direito: (...)

Em sentido similar, decidiu esta Turma da CSRF pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento (acórdãos nº 9101003.157 e 9101002.961), como também outros Colegiados deste Conselho (acórdão nº 1402002.603). (grifei)

Diante disso, inexistente no presente caso uma deficiência no critério jurídico adotado pela fiscalização no presente Auto de Infração, vez que a fiscalização trouxe as razões jurídicas pelas quais o contribuinte errou na apuração de seus créditos de PIS e COFINS. O erro cometido pela fiscalização se referiu à comprovação fática dos fatos que ensejaram na autuação, em erro de fato devidamente reprimido pela r. decisão recorrida. Não se trata na hipótese, portanto, de erro na valoração jurídica dos fatos, mas erro na demonstração dos fatos.

Com isso, correta a r. decisão recorrida ao identificar a possibilidade de ser realizado novo lançamento desde que respeitado o prazo decadencial, na forma do art. 149, VIII e parágrafo único do CTN, cabendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Cumpra apenas esclarecer que o entendimento da r. decisão recorrida não busca salientar, em qualquer momento, que teria ocorrido no presente caso um erro de forma para o qual é possível a aplicação do art. 173, II, do CTN.<sup>9</sup> De fato, em se tratando de um erro de fato, identificado no motivo do Auto de Infração, o vício identificado no presente caso é de ordem material e não formal. Trata-se, portanto, de um vício material sanável como desenvolvido acima, com fulcro no art. 149, VIII, do CTN.

Não se cogita, portanto, a reabertura do prazo decadencial na forma do art. 173, II, do CTN, sendo que a fiscalização deve observar o prazo decadencial em conformidade com a disciplina do art. 150, §4º, do CTN, de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador,

<sup>9</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

uma vez que houve no presente caso o recolhimento antecipado do PIS e da COFINS que foram objeto de autuação (vez que a autuação se refere de glosa de crédito).<sup>10</sup>

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

---

<sup>10</sup> Na data do presente julgamento, esse prazo já transcorreu vez que os fatos geradores autuados se referem ao período de janeiro a dezembro/2015.