



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 11080.009178/2002-60  
Recurso nº 133.214 Voluntário  
Matéria PIS/PASEP  
Acórdão nº 202-19.102  
Sessão de 05 de junho de 2008  
Recorrente FRIGORÍFICO MEGA LTDA.  
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22, 08, 08  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 02136

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

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.  
AUTO DE INFRAÇÃO. AUDITORIA EM DCTF.

Nulo é o processo que não atende às formalidades prescritas em lei.

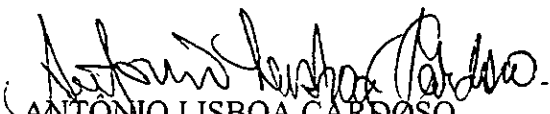
Processo anulado *ab initio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em anular o processo *ab initio*.

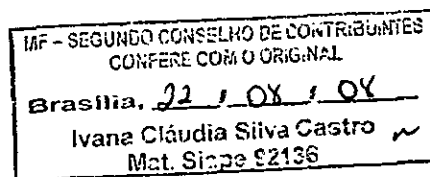
  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López.



## Relatório

Em razão da clareza e objetividade adoto o relatório da DRJ em Porto Alegre - RS, nos seguintes termos:

*"Trata o presente do lançamento de ofício (fls. 44/50) de valores referentes ao PIS dos períodos de apuração de novembro e dezembro de 1997, originado de Auditoria Interna na DCTF do quarto trimestre - Declaração Complementar, entregue pela contribuinte, na qual consta que os valores estariam compensados com créditos decorrentes de processo judicial. A justificativa para o lançamento é a de que não ficou comprovada a situação alegada pela interessada.*

*2. Tempestivamente a contribuinte impugna o lançamento (fls. 01/06), alegando que a compensação, por tratar-se de créditos de PIS com débitos do próprio PIS decorre de lei e independe de autorização judicial, sendo os créditos decorrentes de declaração do Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, sendo que o PIS deveria ter sido cobrado de acordo com o disposto nas Leis Complementares 07, de 1970, e 17, de 1973. Tal argumentação encontraria respaldo na Instrução Normativa SRF nº 31, de 08/04/1997. Também cita a Resolução do Senado Federal, que tomou o nº 49, de 1995, e a Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, como respaldadoras do seu procedimento. Assim, alega que o direito à compensação estava e está reconhecido, sendo objeto de ação judicial apenas no que tange ao que não teria sido reconhecido pelo fisco, ao qual cabe o lançamento de eventuais diferenças.*

*3. Requer, por estes argumentos apresentados, seja desconstituído o lançamento, ou, em caso de entendimento diverso, seja reduzida a multa para 20%, tendo em vista que a compensação foi declarada em DCTF.*

*4. Junta os seguintes elementos:*

*Cópias das DCTF's apresentadas no quarto trimestre (retificadora e complementar) - fls. 07/36,*

*Instrumento Particular de Contrato Social da empresa - fls. 37/41, e*

*Alteração do Contrato Social - fls. 42/43."*

A DRJ manteve o lançamento procedente, em parte, nos termos da ementa do Acórdão nº 6.262, de 15/08/2005, a seguir transcrita:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/1997*

*Ementa: LANÇAMENTO - Não logrando a contribuinte comprovar que o processo judicial oferecia condições para o implemento da compensação declarada, é de ser mantido o lançamento.*

Processo nº 11080.009178/2002-60  
Acórdão n.º 202-19.102

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22.08.04  
Ivana Cláudia Silva Castro ~  
Mat. Siage 92136

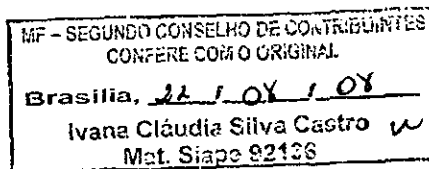
CC02/C02  
Fls. 166

*MULTA DE OFÍCIO – RETROAÇÃO BENIGNA – MULTA DE MORA  
– Multa de ofício transformada em multa de mora pelo advento de  
norma tributária com aplicação retroativa, nos termos do art.106,  
inciso II, alínea 'c' do CTN. Lançamento Procedente em Parte”.*

Cientificada da decisão em 14/10/2005 (AR – fl. 59), a recorrente apresenta o recurso de fls. 61/73, em 08/11/2005, onde reitera os argumentos apresentados na impugnação.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

Em análise ao precitado auto de infração eletrônico, juntado pela própria contribuinte, verifica-se ser o mesmo decorrente de auditoria em DCTF exigindo crédito tributário de 01/11/1997 a 31/12/1997.

Consta da descrição dos fatos e enquadramento legal, à fl. 45, o seguinte:

*“O presente Auto de Infração originou-se da realização de Auditoria Interna na(s) DCTF discriminada(s) no quatro 3 (três), conforme IN-SRF nº 045 e 077/98.*

*Foi(ram) constada(s) irregularidade(s) no(s) crédito(s) vinculado(s) informado(s) na(s) DCTF, conforme indicada(s) no Demonstrativo de Créditos Vinculados não Confirmados (Anexo I), e/ou no ‘Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na(s) DCTF’ (Anexos Iª ou Ib) e/ou ‘Demonstrativo de Pagamentos Efetuados Após o Vencimento’ (Anexos IIa ou IIb), e/ou no ‘Demonstrativo do Crédito Tributário a Pagar’ (Anexo III) e/ou no ‘Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar – Não pagos ou Pagos a Menor’ (Anexo IV). Para efetuar o pagamento da(s) diferença(s) apurada(s) em Auditoria Interna, objeto deste Auto de Infração, o contribuinte deve consultar as ‘Instruções para Pagamento’ (Anexo V).”*

No Anexo I – Demonstrativo dos Créditos Vinculados Não Confirmados –, consta a ocorrência: ‘Proc jud não comprovad’ (fl. 46).

Constou ainda do v. voto condutor do acórdão recorrido a informação quanto ao motivo do lançamento (fl. 55), *verbis*:

*“6. Sendo a motivação para o lançamento ‘Processo Judicial não comprovado’, tendo em vista que a DCTF apresentada pela contribuinte declarava que os valores devidos a título de PIS de novembro e dezembro estariam extintos em face à compensação com créditos decorrentes de processo judicial, caberia à interessada a juntada de elementos que comprovassem a existência do processo judicial, bem como que tal processo garantiria a compensação declarada.”*

Na impugnação, a recorrente confirma que parte do débito (competências de 11/97 e 12/97) foi compensada com indêbitos de PIS, reconhecidos por decisão judicial nos autos do Processo nº 97.00.27044-0 (STJ REsp nº 263.929), considerados indevidos, referentes aos meses de julho e agosto de 1994.

J

 4

Após consulta ao endereço eletrônico do Eg. TRF/4ª Região, constatei as seguintes informações referentes ao processo de primeira instância informado pela recorrente (MS nº 97.0027044-0/RS):

**"MANDADO DE SEGURANÇA Nº 97.00.27044-0 (RS) Data de autuação: 09/12/1997 Observação: DIREITO DE RECOLHER O PIS NOS MOLDES DA LC 7/70 NO QUE DIZ RESPEITO A ALIQUOTA Número da Caixa: 0817CI2001 Juiz: Maria Helena Marques de Castro Órgão Julgador: JUÍZO SUBS. DA 01A VF DE PORTO ALEGRE Órgão Atual: ARQUIVO - PORTO ALEGRE Localizador: RSPOAARQ Situação: FINDO-BAIXADO Valor da causa: R\$1.100,00 Assuntos: 1. Direito Civil e outras matérias do Direito Privado**

1. *Direito Civil e outras matérias do Direito Privado*

2. **IMPETRANTE: FRIGORIFICO MEGA LTDA/ Advogado: EDGAR MORAES OTERO**

3. **IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE PORTO ALEGRE - RS**

07/08/1998 18:17 BOLETIM PUBLICADO NO DJ PG/30

30/04/1998 15:57 REC DO JUIZ : SENT CONC A SEGURANCA".

A União Federal apelou para o TRF/4ª Região, conforme andamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.04.01.001266-3, cujo andamento é o a seguir transcrito:

**"APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1999.04.01.001266-3 (TRF) Originário: Nº 97.00.27044-0 (RS) Data de autuação: 14/01/1999 Relator: Des. Federal JOSÉ LUIZ B. GERMANO DA SILVA - 1ª TURMA Órgão Julgador: 1ª TURMA Órgão Atual: 01a VF DE PORTO ALEGRE Localizador: GR Situação: BAIXADO Assuntos: 1. PIS2. Compensação**

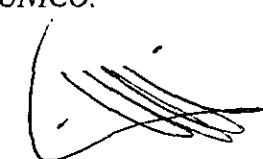
**APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) Advogado: Simone Anacleto Lopes APELADO: FRIGORIFICO MEGA LTDA/ Advogado: Deluci de Fatima de Souza San Martin e outro REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 01A VF DE PORTO ALEGRE Nº 97.00.27044-0 (RS)**

13/10/1999 19:00 APREGOADO O PROCESSO, FOI JULGADO A TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PARCIAL PROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL."

Por fim, de acordo com a ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 263.929/RS, consta o seguinte:

**"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU SEGUIMENTO A RECURSO ESPECIAL. PIS. BASE DE CÁLCULO. LC Nº 7/70, ART. 6º, PARÁGRAFO ÚNICO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.**

CT



1. *Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 38, da Lei nº 8.038/90, c/c os arts. 557, do CPC, e 255, e §§, do RISTJ, e na Súmula nº 13/STJ, entendeu não emprestar caminhada ao recurso especial, negando-lhe, assim, seguimento.*

2. *Acórdão a quo que autorizou a compensação dos valores recolhidos indevidamente a título do Programa de Integração Social – PIS – com parcelas vencidas e vincendas do próprio PIS, sem contudo, conceder a compensação com a COFINS e a inclusão na correção monetária dos expurgos inflacionários do Plano Real, referentes aos meses de julho e agosto de 1994, no patamar de 36,3115%.*

3. *Tanto no voto-condutor do acórdão a quo, como no voto dos embargos de declaração, a questão agora suscitada, relativa ao art. 6º, parágrafo único, da LC nº 7/70, referente ao prazo de pagamento ou base de cálculo, não foi debatida, a ensejar a abertura da matéria jurídica para fins de apreciação por esta Corte Superior.*

4. *Ausência do necessário prequestionamento, visto que o dispositivo legal indicado como afrontado não foi abordado, como suporte da decisão, em nenhum momento, no âmbito do Tribunal a quo.*

5. *Agravo Regimental improvido.” (AgReg no REsp nº 263929/RS – STJ, publicado no DJ de 11/12/2000)*

Nesse sentido, a contribuinte apresentou impugnação com argumentos robustos, inclusive confirmando que o direito à compensação estava albergado em mandado de segurança, bem como pela jurisprudência do Eg. STF, que decidiu e pacificou o assunto, inclusive tendo o Senado Federal aprovado a Resolução nº 49, de 10/10/95, restando reconhecido o direito de a contribuinte realizar a compensação do valor referente à diferença entre o pagamento realizado com base nos inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e aquele devido, em razão da LC nº 7/70, com o próprio PIS.

Em nenhum momento anterior ao auto de infração houve notificação à contribuinte sobre as divergências inicialmente apuradas.

O art. 142 do Código Tributário Nacional contém uma definição de lançamento, estabelecendo que: “*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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”, acrescentando o seu parágrafo único que “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

A ausência desses elementos ou de algum deles, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por vício formal, caracterizado pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.

É lícito concluir que as investigações, intentadas no sentido de determinar, aferir e precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Sob o pretexto

de corrigir o vício detectado no auto de infração, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Destarte, é por meio da descrição dos fatos que se revelam os motivos que levaram à autuação. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada à contribuinte. A descrição dos fatos de fl. 45 é totalmente deficiente por não dizer qual é a natureza da inexatidão, estando repleta de “e/ou”, e por remeter o leitor para diversos demonstrativos que também nada dizem a respeito. A fiscalização deveria ter complementado a informação básica do sistema com as peculiaridades do caso concreto. E assim não procedeu.

Não nos esqueçamos de que formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão.<sup>1</sup> A informalidade está, dependendo das condições, para o administrado, não para o administrador, que deve preservar as condições estabelecidas na norma.

No mais, o procedimento fiscalizatório tem a sua etapa prévia ao “processo” administrativo. Erros ocorridos durante o procedimento de fiscalização não devem ser supridos por quem não detém a competência para o feito. Não há como suprir a etapa inicial, por quem não possui a competência para tanto, na forma prevista nas normas de direito processual administrativo, sob pena de resultar em preterição do direito de defesa da contribuinte. Nesse sentido, à fiscalização compete apurar, determinar a base de cálculo, e, sobretudo, descrever a forma pela qual procedeu aos cálculos (motivação). Já à autoridade julgadora cabe a apreciação e a análise dos fatos e fundamentos legais, já inseridas no feito legal.

Vale dizer, em linguagem mais simples, que o Fisco não pode, durante o procedimento, atirar no que vê e, então, a autoridade julgadora, já no âmbito do processo, fazê-lo acertar no que não viu, subtraindo ao impugnante o direito de opor contra-razões, quaisquer que sejam, sem que isto, pelo menos a meu juízo, resulte na preterição do direito de defesa do contribuinte autuado.

A realização de diligências após o lançamento, em primeiro lugar, deveria estar consubstanciada em determinação da autoridade superior, o que não se encontra nos autos. Outrossim, uma vez pronto e impugnado o auto de infração, a autoridade lançadora não tem mais competência para alterá-lo, como tentou fazer, ainda que em decorrência das razões trazidas pela impugnante que, para se defender daquilo que não tinha conhecimento, obrigou-se a apresentar argumentos genéricos e não correspondentes à fundamentação legal e descrição contidas no auto de infração.

Contudo, há que se lembrar que é vedada por lei a alteração do lançamento anterior, a título de “revisão”, só para mudar o critério jurídico adotado no lançamento primitivo. O que vejo na decisão proferida pela DRJ é que ao invés de anular o auto de infração a partir do momento que ficou comprovada a existência da ação judicial indicada pela contribuinte em sua DCTF, para, então, proceder ao lançamento pelos fundamentos jurídicos

<sup>1</sup> Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10ª ed., Tomo I, 1973, Lisboa.

corretos, na tentativa de "validar" o auto de infração, simplesmente modificou-se o critério jurídico.

Relativamente à mudança de critério jurídico, peço vênia para introduzir parte do voto proferido pelo I. Conselheiro Neicyr de Almeida, (Ac. 103-20.441) que assim dispõe:

*"Ainda sobre a temática, importa trazer à lume as lições sempre atuais do inclito tributarista Rubens Gomes de Souza, na percepção aguda do ilustrado mestre Souto Maior Borges, in Lei Complementar Tributária, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribs., 1975, acerca da melhor exegese do artigo 146 do C.T.N.:*

Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Souza ensinou que se o fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá porque, se fosse admissível que o fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do 'fato gerador', por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada."

Outrossim, somente para complementar o raciocínio, ao modificar o critério jurídico estaria a DRJ a constituir um novo auto de infração com outra motivação.

O fato de a contribuinte não ter, à época dos fatos, sentença transitada em julgado, não lhe retira o direito à compensação, se de fato era possuidora de créditos. Não se olvide que à luz da legislação vigente à época dos fatos (Lei nº 9.430/96), independente de pedido administrativo, poderia a contribuinte ter sim efetuado compensações de PIS com PIS, tendo em vista que se trata de contribuições da mesma espécie.

Em face do exposto, e diante da manifesta omissão quanto às formalidades legais ou pela mudança de critério jurídico, voto no sentido de declarar a NULIDADE do processo *ab initio*.

Sala das Sessões, em 05 de junho de 2008.

  
ANTÔNIO LISBOA CARDOSO