



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

Processo nº 10855.003226/2003-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.921 – 3^a Turma
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria COFINS/COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PADARIA REAL CONVENIÊNCIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/10/1998

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA.

Não se confirmando os fundamentos de fato que deram origem à autuação fiscal, elemento obrigatório do auto de infração, é incabível a manutenção do lançamento, em respeito ao art. 10, inciso III, do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3801-000.329**, da 1^a Turma Especial da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por voto de qualidade, deu provimento ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/10/1998

LANÇAMENTO - FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

“Não se confirmando os fundamentos de fato que deram origem à autuação, elemento obrigatório do auto de infração, é incabível a manutenção do lançamento”

O Colegiado entendeu, em síntese, que fundamentação fática do lançamento eletrônico se restringiu à informação “*Processo judicial não comprovado*” e, uma vez comprovada a existência do processo judicial informado na DCTF, o lançamento resulta improcedente, não cabendo qualquer verificação acerca da correção ou não da compensação informada na DCTF, lastreada nos créditos discutidos judicialmente.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando a existência de obscuridade, trazendo:

“1. Analisando-se o voto-vencido, consta a menção de precedentes que seriam da 5^a Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 230).

2. Com efeito, merece ser sanada a OBSCURIDADE apontada, pois não existe na organização do CARF tal Colenda Turma.

Ao que parece, o voto-vencido quis fazer alusão 5^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, pelo que pôde

estar diligenciando o procurador que firma os presentes Embargos de Declaração (doc. 1).

4. Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer sejam conhecidos e providos, os presentes Embargos de Declaração, sanando a OBSCURIDADE ora apontada.

[...]”

Apreciando os Embargos, a 1^a Turma Especial da 3^a Seção, por unanimidade de votos os rejeitou, pois entendeu que não configurava uma das hipóteses previstas no art. 65 do RICARF, consignando acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/10/1998

NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO.

A não configuração das hipóteses previstas no art. 65 do Regimento Interno do CARF impede o acolhimento dos embargos de declaração. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. Indicação incorreta contida no voto-vencido não é objeto da decisão e quanto a isso incabível oposição de embargos de declaração.

Embaraços Rejeitados. ”

Irresignada, então, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão 3801-000.329, trazendo, entre outros, que:

- O fundamento da autuação questionada é a FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, razão pela qual, inexistindo saldo a pagar confessado, impõe-se a constituição do crédito via lançamento de ofício;
- O lançamento não poderia ter sido cancelado tão somente porque foi localizado o processo informado em DCTF, a um, porque os valores do principal lançado têm sua base principal na falta de recolhimento, e não na inexatidão da declaração, e a dois, porque esse último fundamento apenas seria capaz de ocasionar a aplicação

da multa de ofício, nos termos do art. 90 da MP 2.158-35/01, c/c art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96;

- O Conselho, em outras ocasiões, firmou precedente no sentido de que, mesmo descortinada a suspensão da exigibilidade no curso do processo administrativo, perfeitamente válida a manutenção do lançamento para o simples fim de se prevenir a decadência, não havendo que se falar em cerceamento de defesa por conta disso.

Em Despacho às fls. 275/278, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido.

Não obstante ter sido dada a ciência eletrônica por decurso de prazo ao sujeito passivo, esse não se manifestou com apresentação de Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pelo Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovadas as divergências entre os arrestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma.

Eis que na decisão recorrida adotou-se o entendimento de que a fundamentação fática do lançamento se restringiu à informação “*Processo judicial não comprovado*” e, uma vez comprovada a existência do processo judicial informado na DCTF, o lançamento resulta improcedente, não cabendo qualquer verificação acerca da correção, ou não, da compensação informada na DCTF, lastreada nos créditos discutidos judicialmente.

