



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

Processo nº 16327.002721/2003-62
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.173 – 3ª Turma
Sessão de 5 de julho de 2016
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO COMERCIAL E DE INVESTIMENTO SUDAMERIS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. AUSÊNCIA DE MOTIVO. NULIDADE.

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.

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVO INEXISTENTE. VÍCIO MATERIAL.

A ausência de motivo do auto de infração configura vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator e Presidente Interino

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran, Robson José Bayerl, Vanessa Marini Ceconello, Valcir Gassen e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente Interino). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto, tempestivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra acórdão nº 3403-002.522, proferido em 22/10/2013 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF que não tomou conhecimento do recurso de ofício, por perda do objeto, e deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração eletrônico relativo à contribuição para o PIS, por ausência de motivo (nulidade).

O acórdão recorrido restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1998

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Se a autuação toma como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte ("proc jud não comprovado" e "proc jud de outro CNPJ"), e o contribuinte demonstra a existência desta ação, bem como que figura no pólo ativo, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fático. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles especificamente indicados no lançamento. Teoria dos motivos determinantes.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs, por duas vezes, embargos de declaração, arguindo a existência de omissão no acórdão embargado, por ausência de pronúncia quanto à natureza do vício que ensejara o cancelamento do auto de infração, se formal ou material, tendo a turma julgadora decidido, nos dois acórdãos de embargos, pela inexistência da omissão apontada, por ter havido decisão fundamentada em conformidade com os termos da defesa.

No recurso especial, devidamente admitido pelo Presidente da Câmara, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pleiteia a reforma do acórdão recorrido, arguindo a imprescindibilidade do lançamento de ofício em razão da falta de recolhimento de tributo declarado em DCTF com saldo a pagar zero, o que configura ausência de confissão de dívida.

Alternativamente, requer a PGFN que, na hipótese de manutenção do cancelamento do auto de infração, que se declare o vício que o motivou como sendo de natureza formal, por se referir a formalidades do lançamento de ofício.

Cientificado do recurso especial da PGFN, o contribuinte apresenta contrarrazões e requer o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional por ausência de demonstração da divergência, arguindo que os acórdãos apontados como paradigmas se referiam a questões diversas das analisadas neste processo.

Alternativamente, pleiteia o contribuinte o não provimento do recurso da PGFN, por inovação dos argumentos de defesa, a saber: (i) alteração da fundamentação do auto de infração de "proc jud não comprovado" e "proc jud de outro CNPJ" para falta de

recolhimento do tributo e (ii) alegação de nulidade do lançamento por vício formal, quando, em verdade, se trata de vício material.

Em 06/08/2015, o contribuinte protocolizou na repartição de origem petição em que alega que o crédito discutido neste processo fora reconhecido no bojo do processo nº 16327.001840/2003-06, em que se homologaram as compensações por ele declaradas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

De início, registre-se que as alegações aduzidas pelo contribuinte em contrarrazões não podem prosperar pelo fato de que, conforme bem exposto no despacho datado de 18/06/2015 (fls. 324 a 327), restaram muito bem demonstradas as divergências jurisprudenciais apontadas pela PGFN, seja no que se refere ao motivo do cancelamento do auto de infração, seja no que tange à natureza do vício que o ocasionara, ambas as matérias devidamente prequestionadas.

Quanto à alegação do contribuinte acerca da existência de reconhecimento, por parte da repartição de origem, de crédito de sua titularidade abarcando o período de apuração do presente auto de infração, há que se destacar que tal fato deverá ser objeto de análise no momento da execução da decisão definitiva a ser proferida nestes autos, tendo em vista que a presente controvérsia se restringe à nulidade do auto de infração, bem como à definição de sua natureza, se decorrente de vício formal ou de vício material.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

De pronto, registre-se que o auto de infração fora lavrado partindo-se da premissa equivocada de que os processos judiciais informados na DCTF pelo contribuinte, para fins de justificar as compensações por ele declaradas, não haviam sido comprovados, conclusão essa que não se sustenta em razão das apurações já efetuadas nos autos, com a comprovação da existência das referidas ações judiciais.

A despeito da comprovação da existência das ações judiciais informadas em DCTF, a autoridade julgadora de primeira instância passou a esmiuçar os detalhes das referidas ações judiciais, buscando outros motivos de fato para sustentar a manutenção da exigência, passando a alegar a ausência de comprovação do direito creditório respectivo.

Contudo, se a autuação tomou como pressuposto de fato a inexistência de processos judiciais e o contribuinte demonstrou a existência das ações em seu nome, 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 se valeu de um suporte fático genérico e impreciso para fundamentar a autuação, ao invés de promover a apuração concreta dos fatos.

O erro na identificação do motivo do lançamento de ofício não pode ser suplantado, como pretende o ora Recorrente, buscando-se um suporte fático que deveria ter sido apurado e indicado pela autoridade lançadora no momento da lavratura do auto de infração.

Não se pode ignorar a importância da descrição dos fatos de um auto de infração, pois é por meio dela que se demonstra a consonância da matéria fática apurada durante a realização da ação fiscal com a hipótese de incidência abstratamente prevista na norma jurídica.

Uma minuciosa descrição dos fatos pode suprir até eventuais incorreções no enquadramento legal da autuação, mas necessário se torna, para a defesa do autuado, conhecer com precisão os fatos que deram margem à tipificação legal.

A ausência de demonstração dos fatos apurados é vício que incide no motivo do ato administrativo, ou seja, em seu próprio conteúdo, não se vislumbrando a possibilidade de se convalidarem os atos até então realizados a partir da alteração de sua fundamentação.

Quando a Fiscalização faz uso de sistemas informatizados para a lavratura do auto de infração, ela deve complementar eventual indício presente no sistema com as peculiaridades do caso concreto, sob pena de se comprometer o resultado da apuração.

Dessa forma, em razão da falta de motivo, ou seja, em razão da ocorrência de equívoco na identificação dos fatos que ensejaram o lançamento de ofício, deve-se manter o cancelamento do auto de infração.

No que tange à natureza do vício ocorrido no lançamento de ofício, se formal ou material, destaque-se que tal definição se mostra 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 já dito, o auto de infração fora lavrado partindo-se de uma premissa equivocada (processo judicial não comprovado e processo judicial pertencente a outro CNPJ), tratando-se, portanto, de lançamento de ofício carente de motivo válido, pois o fato em que se sustentava na verdade não existia.

Dessa forma, pode-se concluir que tal vício incidente no motivo do ato não se reveste da condição de vício de descrição dos fatos, ou seja, de vício formal, mas de vício ocorrido no próprio conteúdo do ato.

O procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração, em conformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, deve se pautar na verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação e, por conseguinte, repise-se, carente 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)².

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 Mello³, 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”.

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*.”⁴

“[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”⁵.

¹ 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.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 369.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 369-370.

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.⁶*

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.

Esta 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:

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 **equívoco 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)

⁶ 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: 01/01/1996 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)

Diante do exposto, em sendo decidido por esse colegiado a natureza jurídica do vício como material, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator