



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

Processo nº 10314.004777/2007-48
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.639 – 3ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARLOS GERALDO EGYDIO RAMEH

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 08/05/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

A descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação são elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram do recurso e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)
Demes Brito - Relator.

Processo nº 10314.004777/2007-48
Acórdão n.º **9303-004.639**

CSRF-T3
Fl. 3

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra ao acórdão nº **3202-00.105**, proferido pela 2ª Câmara da 2º Turma Ordinária da 3º Seção de Julgamento, que decidiu dar provimento ao Recurso da Contribuinte, que, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício, para cancelar a autuação, sob dois fundamentos: ilegitimidade passiva e insuficiência de provas da acusação fiscal.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau e acrescento o que for relevante para o deslinde da lide:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO -II

Data do fato gerador: 08/05/2007

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Não são imputáveis as infrações aduaneiras, indiscriminadamente, a administradores, representantes ou prepostos de pessoas jurídicas, exceto se demonstrada a ofensa por parte de tais pessoas a lei civil que rege as pessoas jurídicas, ou abuso de personalidade jurídica, manifesta em atos praticados com excesso de poderes ou infração a contrato social ou estatutos.

No caso concreto, a autoridade aduaneira imputou infração a advogado simplesmente pelo fato de tal pessoa ser procurador da empresa, ausente imputação de atos que possam ser enquadrados no artigo 50 do Código Civil e no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

ÔNUS DA PROVA. *O auto de infração deve ser instruído com todos os elementos de prova. O ônus da prova é da autoridade autuante. A ausência de prova da materialidade da infração imputada - "mercadoria estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, se não foi feita prova de sua importação regular" (artigo 618, X, do Regulamento Aduaneiro) - impede que seja julgada procedente a autuação.*

Recurso de Ofício Negado.

Cuida-se de recurso de ofício interposto contra o v. acórdão proferido pela Colenda 2 Turma da DRJ II de São Paulo — SP (fls. 1.290 a 1.301) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01 a 14.

No presente caso, em síntese, foi realizada a importação de uma turbina de avião pela VASP (Viação Aérea de São Paulo S.A.) sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária, através de contrato de arrendamento mercantil, figurando como exportador a empresa Amtec Corporation. Face à inadimplência generalizada da VASP, a Amtec constituiu advogado no Brasil para propositura de ação de reintegração de posse. Em seguida, como a VASP deixou de cumprir o compromisso de reexportação da mercadoria, e a posse da mercadoria, por força da decisão judicial, já havia sido transferida à Amtec, lavrou-se o auto de infração contra o advogado da Amtec. (Sujeito Passivo - CARLOS GERALDO EGYDIO RAMEH).

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração fls. 1368/1370, suscitando obscuridade e contradição na r.decisão, sob o fundamento de que:

"Em análise de impugnação apresentada pelo autuado, a DRJ- São Paulo/SP julgou o lançamento improcedente, sob dois fundamentos.

Primeiramente, aponta a ilegitimidade passiva, para, em seguida, fundamentar sua decisão na fragilidade da acusação fiscal quanto à ausência de prova do ilícito tributário.

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado superou o valor de alçada, foi interposto recurso de ofício, ao qual foi negado provimento pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF para julgar improcedente o lançamento, sob os mesmos fundamentos da decisão de primeira instância.

Contudo, data vênia, verificam-se certa contradição e obscuridade entre a decisão embargada e seus fundamentos.

De um lado, o colegiado, ao julgar o lançamento improcedente, profere decisão de mérito, que impede a realização de novo lançamento para apuração dos mesmos fatos, enquanto, de outro, em sua fundamentação, aponta a ilegitimidade passiva e a falta de prova da acusação fiscal. Este dois fundamentos, no entanto, constituem vícios formais, que conduzem a anulação do lançamento e não a sua improcedência, pois, em tais hipóteses, a exigência fiscal pode ser novamente lançada dentro do prazo decadencial, nos termos do art. 173, II do CTN".

Os Embargos da Fazenda Nacional foram rejeitados fls. 1375/1378, sob o argumento de que as questões atinentes à ilegitimidade passiva e à falta de prova da acusação fiscal são matérias de mérito, e de forma alguma podem ser consideradas vícios formais. Não havendo qualquer contradição ou obscuridade.

Inconformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a ilegitimidade da parte seria suficiente para decidir pela improcedência do auto de infração, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional, apresenta em seu Recurso, o acórdãos paradigmas nºs **303-30.909** e **3102-00.780**. Vejamos:

Acórdão Paradigma nº 303-30.909

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

Constatado vício formal, por erro na identificação do sujeito passivo, deve ser declarada, de ofício, a nulidade do auto de infração, por não observância do disposto no art. 142 do CTN.

RECURSO DE OFÍCIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Trata o presente processo de exigência do crédito tributário constituído mediante o auto de infração de fls. 01/08, relativo ao ITR/97, correspondente à cobrança do seguinte crédito tributário: R\$ 1.069.978,06 (hum milhão, sessenta e nove mil, novecentos e setenta e oito reais e seis centavos) de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, R\$ 731.223,00 (setecentos e trinta e um mil, duzentos e vinte e três reais) de juros de mora e R\$ 802.483,54 (oitocentos e dois mil, quatrocentos e oitenta e três reais e cinquenta e quatro centavos) de multa proporcional, totalizando R\$ 2.603.684,60 (dois milhões, seiscentos e três mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), incidentes sobre o imóvel rural de propriedade da contribuinte em epígrafe, registrado na SRF sob o nº 3052241.2, com área de 17.860,7 ha, denominado Campina, localizado na Estrada Restinga Seca, no Município de Itai/SP.

A exigência do ITR fundamenta-se na alínea "a" do inciso II do parágrafo 1º do artigo 10 da Lei nº 9.393/96, nos parágrafos 2º e 30 do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 43/97, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 67/97; dos juros de mora no parágrafo 30 do artigo 61 da Lei nº 9.430/96; da multa proporcional no Inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o parágrafo 2º do artigo 14 da Lei nº 9.393/96.

A ação fiscal iniciou-se mediante procedimento de malha, conforme fls. 14/15, pelo qual a contribuinte foi intimada (fls. 11) a apresentar documentação que comprovasse as informações prestadas na DITR11997.

Por conseguinte, o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento, por vício formal" (Grifamos).

Acórdão Paradigma nº 3102-00.780

"Período de apuração: 26/06/1998 a 26/09/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

É nulo, por vício formal insanável, o Auto de Infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.

Processo Anulado

O presente procedimento fiscal, conforme sobejamente demonstrado, trata-se de imposição de multa decorrente da prática de infração administrativa ao controle das importações, caracterizada pela suposta falta de licenciamento do produto importado.

Em procedimento desse jaez, sob pena grave agressão ao direito de defesa da Autuada, é indispensável que a fiscalização indique o novo código tarifário do produto que importado. Sem esse dado básico, é impossível saber qual o regime tributário e administrativo estaria sujeito o dito produto, restando ainda prejudicado o direito de defesa da Autuada.

Percebendo, o gritante equívoco, corretamente a autoridade julgadora de primeiro grau devolveu os autos a Unidade da RFB de origem, para que fosse sanado tal vício. Acontece que, em situação dessa natureza, havendo inovação ou alteração da fundamentação da exigência, determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que a autoridade fiscal deveria lavrar auto de infração complementar, reabrindo o prazo para impugnação para, querendo, manifestar-se sobre os novos fatos. Eis o teor do citado preceito legal.

No caso presente, a autoridade fiscal reconheceu o equívoco cometido, porém, ao invés de proceder a lavratura do auto de infração complementar, em consonância com o citado preceito legal, limitou-se apenas em proferir o despacho de fl. 96.

Ainda no referido despacho, facultou a Autuada o prazo apenas de 10 (dez) dias para que ela se manifestasse sobre os novo procedimento, apresentando como fundamento o disposto no art. 44 da Lei nº 9.784, de 1999, comando legal, sabidamente, não aplicável ao caso em tela, haja vista que há preceito legal específico e expresso no PAF (art. 15) determinando o prazo de 30 (trinta) dias, para a mencionada manifestação.

Portanto, além da falta de motivação, exigida no art. 10 do PAF, com as alterações seguintes, já demonstrada no despacho do Relator do Acórdão recorrido (fls. 90/91), que não foi sanada por meio e forma previstos na legislação, entendo que o presente procedimento fiscal também não foi instruído com os elementos probatórios imprescindíveis para o deslinde da presente controvérsia" (Grifamos).

Para comprovar a divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional, apresenta em seu Recurso, o acórdãos paradigmas nºs **303-30.909** e **3102-00.780**. Vejamos:

O recurso teve seguimento nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 1405/1406, especialmente quanto a natureza, formal ou material, do vício decorrente da ilegitimidade passiva do lançamento.

Processo nº 10314.004777/2007-48
Acórdão n.º **9303-004.639**

CSRF-T3
Fl. 8

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões fls. 1416/1429, pugna pela improcedência do lançamento, pelo não conhecimento do Recurso e ausência de interesse da Fazenda em sede de Recurso inovar os argumentos quanto a erro de fato.

É o relatório.

Voto Vencido

Demes Brito - Conselheiro Relator

Da Admissibilidade do Recurso

Antes de passar à análise das matérias recursais, faz-se necessário revisitar o exame de admissibilidade.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional suscitou divergência em relação a natureza, formal ou material, do vício decorrente da ilegitimidade passiva do lançamento

Com objetivo de comprovar o dissenso jurisprudencial foi colacionado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **303-30.909** e **3102-00.780**.

Quanto à primeira divergência suscitada, vejamos a ementa do Acórdão nº **303-30.909**, paradigma, além de fragmentos dos votos em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

Constatado vício formal, por erro na identificação do sujeito passivo, deve ser declarada, de ofício, a nulidade do auto de infração, por não observância do disposto no art. 142 do CTN.

RECURSO DE OFÍCIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

O acórdão recorrido buscou fundamento do voto condutor da DRJ, que afastou a sujeição passiva, nos seguintes termos:

"Em função dessas considerações, não são imputáveis as infrações aduaneiras, indiscriminadamente, a administradores, representantes ou prepostos de pessoas jurídicas, exceto se demonstrada a ofensa por parte de tais pessoas à lei civil que rege as pessoas jurídicas, ou abuso de

personalidade jurídica, manifesta em atos praticados com excesso de poderes ou infração a contrato social ou estatutos.

*No caso concreto, **a autoridade aduaneira imputou a infração ao advogado da empresa Amtec** simplesmente pelo fato de tal pessoa ser procurador da empresa, ausente imputação de atos que possam ser enquadrados no artigo 50 do Código Civil e no artigo 135 do Código Tributário Nacional.*

*Salienta-se que o advogado não é nem mesmo representante da Amtec para a prática de atos comerciais. O advogado apenas representou a empresa no processo de reintegração de posse da turbina. Portanto, **é o interessado parte ilegítima para figurar no pólo passivo do lançamento em tela.***

Neste sentido, acórdão recorrido seguiu a mesma linha do Acórdão da DRJ para negar provimento ao Recurso de Ofício . Vejamos:

" Quanto à sujeição passiva, o voto condutor da DRJ foi certo, não só ao tratar dos dispositivos do CTN, do Decreto-lei nº 37/66 e do Código Civil pertinentes ao assunto, mas também nas suas conclusões, que seguem destacadas, verbis:

Em função dessas considerações, são imputáveis as infrações aduaneiras, indiscriminadamente, a administradores, representantes ou prepostos de pessoas jurídicas, exceto se demonstrada a ofensa por parte de tais pessoas it lei civil que rege as pessoas jurídicas, ou abuso de personalidade jurídica, manifesta em atos praticados com excesso de poderes ou infração a contrato social ou estatutos.

No caso concreto, a autoridade aduaneira imputou a infração ao advogado da empresa Amtec simplesmente pelo fato de tal pessoa ser procurador da empresa, ausente imputação de atos que possam ser enquadrados no artigo 50 do Código Civil e no artigo 135 do Código Tributário Nacional".

Portanto, acórdão recorrido buscou os mesmos fundamentos utilizados no acórdão da DRJ, em nenhum momento houve a discussão quanto a natureza do lançamento conter vícios de ordem formal ou material.

Por sua vez, o acórdão paradigma traz a discussão quanto a erro de identificação do sujeito passivo referente ao lançamento do ITR, que por equívoco na identificação do imóvel (erro de fato):

"A ação fiscal iniciou-se mediante procedimento de malha, conforme fls. 14/15, pelo qual a contribuinte foi intimada (fls. 11) a apresentar documentação que comprovasse as informações prestadas na DITR11997.

Por conseguinte, o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento".

Observe-se que no acórdão paradigma não houve discussão quanto ausência de provas da sujeição passiva. Houve de fato erro na identificação do sujeito passivo que não decorreu por ausência de prova, mas por indicação de sujeito passivo diverso.

Confrontando os acórdãos Recorrido e indicado como paradigma, entendo impossível deduzir divergência. As circunstâncias e similitudes fáticas dos respectivos julgados são distintas, impossibilitando o estabelecimento de comparações.

Sem embargo, convém destacar, que a divergência somente se caracteriza pela adoção de soluções diversas, em face de situações idênticas. Não é o caso dos acórdãos ora confrontados, que, como se viu, valoram circunstâncias fáticas distintas.

Neste sentido, O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (versão atualizada, pg.31) estabelece que:

"Tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Nesse contexto, também não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que por sua vez atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, quando o confronto é estabelecido entre acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos"

Cotejando os fundamentos dos respectivos votos, é forçoso concluir que as decisões recorrida e indicada como paradigma não divergem.

Quanto à segunda divergência suscitada, vejamos a ementa do Acórdão nº **3102-00.780**, paradigma, além de fragmentos dos votos em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:

"Período de apuração: 26/06/1998 a 26/09/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

É nulo, por vício formal insanável, o Auto de Infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.

Processo Anulado

Por sua vez, o acórdão paradigma traz a discussão quanto ao vício de identificação fato gerador, não sendo discutido qualquer questão sobre legitimidade passiva. Vejamos os fragmentos do acórdão paradigma:

"O presente procedimento fiscal, conforme sobejamente demonstrado, trata-se de imposição de multa decorrente da prática de infração administrativa ao controle das importações, caracterizada pela suposta falta de licenciamento do produto importado.

Em procedimento desse jaez, sob pena grave agressão ao direito de defesa da Autuada, é indispensável que a fiscalização indique o novo código tarifário do produto que importado. Sem esse dado básico, é impossível saber qual o regime tributário e administrativo estaria sujeito o dito produto, restando ainda prejudicado o direito de defesa da Autuada.

Percebendo, o gritante equívoco, corretamente a autoridade julgadora de primeiro grau devolveu os autos a Unidade da RFB de origem, para que fosse sanado tal vício. Acontece que, em situação dessa natureza, havendo inovação ou alteração da fundamentação da exigência, determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que a autoridade fiscal deveria lavrar auto de infração complementar, reabrindo o prazo para impugnação para, querendo, manifestar-se sobre os novos fatos. Eis o teor do citado preceito legal.

No caso presente, a autoridade fiscal reconheceu o equívoco cometido, porém, ao invés de proceder a lavratura do auto de infração complementar, em consonância com o citado preceito legal, limitou-se apenas em proferir o despacho de fl. 96".

Confrontando os acórdãos Recorrido e indicado como paradigma, entendo impossível deduzir divergência. As circunstâncias e similitudes fáticas dos respectivos julgados são distintas, impossibilitando o estabelecimento de comparações.

Considerando ainda que, o primeiro paradigma a questão da ilegitimidade passiva não foi decorrente de insuficiência de provas, mas por erro de identificação (ITR-matrícula), já o segundo paradigma, tratou de ausência de provas quanto ao fato gerador do tributo, não sendo tratado quanto a ilegitimidade passiva.

Diante do exposto, não conheço do Recurso da Fazenda Nacional.

Como fui vencido quanto ao conhecimento do Recurso, passo ao julgamento do mérito.

Com efeito, no presente caso, foi realizada a importação de uma turbina de avião pela VASP (Viação Aérea de sac. Paulo S.A.) sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária, através de contrato de arrendamento mercantil, figurando como exportador a empresa Amtec Corporation. Face a inadimplência generalizada da VASP, a Amtec constituiu advogado no Brasil para propositura de ação de reintegração de posse. Em seguida a VASP, deixou de cumprir o compromisso de reexportação da mercadoria, e a posse da mercadoria, por força da decisão judicial, já havia sido transferida à Amtec, lavrou-se o auto de infração contra o advogado da Amtec - **CARLOS GERALDO EGYDIO RAMEH**.

Neste passo, não cabe responsabilizar o procurador constituído para resolver uma questão de direito privado pela inadimplência das obrigações assumidas pelo importador, notadamente em razão de não ocorrência das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, cujo teor se extrai:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I-as pessoas referidas no artigo anterior;

II- -os mandatários, prepostos e empregados;

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas

jurídicas de direito privado.

Sem embargo, não se permite imputar infração ao advogado da empresa Amtec, simplesmente pelo fato de tal pessoa ser procurador da empresa, ausente imputação de atos que possam ser enquadrados no artigo 50 do Código Civil e no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Além disso, penso, que a verdadeira solidária seria a VASP, responsável pela importação, que deixou de cumprir os requisitos legais da importação e do regime aduaneiro de admissão temporária.

Deste modo, para formalizar a exigência do crédito tributário, se faz necessário a correta identificação do sujeito passivo da obrigação jurídica tributária.

Portanto, trata-se de um caso patente de vício material por erro de direito, quanto à interpretação legal do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, para inclusão do advogado no pólo passivo, não havendo qualquer vício na identificação formal ou instrumental.

A motivação do lançamento, portanto, pautou-se em um fato inexistente, qual seja, a inclusão do Advogado constituído para resolver uma questão de direito privado pela inadimplência das obrigações assumidas pelo importador.

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*.”¹

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.

“[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”².

¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 369.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 369-370.

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.

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.*³

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 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, já se pronunciou neste sentido, no Acórdão nº 9303-003.811, cuja ementa abaixo transcrevo:

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material.

Recurso Especial do Procurador Negado.

³ 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.

Processo nº 10314.004777/2007-48
Acórdão n.º **9303-004.639**

CSRF-T3
Fl. 15

Diante do exposto, considero que a nulidade do lançamento efetuado possui natureza material, razão pela qual nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto é como penso

(assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Trata o presente voto de divergência somente quanto ao conhecimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional. Com todo respeito ao voto do ilustre relator, discordo de suas conclusões.

No acórdão recorrido, decidiu-se que a ilegitimidade passiva do lançamento e a falta de provas do cometimento da infração são elementos que levam à nulidade do lançamento por vício de natureza material.

O primeiro acórdão paradigma apresentado, acórdão nº 303-30.909, entendeu de forma diversa no sentido de que o erro na identificação do sujeito passivo tem natureza de vício formal. Embora os acórdãos, recorrido e paradigma, tratam de situações fáticas de lançamento totalmente distintas, ao debruçarem sobre a natureza do vício, penso que os contornos fáticos do lançamento são irrelevantes para a caracterização da divergência. Portanto está confirmada a divergência no que toca às consequências ao lançamento em decorrência do erro de identificação do sujeito passivo.

Quanto à falta de provas da ocorrência da infração, penso que o segundo acórdão paradigma, acórdão nº 3102-00780, decidiu também em franca divergência ao acórdão recorrido. Transcreve-se abaixo a sua ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 26/06/1998 a 26/09/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

*É nulo, **por vício formal** insanável, o Auto de Infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.*

Processo Anulado

Apesar de os fatos também serem totalmente diferentes, como bem salientou o relator do presente processo, há divergência quanto a conclusão da natureza do vício ante a ausência de comprovação do ilícito. No acórdão recorrido entendeu-se que a falta de comprovação do ilícito gera nulidade por vício de natureza material, enquanto que no acórdão paradigma concluiu-se que o vício tem natureza formal.

Portanto, voto pelo conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Processo nº 10314.004777/2007-48
Acórdão n.º **9303-004.639**

CSRF-T3
Fl. 17
