



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13840.000684/2002-70
Recurso n° Embargos
Acórdão n° **3803-006.907 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida INDÚSTRIA ELÉTRICA MARANGONI MARETTI LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/1997

OMISSÃO. OCORRÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVO INEXISTENTE. VÍCIO MATERIAL.

Configurada a omissão apontada pelo Embargante, o acórdão deve ser saneado, para fazer constar a natureza material do vício apontado na decisão embargada, relativo à ausência de motivo do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão do acórdão.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado – Presidente

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafeté Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Paulo Renato Mothes de Moraes e Demes Brito.

Relatório

Cuida-se de Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com base no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256,

de 22 de junho de 2009, para se contrapor ao Acórdão nº 3803-006.466, de 17 de setembro de 2014, da 3ª Turma Especial desta 3ª Seção de Julgamento, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/1997

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INVALIDADE.

O lançamento de ofício deve ser motivado, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que o lastreiam. Cancela-se o auto de infração fundado em premissa falsa.

O auto de infração fora lavrado com fundamento no fato de que a ação judicial informada em DCTF para fins de justificar a compensação declarada não havia sido comprovada, tendo sido constatado pela 3ª Turma Especial que o amplo material probatório presente nos autos demonstrava a sua efetiva existência.

De acordo com o Embargante, no acórdão embargado, ocorreu omissão decorrente do fato de que a Turma Especial, ao anular o auto de infração, por ausência de motivação, deixou de se pronunciar quanto à natureza do vício, se vício material ou formal, que supostamente maculara parte do lançamento de ofício.

Submetidos os autos ao juízo de admissibilidade, constatou-se a efetiva existência da omissão apontada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de cancelamento do auto de infração por ausência de motivação válida, em relação ao qual a Turma não se pronunciou de forma expressa quanto à natureza do vício ocorrido, se formal ou material, distinção essa necessária à verificação da possibilidade de se aplicar a disciplina do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

No presente caso, conforme constou expressamente do voto condutor do acórdão embargado, tem-se que “o auto de infração fora lavrado partindo-se da premissa

equivocada de que o processo judicial informado na DCTF pelo contribuinte, de nº 97.0600353-3, para fins de justificar a compensação por ele declarada, não havia sido comprovado (“Proc jud não comprovad”), conclusão essa que não se sustenta em razão dos elementos fáticos constantes dos autos, em que, sobre a existência da referida ação judicial, não restaram dúvidas, encontrando-se as peças processuais fundamentais acostadas por cópia aos presentes autos.

Trata-se, portanto, de lançamento de ofício carente de motivação válida, pois o fato em que se sustentava na verdade não existia.

Ainda se valendo do teor do voto condutor do acórdão embargado, repise-se que a doutrina muito bem trabalha a questão relativa à necessária motivação do lançamento de ofício, merecendo registro os seguintes excertos:

*A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que o autuante demonstra a **consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica**. É, assim, **elemento fundamental do material probatório** coletado pela autoridade lançadora, posto que uma minudente descrição dos fatos pode suprir até eventuais incorreções no enquadramento legal adotado no auto de infração (...). De se lembrar, ainda, que o **auto de infração**, depois de lavrado, passa a ser, antes de qualquer outra coisa, uma **peça jurídica**, e como tal, deve seu objeto estar juridicamente traduzido, independentemente de seus fundamentos de fato terem sido aferidos a partir de uma auditoria contábil ou de uma apreensão de mercadorias; seja qual for o método investigativo, ao final **suas conclusões devem estar juridicamente validadas**.¹ (grifei)*

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López argumentam que

*“a **errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável é vício que dificilmente poderá ser sanado no curso do processo, pois incide no motivo do ato. Não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial**”². (grifei e sublinhei)*

Valendo-se dos excertos supra, destacam-se os seguintes requisitos necessários do auto de infração:

¹ MICHELS, Gilson Wessler. Processo administrativo fiscal: anotações ao decreto nº 70.235, de 06/03/1972, versão 11, dezembro/2005, p. 65. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tera Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 209-210.

- a) necessária subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, à hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo;
- b) a descrição dos fatos é elemento fundamental do material probatório;
- c) as conclusões do auto de infração devem estar juridicamente validadas;
- d) o vício incidente no motivo do ato não é vício formal de descrição dos fatos, mas vício no próprio conteúdo do ato.

Tais requisitos encontram-se em consonância com o art. 142 do CTN, *verbis*:

*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. (grifei)*

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

Nesse sentido, o procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração deve se pautar na verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação legal e, por conseguinte, desprovido de motivo.

Valendo-se da doutrina do Direito Administrativo, tem-se que a validade do ato administrativo pressupõe a configuração de todos os seus elementos constitutivos, sem os quais inexistirá o próprio ato, quais sejam, sujeito (pressuposto subjetivo), motivo e requisitos procedimentais (pressupostos objetivos), finalidade (pressuposto teleológico), causa (pressuposto lógico) e formalização (pressupostos formalísticos)³.

Com base nessa classificação, é possível distinguir os pressupostos formalísticos ou de formalização dos elementos objetivos e lógicos (motivo, requisitos procedimentais e causa).

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello⁴, o motivo “é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato”, não podendo o agente administrativo praticar o ato se não houver ocorrido a situação prevista em lei, pois, nessa hipótese, o motivo não se revela prestante em razão da inexistência de “pertinência lógica” ou de “adequação racional ao conteúdo do ato”, tornando-se viciado o ato em que “o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal”.

No presente caso, o motivo indicado para a autuação restou descrito como sendo “falta de recolhimento ou pagamento do principal”, em razão de “declaração inexata”

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

(“proc jud não comprovad”), tendo sido o ato administrativo motivado com base em demonstrativos fundados na desconsideração da referida declaração inexistente.

Bandeira de Mello distingue o motivo do ato administrativo da “motivação” feita pela autoridade administrativa, motivação essa integrante da “formalização do ato, sendo um requisito formalístico dele (...). É a *exposição* dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado”⁵

No caso sob comento, consta do auto de infração a regra do Direito (Quadro 10 – Fatos e enquadramento legal), o fato em que o agente se fundamentou para decidir (“proc jud não comprovad”) e a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o lançamento (compensação fundada em crédito não comprovado).

A motivação do lançamento, portanto, pautou-se em um fato inexistente, qual seja, a não comprovação do processo judicial, tendo sido esse o fundamento da decisão ora embargada.

Em se tratando de atos vinculados, como o é o lançamento tributário, “o que mais importa é *haver ocorrido o motivo* perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo *exigente* do ato preexistia, dever-se-á considerar *sanado o vício do ato*.”⁶

Note-se que o autor dá relevância à efetiva ocorrência do motivo do ato administrativo obrigatório (no presente caso, o lançamento), dando caráter supletivo ou acessório à motivação, que, mesmo ausente, poderá ser suprida em decorrência de posterior confirmação da existência do motivo.

Neste autos, não se controverte sobre a existência ou não de motivação do auto de infração, mas de um motivo inexistente, qual seja, a não comprovação do processo judicial informado em DCTF para justificar a compensação do crédito tributário declarado, fato esse que restou comprovado desde a segunda instância administrativa.

O que encontra suporte na doutrina e na jurisprudência, a meu ver, é a complementação da motivação *a posteriori* para fins de seu esclarecimento, mas desde que tal providência não se revista de alteração substancial do motivo da autuação, ou seja, dos fatos e do direito.

Na hipótese de complementação da motivação, a substância do ato de lançamento deve permanecer íntegra, havendo algum esclarecimento, mas sem alteração da fundamentação de fato e de direito, ou seja, do motivo da autuação, este necessariamente preexistente.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 366-367.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.

“[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 de “motivos de fato” falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando (...) a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato”⁷.

Nesse contexto, havendo necessidade de se modificarem as razões de fato e/ou de direito em que se funda o lançamento de ofício, estar-se-á diante de um erro material e não de um simples erro formal.

No presente caso, não se está diante de mero exercício lógico-racional de natureza argumentativa, tendente à elucidação ou a complementação de um procedimento anterior, mas de alteração do conteúdo do próprio ato administrativo, o que não se coaduna com a disciplina do art. 142 do CTN acima reproduzido.

Em Direito Tributário, a matéria é abordada no mesmo sentido, conforme se verifica do excerto a seguir transcrito:

*Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.*⁸

Aqui, também, se discriminam os requisitos configuradores dos vícios formal e material; aquele atinente ao procedimento e ao documento e este relativo à validade da aplicação da norma tributária.

Os requisitos do lançamento definidos no artigo 142 do CTN abarcam os elementos essenciais à sua constituição, cuja ausência, ainda que apenas de um deles, acarreta a invalidade da autuação e não a mera anulação por vício formal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já se pronunciou nesse sentido, em caso relativo à falta de indicação da origem do crédito tributário, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

*A falta de **indicação suficiente dos fatos** que motivaram o lançamento e da **origem do crédito tributário** fulmina o lançamento por **vício material**. (grifei)*

(Acórdão 9202-003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF, Rel. Gustavo Lian Haddad)

A Segunda Seção do CARF também já decidiu na mesma linha, conforme se verifica de trechos das ementas a seguir reproduzidas:

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 369-370.

⁸ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2008, p. 1164.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo **equivoco na construção do lançamento** quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização. (grifei)*

(Acórdão 2403-002.707, de 10/09/2014, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/05/1998

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROVIMENTO. VÍCIO. MATERIAL. DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR.

A descrição do fato gerador constitui-se no núcleo do lançamento tributário, sua essência.

Quando a descrição do fato gerador não permite a conclusão sobre sua ocorrência o lançamento é improcedente, como no caso do lançamento original em questão. (grifei)

(Acórdão 2301-004.055, de 15/05/2014, Relator: Marcelo Oliveira)

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

*O lançamento deve **evidenciar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa**, sob pena de nulidade por **vício material**. (grifei)*

(Acórdão 2302002.258, de 22/11/2012, Relatora: Liége Lacroix Thomasi)

Dessa forma, havendo modificação das razões de fato e/ou de direito (motivo) do lançamento, tem-se um vício material cuja superação demanda revisão do lançamento, conforme disciplina do art. 149, inciso VIII, do CTN, observados os prazos decadenciais, *verbis*:

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;

No presente caso, a DRJ Campinas/SP, tendo detectado a efetiva existência da ação judicial, já transitada em julgado a favor do contribuinte, afastou a premissa que ensejara o lançamento de ofício (declaração inexata em razão da não comprovação do processo judicial) e buscou construir sua decisão com base na ausência de prova do crédito, bem como na inexistência de liquidez e certeza do crédito no momento da transmissão da DCTF, o que, segundo ela, contrariava o art. 170 do CTN.

A meu ver, melhor teria agido a autoridade julgadora de primeira instância se tivesse decidido por anular o auto de infração para que outro fosse expedido com base nos novos elementos fáticos então apurados, desde que, logicamente, observado o prazo decadencial.

Dessa forma, por ter havido mudança do motivo de fato que ensejara a lavratura do auto de infração, tem-se que a ação da DRJ Campinas/SP não se constituiu em simples complementação ou esclarecimento da motivação do lançamento, tendo havido alteração substancial do ato, procedimento esse que não encontra suporte na legislação definidora de competências no âmbito do Ministério da Fazenda.

A Delegacia de Julgamento, nos termos do art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, é órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo sua competência definida pelo art. 203 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil nos seguintes termos:

Art. 203. Às DRJ, nos limites de suas jurisdições, conforme [anexo V](#), compete:

*I - julgar, em primeira instância, após instaurado o litígio, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive os decorrentes de vistoria aduaneira, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspectores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos ao reconhecimento de direito creditório, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF; e
II - desenvolver as atividades de tecnologia e de segurança de informação, de programação e logística, e as relacionadas com planejamento, organização, modernização e recursos humanos.*

Portanto, inexistente preceptivo normativo que autorize a autoridade administrativa julgadora a substituir ou complementar a atividade da autoridade lançadora no mister de constituir o crédito tributário por meio do lançamento, nos termos propugnados pelo art. 142 do CTN acima transcrito.

Diante do exposto, voto por ACOLHER os embargos interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para suprir a omissão apontada, no sentido de caracterizar o vício que ensejara o cancelamento do auto de infração como de natureza material, situação em que não se aplica a regra do art. 173, inciso II, do CTN.

É como voto.

Processo nº 13840.000684/2002-70
Acórdão n.º **3803-006.907**

S3-TE03
Fl. 181

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

CÓPIA