



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

<b>Processo nº</b>	16327.002039/2007-01
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-001.921 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	29 de janeiro de 2013
<b>Matéria</b>	PIS
<b>Recorrente</b>	UNICARD BANCO MÚLTIPLA S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. Implica preterição do direito de defesa a omissão, em despacho decisório, dos fatos e fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento, pois a motivação dos atos administrativos deve ser explícita, clara e congruente. Auto de infração imotivado deve ser anulado, com base no que dispõe o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Decisão de Primeira Instância Anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto da relatora. O conselheiro Walber José da Silva acompanhou a relatora pelas conclusões.

Fez sustentação oral: Luis Eduardo Pereira Almada Neder, OAP/SP 234.718.

*(assinado digitalmente)*

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

*(assinado digitalmente)*

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto, José Antonio Francisco.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fl.103/106), lavrado para o fim de constituir supostos débitos de PIS apurados em diversas competências do ano-calendário de 2003 (todos com base na Lei nº 9.718/98, pois a Recorrente é instituição financeira e se submete a tal norma). Os valores seriam derivados de diferenças apuradas pela fiscalização, que não foram submetidas à incidência da contribuição.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 66/68) as diferenças foram apuradas através do confronto entre os valores apontados nos balancetes da Recorrente, e aqueles oferecidos à tributação (e constantes de planilhas apresentadas durante a fiscalização). Não há no Termo qualquer esclarecimento quanto à natureza dos valores que foram lançados, de modo a evidenciar se deveriam ou não submeter-se à tributação, tampouco qualquer menção às razões que levaram à desconsideração das exclusões destes valores da base de cálculo do PIS, efetuadas pela Recorrente. A única motivação trazida no lançamento, são referências aos dispositivos legais que estabeleceram a incidência do PIS (artigos da Lei Complementar nº 07/70, das Leis nº 9.7157/98 e 9.718/98, além das Instruções Normativas nº 247/02 e 358/03).

Intimada do lançamento a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 134/157), na qual alega que há nulidade pois o lançamento baseado somente na análise de balancetes e demonstrativos de apuração da contribuição, sem que tivesse sido havido qualquer aprofundamento na análise da fiscalização, o que acarretou ofensa à verdade material e deficiência na motivação do ato. Para sanar a questão solicita seja realizada diligência, para aprofundamento das verificações. Alega, ainda, ausência de motivação, em especial nas indicações constantes no AI e no TVF, o que causa a nulidade, por cerceamento do direito de defesa. Apresenta, por fim, alguns argumentos de defesa, porém apenas em relação às contas contábeis que conseguiu identificar, embora não saiba por qual razão foram glosadas suas exclusões, e tampouco tenha conseguido identificar toda a matéria tributada, por falta de motivação do lançamento.

Diante da falta de clareza do Termo de Verificação Fiscal, em especial da ausência de indicação concreta da natureza das divergências identificadas, que fundamentaram o lançamento, a DRJ entendeu ser necessária a baixa dos autos em diligência (fls. 327/328) para juntada de mais documentos. Ressalta em seu despacho que o auto de infração sob análise deriva de fiscalização realizada para verificação dos recolhimentos de PIS e de COFINS, e que

as conclusões relacionadas à COFINS foram objeto do Processo Administrativo nº 19327.002038/2007-59.

A DRJ entendeu que para que pudesse realizar o julgamento seria necessário juntar a documentação constante do processo que analisava a COFINS, na medida em que as informações constantes deste Processo (PIS) não eram suficientes para conferir segurança à decisão a ser tomada. Ressalta, também, que em relação aos meses de janeiro e fevereiro não haveria divergência entre os valores oferecidos à tributação e a base de cálculo apurada pela fiscalização, *verbis*:

*“5. Os documentos de fls. 175/176, 189/190, 205/206, 221/222, 250/251 e 263/264 em que se compararam as bases de cálculo apuradas pela fiscalização e pela empresas, foram apresentados juntamente com a impugnação. Em relação a tais documentos, cumpre observar não ser possível inferir os dados constantes das planilhas apresentadas pela contribuinte à fiscalização, a partir dos quais foram apuradas as diferenças lançadas, haja vista que, em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 2003 (fls. 176 e 190), não há divergências entre as bases de cálculo e valores das contribuições apurados pelas partes em litígio.”*  
(destaquei)

Solicitou a juntada, a estes autos, das planilhas de apuração do PIS e da COFINS, elaboradas pela Recorrente para os meses de janeiro a julho de 2003, que foram juntadas no Processo que trata da COFINS, pois apesar de haver informação de que tais documentos foram apresentados nestes autos (fls. 12), não foram aqui localizados.

Em cumprimento à diligência requerida foram juntadas às fls.330/358 uma série de planilhas de apuração das bases de cálculos do PIS e da COFINS dos meses de janeiro a julho de 2003.

Na sequência a DRJ manteve integralmente o lançamento (fls. 369/403), por entender que não haveria de se realizar diligência, pois caberia ao contribuinte fazer prova da exatidão de seus registros contábeis, os quais foram usados como base do lançamento (balanceiros). Entendeu que não há nulidade no lançamento por falta de clareza e motivação, na medida em que não são hipóteses de nulidade, de acordo com o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Em seguida a DRJ apresenta a análise detalhada das diferenças apuradas pela fiscalização, identificando neste momento as naturezas e valores específicos que foram lançados, justificando a razão pela qual cada uma das quantias não poderia ter sido excluída da tributação, pela Recorrente. Conclui que lançamento deveria ser mantido, seja porque não concordar com as exclusões efetuadas pelo contribuinte, seja porque entendeu que não havia documentação hábil comprovando-as.

O Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte (fls. 409/459) insurge-se contra a decisão da DRJ, reiterando seus argumentos anteriormente apresentados em sede de Impugnação ao lançamento.

Foram apresentados memoriais, por meio dos quais alguns documentos adicionais foram juntados aos autos, mormente para comprovar que foi realizada a tributação de valores de ajustes positivos a valor de mercado (de títulos negociados), quando da alienação dos títulos, em conformidade com o disposto no artigo 35 da Lei nº 10.637/02.

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele o conheço.

Diante dos argumentos apresentados pela Recorrente - no sentido de que é nulo o auto de infração, por cerceamento de seu direito de defesa em razão da falta de motivação do lançamento - e dos termos da decisão de primeira instância administrativa; entendo necessário iniciar a análise da defesa pela possível nulidade.

De fato, da leitura do Termo de Verificação Fiscal – composto por duas folhas, nas quais constam apenas referências à legislação que instituiu a cobrança do PIS – constata-se que o lançamento carece de motivação.

Além de apontar os dispositivos gerais que tratam da cobrança do tributo (incidência, alíquota e base de cálculo, nas Leis nº 9.715/98 e 9.718/98) a única referência que o relatório da fiscalização apresenta, que poderia ser entendida como fundamento do auto de infração, é a divergência existente entre os valores constantes dos balancetes da Recorrente e as quantias que foram apontadas em suas DCTF's como base de cálculo do PIS, *verbis*:

*"Em análise A documentação apresentada, verificamos que há divergências de valores, entre as bases de cálculo do PIS apresentadas pelo contribuinte, com os valores descritos nos balancetes mensais, e, há divergência do PIS entre o valor declarado em DCTF e apurado na base de cálculo, e, assim como, há exclusão indevida na apuração da base de cálculo. Dessa forma, foram elaboradas planilhas de cálculo para o PIS(cópias anexas), conforme o Anexo I da IN SRF nº 247/2002."*

Da leitura do dispositivo verifica-se que a conclusão da fiscalização é de que existem divergências de valores e que estes teriam sido inadequadamente excluídos da incidência do PIS. **No entanto, a fiscalização não esclarece porque estas divergências representariam, necessariamente, valores que deveriam ser tributados pelo PIS.** Vale dizer, o fato de os valores dos balancetes divergirem das DCTF's, não é suficiente para se concluir que tais divergências seriam, necessariamente, tributáveis pela contribuição.

A autuação deveria ter sido motivada, o que não ocorreu. Seria necessário apontar o porquê da manutenção do entendimento de que os valores não oferecidos à tributação deveriam ter composto a base de cálculo do PIS – indicando, ao menos, a natureza dos valores que representavam as citadas divergências, o que poderia esclarecer porque foram excluídos e se deveriam ou não sê-lo. **A ausência de identificação das naturezas das divergências**

**impede que, da leitura do Termo, se concluisse acerca da não tributação destes valores, no sentido de possuírem ou não fundamento legal.**

Ao deixar de indicar o fundamento que levou a não aceitação destas exclusões, e lavrar o auto de infração para cobrança do PIS sobre estes valores, a fiscalização incorreu em grave erro, pois impossibilitou a adequada compreensão do motivo do lançamento. Por conseguinte, ofendeu o direito de defesa da Recorrente, na medida em que não se comprehende a razão da tributação.

A mera alegação de que a incidência do PIS se dá com base nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 não é suficiente para se concluir que as divergências de valores entre os balancetes e as DCTF's da Recorrente são tributáveis.

E mais, deveria ter indicado porque valores desta ou daquelas naturezas teriam de sofrer a incidência do PIS. Novamente, a mera indicação do dispositivo legal que fundamenta de modo geral a incidência do tributo não pode servir como motivação do lançamento. Necessário que o Fisco esclareça de modo comprehensível porque mantém entendimento diverso do contribuinte, trazendo fundamentos jurídicos e fáticos que suportem seu entendimento.

Além disso, de se notar que o quadro elaborado pela fiscalização, constante do Termo de Verificação Fiscal, aponta apenas as divergências de valores entre os balancetes e as DCTF's. Ou seja, também não traz qualquer referência à natureza das divergências, de modo a permitir a conclusão de que, o entendimento do Fisco seria de que valores de tais naturezas não poderiam ser excluídos da tributação pela contribuição.

Em outras palavras, o Termo de Verificação Fiscal, que deveria trazer justamente a fundamentação do lançamento, não apontou quais foram as exclusões e deduções indevidas e nem o motivo pelo qual o Fisco entendeu que seriam indevidas. Também não foram indicados dispositivos legais que eventualmente vedariam as deduções realizadas pela Recorrente. Ao contrário, a inadequada “fundamentação” deste lançamento se limitou a um demonstrativo que compara os valores que a Recorrente ofereceu à tributação e aqueles que o Fisco entendeu que seriam tributáveis sem, no entanto, apresentar nenhuma justificativa fática ou jurídica que pudesse suportar a exigência fiscal.

Importa notar que a ausência de motivação clara leva à nulidade do lançamento, por força da aplicação das disposições contidas tanto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, como nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Referidos dispositivos assim dispõem, *verbis*:

**Lei nº 9.784/99**

*“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*

*III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;*

*IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;*

*V - decidan recursos administrativos;*

*VI - decorram de reexame de ofício;*

*VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;*

*VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.*

**§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.**

**§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.**

**§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.” (destaquei)**

#### **Decreto nº 70.235/72**

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

***III - a descrição do fato;***

***IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;***

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” (destaquei)*

“Art. 59. São nulos:

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

***II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.(...)"***  
(destaquei)

De se notar que a descrição dos fatos apurados, assim como a motivação é

elemento essencial do ato administrativo porque, sem ela, não se atende o princípio da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0

3/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

legalidade, tampouco se permite que o administrado possa se defender adequadamente, na medida em que a conduta irregular que lhe é imputada não está claramente indicada no ato.

No presente caso, contudo, não há descrição de fato algum que justifique o lançamento. **Tanto assim que a DRJ precisou realizar o trabalho que era de competência da fiscalização, esclarecendo em seu acórdão a natureza de algumas das exclusões que foram promovidas, e aí sim trazendo o fundamento que ela, DRJ, entendia ser aplicável ao caso.** No entanto, trata-se dos fundamentos do lançamento trazidos pela DRJ. É possível que sequer sejam os mesmos que eventualmente teriam orientado o entendimento da fiscalização. E, por isso, em vista da motivação do lançamento ter de ser apresentada pelo agente da administração que realiza o ato, deixam de ser válidos os (supostos) fundamentos apresentados pela DRJ, pois não eram estes de sua competência.

Diante da ausência de motivação do lançamento a Recorrente foi obrigada a apresentar uma defesa limitada. Argumentou, evidentemente, que seu direito à ampla defesa foi cerceado – afinal, diante da ausência de clara motivação do lançamento não teve condições de se defender adequadamente, na medida em que não constou dos autos a razão de o Fisco não ter admitido a exclusão de valores declarados em seus balancetes, da base de cálculo do PIS. Diante da impossibilidade de se defender, por não saber ao certo de que era acusada, apresentou argumentos que imaginou seriam aplicáveis ao caso. Não é admissível que o contribuinte tenha de “adivinhar” quais seriam as razões que levaram o Fisco a promover o lançamento, a fim de que possa se defender contra a constituição do crédito tributário. Neste caso quem agiu contra a lei – em especial, o princípio da motivação (art. 50 da Lei nº 9.784/99), e contra os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 – foi o Fisco. Não o contribuinte.

Importa notar que, alguns julgadores entendem que não há cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte apresenta defesa nos autos. Ora, o cerceamento do direito de defesa não significa impossibilidade completa e irrestrita de apresentação da defesa, mas sim que, qualquer tipo de prejuízo que o contribuinte venha a sofrer, quando do exercício de seu direito à defesa, compromete a validade do ato administrativo. Vale dizer, se o contribuinte tem de adivinhar, ou supor, quais foram as razões que levaram o Fisco a promover o lançamento – já que a motivação do ato é inexistente ou inadequada – então, de se convir que há prejuízo em seu direito de defender-se.

Esta Turma já se manifestou a respeito do tema da motivação, consignando que deve ser clara e congruente, para que possa validar o ato administrativo do lançamento, sob pena de nulidade, *verbis*:

*“(...) NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE PARCIAL DE DESPACHO DECISÓRIO. Implica preterição do direito de defesa a omissão, em despacho decisório, dos fatos e fundamentos jurídicos que embasaram a glosa de créditos, pois a motivação dos atos administrativos deve ser explícita, clara e congruente. A parte imotivada do despacho decisório deve ser anulada, com base no que dispõe o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.” (CARF – 3ª Seção – 2ª Turma da 3ª Câmara – Acórdão nº 3302-00.742)*

Ainda, a matéria já foi objeto de análise de outras Câmaras integrantes deste Colegiado e, inclusive, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

*"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - RETENÇÃO DE 11% - ARTIGO 31 DA LEI N° 8.212/91 - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO INOCORRÊNCIA - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL. Para a aplicação da regra prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, a autoridade lançadora deve comprovar a ocorrência de cessão de mão-de-obra. Neste feito, a fiscalização deixou de indicar os pressupostos de fato pelos quais os serviços prestados em favor da autuada estariam enquadrados no conceito de cessão de mão-de-obra, o que ofende os princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa. Tal nulidade está relacionada ao conteúdo, à materialidade do lançamento e não à sua forma. O víncio, portanto, é material. Recurso especial negado." (CSRF – 2ª Turma da 2ª Câmara – Acórdão nº 9202-00.798)*

Constata-se, da análise da jurisprudência do CARF, que há nulidade no lançamento que não possui motivação clara e adequada, ou seja, que não evidencie as razões que levaram o Fisco a promover a autuação. A nulidade se dá em razão de descumprimento do princípio da motivação – inerente aos atos administrativos – e em função do cerceamento do direito de defesa dos administrados, fulminando o ato administrativo desde seu nascimento.

Finalmente, de se registrar que o processo administrativo que cuida da COFINS, do mesmo período, e originário do mesmo procedimento fiscalizatório, foi objeto de julgamento por este Conselho – mais especificamente pela 3ª Turma da 4ª Câmara, desta mesma Seção de Julgamento. Na ocasião foi decidido pela nulidade do lançamento, justamente pela ausência de motivação (o Termo de Verificação Fiscal encontra-se redigido praticamente da mesma forma do presente, exceto pelas indicações de dispositivos legais – aqueles, referentes à COFINS – mas consubstanciando apenas a existência de divergências entre o que o Fisco considerou tributável e aquilo que o contribuinte ofereceu à tributação, sem qualquer menção à razão da discordância, ou à natureza dos valores controversos).

Diante do exposto, por entender que o lançamento sob análise não possui motivação clara DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade do lançamento, cancelando-o integralmente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2013.

*(assinado digitalmente)*

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

CÓPIA