Enquanto, no acórdão indicado como paradigma entendeu-se que o fundamento fático do lançamento era, em verdade, “*a inexistência dos créditos alegados com base na ação judicial informada no DCTF, e não simplesmente a inexistência do processo judicial referido*”.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o cerne da lide, qual seja, se o lançamento eletrônico com apontamento “*Proc jud não comprovado*” tem o condão de prevalecer, ainda que tenha sido comprovado a existência do processo judicial e, se superada, se caberia se adentrar ou na discussão relativa à compensação efetuada lastreada em créditos tributários, vez que o Colegiado da a turma especial do Câmara abaixo não apreciou essa questão.

Para melhor elucidar, tem-se que o Auto de Infração se refere a processo judicial não comprovado, o que, por conseguinte, considerando tal lançamento, o sujeito passivo esclareceu que o processo judicial não comprovado refere-se a Ação Ordinária de Compensação da contribuição devida ao PIS, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, e não a COFINS/98.

Ademais, cabe trazer ainda que o Auto de Infração ignora a compensação efetuada, sob o argumento de "Processo Judicial não comprovado".

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo correto a decisão emanada no acórdão recorrido ao anular o Auto de Infração e o cancelamento do crédito tributário constituído sem base fática e legal.

Vê-se ainda que considerando o lançamento “*Proc Jud não comprovado*”, o sujeito passivo, *a priori*, trouxe em impugnação basicamente esclarecimento quanto à existência do processo.

Entendo que, comprovado que o sujeito passivo figura na relação estabelecida na supracitada ação ordinária, é de se concluir pela ausência do suporte fático que dera ensejo à exigência tributária objeto destes autos, devendo, pois, ser cancelado, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. ”

Ademais, há que se considerar ainda que descumpriu, a meu sentir, a autoridade fazendária de requisito essencial à constituição do lançamento que vincula a ocorrência do fato gerador, não configurando, *de per si*, o efetivo lançamento, de que trata o art. 142 do CTN:

*“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. ”

Com tal dispositivo, vê-se que para que o ato seja considerado legítimo devem as circunstâncias de fato e de direito, bem como os motivos determinantes ao lançamento estarem alinhados juridicamente, para fins de não obstar eventual defesa apresentada pelo sujeito passivo.

Se assim não for, ocorrerá a invalidação dos atos administrativos pela teoria dos motivos determinantes.

Frise-se, em relação a teoria dos motivos determinantes, o entendimento de Bandeira de Mello (Grifos meus):

“De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação dos “motivos de fato” falso, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto essa obrigação de enunciá-los, o ato será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam. ”

Cabe também trazer precedente emitido pelo STJ (destaques meus):

ADMINISTRATIVO. ATO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO AOS MOTIVOS DETERMINANTES. INCONGRUÊNCIA. ANÁLISE PELO JUDICIÁRIO. POSSIBILIDADE. DANO MORAL. SÚMULA 7/STJ.

1. Os atos discricionários da Administração Pública estão sujeitos ao controle pelo Judiciário quanto à legalidade formal e substancial, cabendo observar que os motivos embasadores dos atos administrativos vinculam a Administração, conferindo-lhes legitimidade e validade.

2. "Consoante a teoria dos motivos determinantes, o administrador vincula-se aos motivos elencados para a prática do ato administrativo. Nesse contexto, há vício de legalidade não apenas quando inexistentes ou inverídicos os motivos suscitados pela administração, mas também quando verificada a falta de congruência entre as razões explicitadas no ato e o resultado nele contido" (MS 15.290/DF, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 26.10.2011, DJe 14.11.2011).

3. No caso em apreço, se o ato administrativo de avaliação de desempenho confeccionado apresenta incongruência entre parâmetros e critérios estabelecidos e seus motivos determinantes, a atuação jurisdicional acaba por não invadir a seara do mérito

administrativo, por quanto limita-se a extirpar ato eivado de ilegalidade.

4. A ilegalidade ou constitucionalidade dos atos administrativos podem e devem ser apreciados pelo Poder Judiciário, de modo a evitar que a discricionariedade transfigure-se em arbitrariedade, conduta ilegítima e suscetível de controle de legalidade.

5. "Assim como ao Judiciário compete fulminar todo o comportamento ilegítimo da Administração que apareça como frontal violação da ordem jurídica, compete-lhe, igualmente, fulminar qualquer comportamento administrativo que, a pretexto de exercer apreciação ou decisão discricionária, ultrapassar as fronteiras dela, isto é, desbordar dos limites de liberdade que lhe assistiam, violando, por tal modo, os ditames normativos que assinalam os confins da liberdade discricionária." (Celso Antônio Bandeira de Mello, in *Curso de Direito Administrativo*, Editora Malheiros, 15^a Edição.)

6. O acolhimento da tese da recorrente, de ausência de ato ilícito, de dano e de nexo causal, demandaria reexame do acervo fático-probatórios dos autos, inviável em sede de recurso especial, sob pena de violação da Súmula 7 do STJ.

Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no REsp 1280729/RJ, 2^a Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10/04/2012, p. DJe 19/04/2012.)

DIREITO ADMINISTRATIVO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. ATO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES.

Mais recentemente, a teoria dos motivos determinantes voltou à baila no julgamento do MS 13.948/DF (3^a Seção, Rel. Min. Sebastião Reis Junior, j. 26/09/2012). O caso envolvia pedido de apostilamento em cargo público, isto é, que fosse assegurada a percepção da remuneração correspondente a cargo em comissão exercido pelo servidor durante um período determinado em lei, de tal maneira que, mesmo após deixando o efetivo exercício desse cargo, ele continuasse a perceber a remuneração. Eis o texto do Informativo 505 do STJ (20/09 a 03/10), que informa de que maneira o tribunal decidiu a questão (grifo meu):

Há direito líquido e certo ao apostilamento no cargo público quando a Administração Pública impõe ao servidor empossado por força de decisão liminar a necessidade de desistência da ação judicial como condição para o apostilamento e, na sequência, indefere o pleito justamente em razão da falta de decisão judicial favorável ao agente. O ato administrativo de apostilamento é vinculado, não cabendo ao agente público indeferi-lo se satisfeitos os seus requisitos. O administrador está vinculado aos motivos postos como fundamento para a prática do ato administrativo, seja vinculado seja discricionário, configurando vício de legalidade – justificando o controle do Poder Judiciário – se forem inexistentes ou inverídicos, bem como se faltar adequação lógica entre as razões expostas e o resultado alcançado, em atenção à teoria dos motivos determinantes. Assim, um comportamento da Administração que gera legítima expectativa no servidor ou no jurisdicionado não pode ser depois utilizado exatamente para cassar esse direito, pois seria, no mínimo, prestigiar a torpeza, ofendendo, assim, aos princípios da confiança e da boa-fé objetiva, corolários do princípio da moralidade. MS 13.948-DF, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 26/9/2012.

Sendo assim, no presente caso, é de se invocar tal teoria para fins de se determinar a nulidade do ato administrativo em comento, por evidente vício substancial - material, considerando não ter atendido o ato administrativo de todos os requisitos que permeiam a sua existência. Ocorrendo, no caso vertente, cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Tanto é assim, que basicamente trouxe em primeira impugnação esclarecimento quanto à existência de processo judicial.

Vê-se que a teoria dos motivos determinantes sustenta a validade do ato administrativo que se vincula aos motivos indicados como seu fundamento.

Tal teoria sustenta que, quando a administração motiva o ato, a validade do ato administrativo depende da verdade dos motivos alegados.

Sendo assim, visando a garantia da segurança jurídica que rege o procedimento administrativo, entendo correta a nulidade do ato administrativo, por conter no auto de infração vícios substanciais nos motivos – base da constituição do lançamento tributário.

O que, por conseguinte, compartilho do entendimento exposto no Voto Vencedor, o qual peço licença para transcrever, trazido pelo ilustre ex Conselheiro Sidney Eduardo Stahl (Grifos meus):

“Voto Vencedor”

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, Redator Designado ad hoc

Deixo consignado, de plano, que fui designado redator ad hoc para formalizar o presente acórdão, conforme despacho abaixo colacionado, fls.:

Tendo sido constatado pela Secretaria da Câmara que o acórdão referente ao processo acima especificado está pendente de formalização e coin base na atribuição deferida pela art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 - RICARF, designo o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl redator ad hoc para formalizar o Acórdão nº 3801- 000.329, de 11/2009, tendo em vista que a relatora, Conselheira Renata Auxiliadora Marchetti, não mais compõe o colegiado.

Apesar do excelente voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, a turma dela divergiu para dar provimento ao recurso.

*Pelo que pode ser visto o presente **auto de infração** originou-se da realização de auditoria interna nas DCTF, tendo sido constatada, segundo a descrição dos fatos e o demonstrativo de créditos vinculados não confirmados, a falta de recolhimento da contribuição para o COFINS, decorrente de declaração inexata, não se comprovando a existência do processo judicial informado pelo contribuinte, vinculado a compensações — termo*

comumente grafado como "Proc jud não comprovado", ou seja, processo judicial não comprovado.

Nos autos consta cópia do processo na qual a Recorrente figura como autora e que foi fundamento para a autuação.

No ordenamento pátrio a motivação dos atos administrativos sempre foi obrigatória, ou como pressuposto de existência, ou como requisito de validade, ex vi do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 e alterações posteriores.

Além das expressas disposições em lei, também a doutrina ensina que a falta de congruência entre a situação fática anterior b. prática do ato e seu resultado, invalida-o por completo. Constrói-se, assim, a teoria dos motivos determinantes. No magistério de Hely Lopes Meirelles, "tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade"

I . Basicamente, presume-se que o auto de infração foi lavrado em virtude de acreditar a fiscalização que a referida ação judicial no existia, nada mais.

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas 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, deve ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada, por força do que determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Em sintonia com o que determina a disposição legal supra, também a doutrina jurídica. na exegese de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, 2002, p. 184), recomenda o seguinte:

"Assim, constatadas pela autoridade julgadora inexatidões na verificação do fato gerador, relacionadas com o mesmo ilícito descrito no lançamento original, o saneamento do processo fiscal será promovido pela feitura de Auto de Infração Complementar. Esta peça, sob pena de nulidade, deverá descrever os motivos que fundamentam a alteração do lançamento original, indicando o fato ou circunstância que ele pretende aditar ou retificai-, demonstrando o crédito tributário unificado, de modo a permitir ao contribuinte o pleno conhecimento da alteração"...

Se a autuação tornou como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial, e o contribuinte demonstrou a existência da ação, resta patente que o lançamento não tem suporte fático válido, pois o motivo que lhe deu causa na verdade não existe.

De acordo com a teoria dos motivos determinantes, o ato administrativo está forçosamente vinculado aos fatos concretos apurados e aos fundamentos legais que lhe dão suporte.

A fiscalização preferiu tomar um suporte fático genérico e impreciso para dar suporte à autuação, ao invés de promover a apuração concreta da realidade do caso. E errou de fundamento, sendo então incabível que as instâncias julgadoras promovam a atividade de fiscalização que a autoridade lançadora devia ter executado, decantando o suporte concreto que deveria ter sido apurado e indicado pela autoridade lançadora para a lavratura do auto de infração.

Ora, uma vez notificado do lançamento e demonstrado a existência de processo judicial a autuação não justifica.

Não procede, portanto, o lançamento, por não se comprovar a fundamentação fática que o originou, ressaltando-se que não integra o objeto deste voto a correção, ou não, do procedimento adotado pelo contribuinte em relação aos créditos tributários objeto do lançamento, em função da decisão judicial obtida, uma vez que tal questão não foi analisada quando da realização do lançamento.

Da única imputação que lhe foi feita na autuação — processo judicial não comprovado — o contribuinte defendeu-se, informando

que efetivamente integrava a ação judicial por ele relacionada, não constando do lançamento qualquer outra alegação que fundamentasse a exigência.

Por todo o exposto, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário, considerando-se improcedente o presente lançamento, por não se comprovarem os fundamentos fáticos que o basearam.

[...]”

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama