



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

Processo nº 10314.011928/2009-86
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.380 – 3ª Turma
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria NATUREZA DO VÍCIO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO QUE CARECE DE MOTIVAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOXON COMERCIAL LTDA - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/08/2005, 12/09/2005, 18/10/2005, 03/02/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

A existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes não se declara sua nulidade.

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

A ausência de motivação enseja a nulidade do auto de infração por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado. Isso porque, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do fato tributário, configurando-se como vício 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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº **3402-003.657**, que possui a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/08/2005, 12/09/2005, 18/10/2005, 03/02/2006

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

O Auto de Infração é nulo por faltar informações essenciais à verificação da legitimidade das provas trazidas aos presentes autos que respaldaram a autuação, em preterimento ao direito de defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal, art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99 e art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72). Esta nulidade material macula integralmente o presente processo administrativo, vez que existente desde sua origem.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DA FORMALIDADE PRÉVIA PARA A CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

É necessária a prévia verificação pela fiscalização da impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo ou transferência a terceiros, para a aplicação da penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento (art. 73 da Lei nº 10.833/2003 e art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

É nulo o Auto de Infração lavrado em dissonância com a legislação aplicável, sem a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (art. 2º, parágrafo único, VIII e art. 53 da Lei nº 9.784/99).

Recurso Voluntário Provido

A Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, visando ao esclarecimento sobre a natureza do vício, material ou formal, que motivou a decisão pela nulidade do auto de infração, mas não foram admitidos.

No recurso especial, a Recorrente aduz divergência de interpretação da legislação tributária no tocante a três matérias: 1 – cerceamento do direito de defesa; 2 – natureza do vício; e 3 – vedação ao CARF para definir a natureza do vício.

O juízo de admissibilidade, às e-fls. 660-665, deu seguimento parcial ao recurso em relação as seguintes matérias: **1 – cerceamento do direito de defesa; e 2 – natureza do vício.**

A Contribuinte apresentou minuta de Contrarrazões, às e-fls. 677-685, requer a improcedência do Recurso interposto pela Fazenda Nacional, devendo o acórdão recorrido ser mantido na íntegra.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

In caso, trata o presente processo de auto de infração para a exigência de tributos de comércio exterior, relativos a importações realizadas nos anos de 2005 e 2006, com fundamento no recolhimento insuficiente de tributos e na apresentação de documentos falsos para amparar o desembaraço dos bens.

O auto de infração foi lavrado a partir de representação realizada pela Alfândega de Santos, após fiscalização realizada em uma comissária de despachos que prestou o serviço de desembaraço aduaneiro para a empresa autuada.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso voluntário, para anular o lançamento por vício material.

Cerceamento do Direito de Defesa

Com efeito, para a recorrente, a jurisprudência tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Contudo, entendo que assiste razão a Recorrente, ao analisar na íntegra os presentes autos, repita-se todas as laudas, observa-se que a Contribuinte foi cientificada de todas as acusações imputadas pela Autoridade Fiscal, tais como: descrição dos fatos, infração imputada, bases legais do tributo, correção monetária, da multa de ofício, dos juros de mora, às e-fls. Confira-se:

"LOXON COMERCIAL LTDA é empresa situada na rua Solon, nº 251 — bairro Bom Retiro, cidade de São Paulo/SP, inscrita no CNPJ/MF sob no

04.243.918/0001-12, tendo como atividade cadastrada "comércio atacadista de equipamentos e artigos..." — CNAE 4649-4-01.

Conforme consulta no Sistema da RFB, a sociedade é composta, na proporção de 1,00%, pelo sócio Aurélio Vieira de Gouveia, inscrito no CPF/MF sob nº 011.627.768-89, residente na Rua Mário dos Anjos nº 45, Bairro Imirim, Cep: 02467-062, Município de São Paulo, Estado de São Paulo e na proporção de 99% pela sócia Derrywest Sociedad Anonima, qualificado como pessoa jurídica do exterior.

Em 10/08/2009 o Dossiê Nº 110/2009, foi distribuído para mim. Em 12/08/2009 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Nº 0815500-2009-02260-0, conforme fl. 02.

A fim de obter informações acerca da documentação retromencionada foram enviadas à Empresa e ao Sócio-Administrador o Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Intimação solicitando as faturas das Declarações de Importações fruto da Representação.

O termo de início de ação fiscal e a intimação fiscal foram somente recebidas, quando enviadas ao Sócio-Administrador, a empresa retornaram-se como mudou-se. (fls. 03 a 06)

A empresa apresentou a documentação solicitada em 14/09/2009, sendo que foram extraídas cópias e as originais foram anexadas à Representação para Fins Penais (fls. 293 a 389).

A entrega a esta fiscalização, através da "Operação Pinóquio", de mais de uma fatura comercial com o mesmo número, e a documentação entregue pelo próprio contribuinte, contendo alterações nas descrições e/ou valores constituem provas materiais de que ocorreu a construção das faturas no Brasil.

Com isso, constato nesta fiscalização a falsidade formal e material das faturas comerciais, oportunizada, dentre outras irregularidades apontadas, por meio de ajustes maléficos ao Erário, oportunizando não só a declaração de prego adjeto para as mercadorias importadas, como também a errônea discriminação destas.

Concluimos então, que os pregos constantes na faturas comerciais, utilizadas como documentos, não representam o valor de negociação estabelecido entre as partes, importador e exportador, o que caracteriza a falsidade ideológica deste documento. Ao inserir valores aviltados em documento necessário ao despacho aduaneiro o importador cometeu fraude de valor alterando a base de cálculo dos tributos incidentes na importação. Tem-se, portanto, falsidade ideológica documento necessário ao despacho aduaneiro, infração punível com pena de perdimento das mercadorias

Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, Art. 618, Inciso VI.

(...)

VI — Penalidades e Enquadramentos Legais

Por todo o exposto, propõe-se aplicação da PENA DE PERDIMENTO DAS

MERCADORIAS, por uso de documento falso necessário ao desembaraço , mediante fraude ou simulação, conforme previsto no Regulamento Aduaneiro art. 618, incisos VI.

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § .1º 2, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 59): VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;"

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 23, inciso IV, e parágrafo 10, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo art. 604, inciso II e 618, incisos inciso VI, do Decreto nº 4.543/02, arts. 94, 95, 96, inciso II, III e 113 do Decreto-Lei nº 37/66; art.23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 602, 603, 604, inciso II, 615, 616, 627 e 690 do Decreto nº 4.543/02. Art. 71, 72 e 73 da Lei Nº 4.502, de 1964 e art. 84 da Medida Provisória Nº 2.158-35, de 2001. Art. 1º inciso III § 4º do Decreto Lei Nº 37/66.

(...).

Esses fatos, seriam suficientes para afastar a nulidade por cerceamento do direito de defesa, uma vez que como mencionado foram identificadas supostas práticas de falsificação de documentos com o escopo de subfaturar o valores de bens importados pela Contribuinte.

Ademais, não bastasse o fato acima, a Contribuinte apresentou impugnação demonstrando total conhecimento das acusações imputadas pela Autoridade Fiscal, em que pese o trabalho fiscal não fundamentar no Auto de Infração como obteve a prova dos documentos indiciários do suposto ilícito.

Ressalto que a Contribuinte, em sua peça impugnatória, não reclamou de ter seu direito de defesa cerceado (Impugnação e-fls 455-469), por sua vez, a decisão recorrida, em seu *decisum*, desorganizado e confuso, redige a seguinte ementa:

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA. O Auto de Infração é nulo por faltar informações essenciais à verificação da legitimidade das provas trazidas aos presentes autos que respaldaram a autuação, em preterimento ao direito de defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal, art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99 e art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72). Esta nulidade material macula integralmente o presente processo administrativo, vez que existente desde sua origem.

Em suas razões de decidir fundamenta o seguinte:

Com isso, com razão a Recorrente ao pleitear a nulidade do Auto de Infração, por ter sido claramente prejudicada no exercício do contraditório e da ampla defesa, em contrariedade ao art. 5º, LV, da Constituição Federal e art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99.

Não se está aqui afastando a possibilidade de utilização de prova emprestada, cuja utilização é perfeitamente válida no processo administrativo fiscal,

em especial à luz do art. 24 do Decreto 7.574/2011, que admite "todos os meios de prova admitidos em direito" para comprovar a verdade dos fatos. Entretanto, a validade quanto ao uso da prova emprestada no processo administrativo deve observar o contraditório, à luz do art. 372 do Código de Processo Civil/2015, aplicado aqui subsidiariamente na forma do art. 15 daquele mesmo diploma legal

No presente caso, não tendo sido oportunizado à Recorrente verificar a origem da coleta dos documentos que foram considerados essenciais pela fiscalização para a lavratura do auto de infração, vez que sem qualquer referência ao número de processo administrativo ou criminal onde teriam sido obtidas, ela foi tolhida do seu direito ao contraditório e à ampla defesa no presente processo, em especial quanto à verificação da licitude da prova aqui apresentada, na forma exigida no já mencionado art. 24 do Decreto n.º 7.574/2011.

Desta forma, por faltar informações essenciais à verificação da legitimidade das provas trazidas aos presentes autos que respaldaram a autuação, entendo que o Auto de Infração é nulo³, na forma do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72⁴, por ter preterido o direito de defesa da Recorrente. Esta nulidade material macula integralmente o presente processo administrativo, vez que existente desde sua origem.

Além deste vício na documentação/informações suporte do Auto de Infração, vislumbra-se ainda outro vício que macula integralmente a autuação: o descumprimento da formalidade prévia para a conversão da pena de perdimento em multa, vez que não confirmado originariamente pela fiscalização a impossibilidade de apreensão da mercadoria".

Sem embargo, a redação da decisão recorrida na busca insana de anular o auto de infração, se equivoca quanto as razões de decidir, emergindo-se em uma discussão entre nulidade quanto ao cerceamento do direito de defesa e o vício contido na fundamentação do Auto de Infração, por sua vez, o trabalho fiscal também não fez seu trabalho de modo correto, deveria fundamentar e instruir ação fiscal com todos os elementos contidos na acusação.

Nesta E. Câmara Superior julgamos questões de direito, espera-se que a instrução processual seja adequada, para que se obtenha uma decisão correta e imparcial.

Na espécie, nos dizeres do Ilustre ex Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, *"trata-se de aplicação do princípio da instrumentalidade das formas, que afirma que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes não se declara sua nulidade¹".*

Como o direito a ampla defesa da Contribuinte não foi prejudicado, era ciente das acusações, se defendeu da maneira em que foi instruída a ação fiscal, repita-se carente de motivação, não vislumbro cerceamento do direito de defesa.

¹ Acórdão nº 9303-003.371, julgado em 11/12/2015

Qualificação do vício do lançamento

Observa-se que os fatos analisados no acórdão recorrido, nas conclusões do voto condutor, que se dá provimento ao recurso voluntário em razão da nulidade do lançamento e do processo administrativo pelos **vícios materiais** encontrados – falta de informações essenciais à verificação da legitimidade das provas e falta de prévia intimação para apresentação das mercadorias sujeitas à perdimento. Esses vícios relacionam-se, na primeira situação, com a descrição/comprovação do fato gerador e, na segunda situação, com um problema em procedimento prévio ao lançamento.

Quanto aos paradigmas, apontam para um lançamento no qual se utilizou fundamentação legal incorreta, de tributo diverso, configurando erro na motivação do ato. A falta de motivação do ato administrativo é entendida, conforme consta da ementa, descrição imprecisa dos fatos. O acórdão paradigma nº 203-09.332, trata de vício que se relaciona com a caracterização do fato gerador e que gerou nulidade **por vício formal**.

Com efeito, o lançamento carente de motivação válida é nulo por vício material.

A doutrina bem elucida a questão referente aos pressupostos de motivação do lançamento, merecendo a transcrição dos 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.*²

Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez, sustentam 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

² 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>.

do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial”³.

Como visto, para se formalizar o Auto de Infração, se faz necessário obedecer os seguintes requisitos: (i) necessária subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, à hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo; (ii) a descrição dos fatos é elemento fundamental do material probatório; (iii) as conclusões do auto de infração devem estar juridicamente validadas.

Tais requisitos, vão ao encontro do que dispõe 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.

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

Sem embargo, 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 PROVAS e, por conseguinte, desprovido de motivo/motivação.

Recorrendo à literatura administrativista, 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)⁴.

Com fundamento nesta classificação, é possível distinguir os pressupostos formalísticos ou de formalização dos elementos objetivos e lógicos - motivo, requisitos procedimentais e causa.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁵, leciona que 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*”.

Dessa forma, não se está diante de mero exercício lógico-racional de natureza argumentativa, tendente à elucidação ou a complementação de um procedimento anterior, mas

³ 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.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

de alteração do conteúdo do próprio ato administrativo, o que não se coaduna com a disciplina do art. 142 do CTN acima reproduzido.

Leandro Paulsen, aborda a matéria no mesmo sentido, *in verbis*:

***Vício Formal x vício material.** Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e 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 (que pressupõe a sustentação em provas).

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.

No sentido de que a ausência de motivação acarreta a nulidade do auto de infração por vício material, há vários precedentes do CARF:

Acórdão nº 9303-004.583, Relator Rodrigo da Costa Pôssas

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA 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 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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3301-004.178, Relatora Semíramis de Oliveira Duro

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. A ausência da descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a lavrar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material.

Portanto, a ausência de motivação e de provas alcança a própria substância do fato tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal do lançamento.

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.

Processo nº 10314.011928/2009-86
Acórdão n.º **9303-008.380**

CSRF-T3
Fl. 702

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito