



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11610.013997/2002-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.776 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2019  
**Recorrente** ADP BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/08/1997

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPROVAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. DESCABIMENTO.

A revisão do lançamento tributário somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Por outro lado, nas "hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN." (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Muller Cavalcanti (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de recolhimento do PIS relativa aos períodos de apuração de julho e agosto de 1997, lavrado em 16/05/2002 (e-fl. 46/54). A exigência fiscal teve origem em procedimento de Auditoria Interna realizada na DCTF apresentada pela contribuinte. Naquela declaração, o contribuinte informou o pagamento da contribuição por compensação com créditos de PIS referentes aos recolhimentos efetuados com base nos Decretos-lei n.º 2.445 e 2.449/88, conforme sentença judicial exarada nos autos do processo judicial n.º 94.0000241-0.

No Auto de Infração, a justificativa para a autuação foi identificada no campo "OCORRÊNCIA" como "*proc jud não comprova*" (e-fls. 48/49). Inconformada, a empresa apresentou impugnação anexando aos autos cópia da referida ação judicial para demonstrar a sua existência e afirmando, ainda, que os valores estavam sendo cobrados em duplicidade (em razão da retificação da DCTF).

Após a apresentação de informações da equipe de acompanhamento e análise de medidas judiciais da Delegacia de São Paulo (despacho da e-fl. 140), foi proferido Despacho decisório n.º 446/2007 pela Equipe de auditoria e acompanhamento da arrecadação indicando que o lançamento precisava ser revisado em razão da duplicidade da exigência (e-fl. 156). Em seguida, às e-fls. 170/172, foi anexada cópia do despacho da equipe de auditoria fiscal proferida no processo n.º 11610.011924/2001-69, **identificando a existência da ação judicial n.º 94.0000241-0** e as razões para a exigência parcial dos valores objeto do Auto de Infração eletrônico. Vejamos o exato teor deste último despacho, proferido em 2007:

"Sr(a). Chefe:

O presente processo está controlando os débitos de PIS dos períodos de apuração de janeiro a junho/97, objetos de Auto de Infração eletrônico, e que teriam sido compensados em vista de decisão favorável ao contribuinte na Ação Ordinária n.º 94.005843-8, de acordo com o requerimento apresentado (fls. 01 a 05).

**Foi deferida a medida liminar na correspondente Ação Cautelar n.º 94.0000241-0 em 03/02/94, autorizando a compensação da diferença do que foi recolhido a título de PIS nos termos dos Decretos-Lei n.º 2.445/88 e 2.449/88 em comparação com o que deveria ser recolhido nos termos das Leis Complementares n.º 7/70 e 17/73 (fl. 59).**

A sentença, em 10104/95, julgou parcialmente procedente o pedido, declarando a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, considerando devidos os recolhimentos do PIS na forma da Lei Complementar n.º 7/70 e autorizando a compensação com parcelas vincendas do mesmo PIS, observada a prescrição quinquenal (fls. 55 a 57).

O acórdão, de 06/04/98, deu parcial provimento à apelação da autora para autorizar a compensação também com parcelas da Cofins e da CSLL, considerar a prescrição decenal e determinar que a correção monetária se dê pelos índices utilizados pelo cisco (fls. 39 a 54).

Em decisão relativa aos embargos infringentes interpostos pela autora, o TRF da 3ª Região proferiu acórdão em 01/08/2006, acolhendo os embargos para determinar que a correção monetária utilize os índices do IPC relativos a janeiro/89, março a maio/90 e fevereiro/91, respectivamente 42,72%, 84,32%, 44,80%, 7,87% e 21,87% (fls. 76 a 80). Os autos continuam pendentes do julgamento do agravo denegatório do recurso especial interposto pela União (fl. 81).

Assim, a decisão judicial válida até o momento autoriza a compensação dos valores de PIS recolhidos a maior do que determinava a Lei Complementar n.º 7/70, sem afastar as alterações posteriores da legislação, com parcelas vincendas do PIS. Cofins e da CSLL, considerando na correção monetária do crédito o IPC relativo a janeiro/89, março a maio/90 e fevereiro/91, e considerando a prescrição decenal.

Verificamos que os débitos de PIS dos períodos de apuração de junho a dezembro/96, controlados pelo processo n.º 13807.002394/2002-77 (fls. 98 e 99), os débitos de PIS dos períodos de apuração de julho e agosto/97, controlados pelo processo n.º 1610.013997/2002-76 (fl. 100), e os débitos de PIS dos períodos de apuração de novembro e dezembro/99, controlados pelo processo n.º 13804.002164/2004-08 (fl. 101), também foram informados pelo contribuinte como compensados com créditos questionados na Ação Ordinária n.º 94.005843-8.

No processo n.º 13807.002394/2002-77, o contribuinte apresentou demonstrativos dos valores de crédito a que julga ter direito e dos valores de PIS compensados com tal crédito, relativos aos períodos de apuração de junho/96 a agosto/97 e de novembro/99 a fevereiro/2000, conforme cópias de fls. 104 a 111, além das cópias dos Darf de recolhimento do PIS no período de apuração de janeiro/89 a novembro/91. Na petição inicial da Ação Cautelar e da Ação Ordinária consta que o recolhimento a maior teria sido do período de apuração de janeiro/89 até dezembro/91.

Confirmamos os Darf dos recolhimentos dos períodos de apuração de janeiro/89 a novembro/91 conforme as consultas de fls. 112 a 120. As bases de cálculo dos períodos-base de 1989 a 1991 foram obtidas das respectivas DIRPJ/1990 a 1992, conforme as consultas de fls. 121 a 123.

Verificamos, também, que o contribuinte havia ingressado anteriormente com a Ação Ordinária n.º 89.00.03799-4, na qual obteve decisão judicial condenando a União a restituir os valores de PIS pagos a maior em função dos Decretos-Lei n.º 2.445/88 e 2.449/88 (fls. 125 a 133). A Ação Ordinária n.º 89.00.03799-4 está inclusive em fase de execução da decisão (fls. 135 a 142).

Intimado a respeito dessa ação judicial, às fls. 143 e 144, apresentou uma manifestação feita nos autos judiciais e a petição de execução da decisão judicial obtida na Ação Ordinária n.º 89.00.03799-4 (fls. 145 a 183). Por essa petição de execução (fls. 179 a 183) verifica-se que o contribuinte está executando os valores correspondentes aos períodos de apuração de agosto/88 a outubro/88, não havendo, s.m.j., concomitância no aproveitamento do crédito. w Apuramos os débitos de PIS-Repique aplicando a alíquota de 5% sobre a base de cálculo formada pelo IRPJ devido nos períodos-base de 1989 a 1991, conforme o demonstrativo de fl. 184. Imputamos (fls. 188 a 192) os pagamentos confirmados (fls. 186 e 187) aos débitos apurados (fl. 185) e verificamos a existência dos saldos de pagamentos apontados na listagem de fls. 193 e 194.

Os créditos de PIS assim apurados (fls. 196 a 198) foram vinculados aos débitos de PIS que o contribuinte declarou como compensados, relativos aos períodos de apuração de

Junho/96 a agosto/97 e de novembro/99 a fevereiro/2000 (fl. 195), de acordo com a decisão judicial válida no momento.

**Apuramos que os créditos de PIS são suficientes para extinguir os débitos compensados dos períodos de apuração de junho/96 a junho/97 e parcialmente o débito de julho/97, de acordo com o Demonstrativo Resumo das Vinculações (fls. 199 a 202), restando saldo parcial no débito relativo a julho /97 e saldo devedor no total dos débitos dos períodos de apuração de agosto /97 e de novembro/99 a fevereiro /2000 (fls. 203 e 204).**

Diante do exposto, propomos:

1) a manutenção da suspensão da exigibilidade dos débitos de PIS de junho a dezembro/96, controlados pelo processo n.º 13807.002394/2002-77 "-que foi encaminhado à Egamj/Dicat;

2) o cadastramento no Profisc e a suspensão da exigibilidade dos débitos de PIS de janeiro a junho/97, controlados pelo presente processo, até nova decisão judicial;

**3) o cadastramento no Profisc dos débitos de PIS de julho e agosto/97, controlados pelo processo n.º 11610.013997/2002-76, que se encontra na Eqaar, encaminhando para cobrança os saldos devedores desses períodos , conforme a coluna "Saldo Atualizado/Declarado/Confessado" do Demonstrativo de Consolidação de Saldos às fls. 203 e 204;**

**4) suspender a exigibilidade do saldo do débito de PIS de julho/97, controlado pelo processo n. 11610.013997/2002-76, que se encontra na Eqaar, passível de extinção pe os créditos de PIS, no valor e 30.281,06, conforme a coluna valor Amortizado do Demonstrativo Resumo das Vinculações Auditadas", à fl. 202;**

5) a reativação no Profisc e o encaminhamento para cobrança dos débitos de PIS dos períodos de apuração de novembro e dezembro/99, controlados pelo processo n.º 13804.002164/2004-08, que se encontra na Eqamj;

6) a inclusão no processo n.º 13804.002164/2004-08 dos débitos de PIS dos períodos de apuração de janeiro e fevereiro/2000, vincu a os a compensação sem Darf pela Ação Ordinária n.º 94.005843-8 (fls. 96 e 97), que se encontram na situação de "validado total" no Sief o (A. 102), e o seu encaminhamento para cobrança." (e-fls. 170/172 - grifei)

Considerando estas razões, foi emitida nova carta de cobrança ao contribuinte, por meio do termo de **intimação fiscal n.º 065/2010**, exigindo somente parte dos valores da competência de julho/1997 e de agosto/1997 (e-fls. 178/181). A empresa foi cientificada desta intimação fiscal pela via postal, em 25/02/2010 (e-fls. 204/205).

Uma vez que a carta cobrança identificava que os valores seriam encaminhados à PGFN, a empresa apresentou petição nomeada de Recurso Voluntário identificando a impossibilidade da cobrança por cerceamento do direito de defesa e a inexistência de saldo remanescente passível de cobrança. (e-fls. 189/200). Essa petição foi recebida como aditamento da Impugnação e foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia de Julgamento apenas para substituir a multa de ofício aplicada pela multa de mora com fulcro na retroatividade benigna do art. 18, da Lei n.º 10.833/2003. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/08/1997

## AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo.

## AÇÃO JUDICIAL - COMPENSAÇÃO - CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial na parte que são deduzidas as mesmas razões trazidas na impugnação afasta a apreciação desta.

## CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - MEDIDA JUDICIAL SUSPENSIVA - COMPATIBILIDADE.

Para que tenha sentido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, faz-se necessária sua prévia constituição. Assim, o provimento judicial suspensivo da exigibilidade do crédito tributário não obsta o lançamento.

## MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003.

Com a edição da MP n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003, não cabe mais imposição de multa excetuando-se os casos mencionados em seu art. 18. Sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP n.º 135/2003 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, 'V' do CTN), impõe-se o cancelamento da multa de ofício lançada.

## JUROS DE MORA.

Os juros de mora independem de formalização através de lançamento e serão devidos mesmo durante o período em que permanecer suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

## JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

Procede a cobrança de encargos de juros com base na taxa SELIC, porque encontra-se amparada por lei, cuja legitimidade não pode ser aferida na esfera administrativa.

## Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fls. 207/208)

Intimada desta decisão em 16/03/2011 (e-fl.227), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 13/04/2011 (e-fl. 231/248) requerendo o cancelamento do restante da autuação, uma vez que:

(i) as compensações se respaldam na ação judicial n.º 94.0005843-8, inexistindo a concomitância indicada na r. decisão recorrida.

(ii) a ausência de motivação da autuação que, como reconhecido pela decisão recorrida, existia a época da transmissão da DCTF, não podendo ser admitida com a qualificação de "proc jud não comprova". A autuação igualmente não foi lavrada em observância do art. 142, do CTN;

(iii) a inovação do critério jurídico pela decisão recorrida, por manter a exigência com base no Parecer PGFN n.º 1.064/1993, que trata de matéria distinta da autuação; e

(iv) os valores, com exigibilidade suspensa, não poderiam ser acrescidos de multa.

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

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

No presente processo, observa-se que o Auto de Infração foi lavrado por declaração inexata, sendo a inexatidão especificada no campo de Ocorrências da autuação: "*proc jud não comprova*" (e-fls. 48/49). Observa-se que em nenhum momento a autuação identifica qualquer impropriedade no procedimento adotado pelo sujeito passivo, apenas consignando que o processo judicial nº 94.0000241-0, indicado em sua DCTF para compensar débitos da mesma espécie (PIS com PIS), não existiria de fato.

Assim, no presente caso, a motivação para a autuação foi única: o processo judicial indicado pelo contribuinte não foi comprovado.

Contudo, ainda em sede de Impugnação, a empresa anexou aos autos os documentos para demonstrar a existência do processo judicial e os provimentos judiciais que foram nele proferidos. Assim, diferentemente de outros casos de Auto de Infração eletrônico já julgados por esta relatora<sup>1</sup>, a única motivação trazida no Auto de Infração para admitir a declaração como "inexata" foi afastada pela empresa, sendo que a manutenção da autuação por outro motivo implicaria em modificação do critério jurídico da autuação.

Neste aspecto, observe-se que a própria fiscalização identificou a existência do processo judicial, afirmando que parte do valor compensado estaria supostamente equivocado. Contudo, essa identificação no equívoco no fundamento da autuação somente foi confirmado no despacho proferido pela fiscalização em **2007**, do qual a empresa somente foi cientificada em **2010**.

Com fulcro no art. 146, do Código Tributário Nacional, não seria cabível a alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização no presente caso.<sup>2</sup>

No presente caso, o auto de infração foi lavrado vez que o processo judicial informado não teria sido confirmado. Após sua efetiva confirmação, pela própria fiscalização, buscou-se uma modificação da motivação adotada na autuação, para respaldar a exigência fiscal em novo motivo (saldo de crédito insuficiente para a compensação). Contudo, essa modificação não poderia ser realizada pela fiscalização, e referendada pela delegacia de julgamento.

<sup>1</sup> Vide, a título de exemplo, o acórdão 3402-006.677.

<sup>2</sup> Vide, a título de exemplo: BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). Direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.214. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 8ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2001, p. 249; XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed.. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005, p. 277.

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

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

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

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

**“Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina afirma que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito.”<sup>3</sup> Nesse aspecto, é precisa a verificação de Luis Eduardo Schoueri de que, quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.**<sup>4</sup>

**Embora haja enorme debate doutrinário sobre tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito”<sup>5</sup>, bem como a diferenciação deste último com a “alteração de critério jurídico” no contexto do artigo 146 do CTN, a jurisprudência vem corroborar que a possibilidade de alteração de lançamento existe unicamente quando há erro de fato, nunca quando há erro de direito (nomenclatura não utilizada no nosso atual Codex, mas que aparecia no seu Anteprojeto).**

Destaco nesse sentido a Súmula 227 do TFR<sup>6</sup> e o julgamento do STJ no REsp. 1.130.545/RJ<sup>7</sup>, sendo que este último foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos e, por conseguinte, deve ser obrigatoriamente observado por este Conselho (artigo 62, §2º do seu Regimento Interno).

<sup>3</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 445..

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534

<sup>5</sup> Vide COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira e GODOI, Marciano Seabra de. Alteração de Critério Jurídico do Lançamento – artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. In Processo Administrativo Tributário. Cardoso, Alessandro Mendes et alii (org). Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 67 – 87 e VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributário. In GOMES, Marcus Lívio e OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). Estudos Tributários e Aduaneiros do III Seminário CARF. Brasília, 2018. p. 13 a 38

<sup>6</sup> “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.”

<sup>7</sup> “Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

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

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

Com efeito, impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério diferente daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório.

Sobre o ponto, dentre tantas, destaco a lição de Alberto Xavier, que justifica essa clássica interpretação do artigo 146 do CTN:

O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'. Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica - em favor de todos os sujeitos passivos - de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, **o artigo 146 explicita a garantia subjetiva - em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado - de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/99), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação'**. (Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277)

Tendo tudo isso em vista, não há dúvida de que é justamente sobre tal situação que nos debruçamos nesse caso: enquanto o auto de infração foi pautado em um argumento jurídico (...), o voto condutor propõe manter o mesmo ato administrativo com base em outro fundamento jurídico (...). Respeitosamente, no meu entender, tal solução violada a garantia estabelecida pelo artigo 146 do CTN, além do artigo 2º, inciso XIII da Lei n. 9.784/99 e do artigo 59 do Decreto 70.235/72."

E a motivação do lançamento é admitida como um critério jurídico não passível de modificação. É o que se depreende do julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão 9303-008.450, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

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

**Comprovado pelo sujeito passivo que o processo judicial de compensação dos débitos informados em DCTF efetivamente existia, e do qual figurava no pólo ativo, ao contrário do consignado na motivação fática do lançamento de ofício ("Proc jud de outro CNPJ") levado a efeito em decorrência de auditoria interna das declarações, não pode o julgador administrativo manter o Auto de Infração**

**“eletrônico” por outro fundamento (como necessidade do trânsito em julgado), havendo, assim, que ser considerado improcedente.**” (Número do Processo 10380.004208/2002-02 Data da Sessão 16/04/2019 Relator Rodrigo da Costa Pôssas N.º Acórdão 9303-008.450 - grifei)

Ora, afastada a causa trazida na autuação para sua lavratura, ela deve ser cancelada por vício em sua motivação. Em razão da clareza de suas razões, traçadas com fundamento na teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, adoto aqui o voto do Conselheiro Antônio Carlos Atulim trazido no Acórdão 3402-004.118, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

**“Uma coisa é dizer que a compensação foi feita com base em processo administrativo inexistente e outra coisa totalmente distinta é não aceitar a compensação porque, no processo administrativo existente, o contribuinte não formulou pedido prévio à Receita Federal em relação aos meses de junho a dezembro 1998.**

**O erro da Administração é flagrante porque no auto de infração foi incluído o mês de maio de 1998, em relação ao qual posteriormente a própria Administração verificou que havia pedido prévio de compensação. Essa constatação revela a fragilidade das exigências formalizadas por meio do autos de infração eletrônicos, que se baseiam no mero cruzamento de informações existentes nos sistemas da Receita Federal.**

No caso dos autos, os créditos utilizados em compensação são originários da conversão em renda de depósitos judiciais efetuados na ação ordinária 92.5809-4 onde o contribuinte discutiu a exigência do Finsocial/Cofins (fls. 38/44).

A compensação entre PIS e Cofins estava sujeita a pedido prévio, a teor do que determinava o art. 74 da Lei n.º 9.430/96. **Então o problema não reside na inexistência do processo n.º 13808.003062/98-06, como constou na fundamentação do auto eletrônico. O problema é que o contribuinte não fez o pedido prévio de compensação em relação aos períodos de junho a dezembro de 1998, só tendo informado a compensação em DCTF.**

Conclui-se daí, que (i) o vício de procedimento (falta de intimação prévia determinada pelo art. 7º da Lei n.º 10.426/2002), acarretou a falsa causa do auto de infração, conforme comprovado pela documentação anexa ao processo; e (ii) **a exigência do PIS consubstanciada neste auto de infração não pode ser mantida nem pelo fundamento invocado pela DRJ, pois a modificação da motivação do lançamento exige a realização de um novo lançamento. Não há como trocar a fundamentação do auto de infração nas decisões proferidas no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, sob pena de acarretar cerceamento de defesa do contribuinte e supressões de instâncias de julgamento.**

Da obra de Hely Lopes Meirelles extraí-se o seguinte excerto:

**“(…) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)”** (in: Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).

No caso dos autos, é evidente o descompasso entre a motivação do auto de infração e a situação real do contribuinte. Contudo, a autuação foi lastreada na inexistência do processo administrativo nº 13808.003062/98-06 informado nas DCTF e o contribuinte elidiu a causa da autuação, comprovando a existência do processo 13808.003062/98-06.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso." (Processo 19679.006253/2003-01 Data da Sessão 23/05/2017 Relator Antonio Carlos Atulim Nº Acórdão 3402-004.118 - grifei)

Assim, por vício na motivação do lançamento, imodificável no curso da discussão administrativa, deve ser cancelado integralmente a exigência fiscal.

De forma subsidiária, observa-se que no presente processo, mesmo que se considere que a fiscalização poderia ter realizado a revisão do lançamento de ofício com fulcro no art. 149, do CTN (o que eu aqui admito, repita-se, somente de forma subsidiária), o prazo para esta revisão não foi observado. Isso porque o art. 149, parágrafo único do CTN indica que a revisão do lançamento de ofício somente pode ocorrer enquanto não extinto o direito da Fazenda, inclusive pelo transcurso do prazo decadencial:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

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

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

Neste processo, pretende-se a exigência de valores de PIS relativos aos fatos geradores ocorridos em julho/1997 e agosto/1997. Admitindo-se que não houve pagamento

antecipado e aplicando o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial encerrou-se definitivamente em **01/01/2003**. Com isso, não seria cabível a revisão de ofício do lançamento ocorrida em **2007**, do qual a empresa somente foi notificada em **2010**.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração lavrado por vício em sua motivação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deline