



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.000949/2008-66
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-009.367 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BERNARDES & ALVES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 21/02/2003, 21/03/2003, 21/04/2003, 21/05/2003, 31/05/2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente 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 Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º. 3802-001.762, de 21 de maio de 2013 (fls. 01 a 10 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, declarou nulo, por vício material, o lançamento tributário.

A discussão dos presentes autos tem origem no lançamento relativo à multa por falta de entrega da Declaração de Informações sobre Produtos Industrializados para o Setor de Bebidas (DIPI – Bebidas) no valor total de R\$ 158,25.

Consta da descrição dos fatos e enquadramento legal que a fiscalizada foi inicialmente intimada a regularizar sua situação fiscal em relação à entrega da DIPI- Bebidas relativa aos períodos já referidos, e que comunicou que não foi possível transmiti-las.

Devidamente cientificado, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- os autuantes realizaram o procedimento de fiscalização que deu azo ao presente lançamento fora da sede do impugnante, que no presente caso, o procedimento colide com fundamento legal da maior importância, aquele que determina ser o domicílio do sujeito passivo o local do exame dos documentos;

- as regras de decadência previstas no CTN aplicam-se ao crédito tributário pertinente ao IPI, inclusive quanto à multa. Sendo assim, para a penalidade prevista no art. 499,

inciso I, do RIPI o prazo decadencial aplicável é aquele inserto no art. 150, § 4º, do CTN, como no caso presente o lançamento só veio a se aperfeiçoar em 21/06/2008, com regular notificação do sujeito passivo, o crédito tributário constituído, relativamente aos períodos cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a junho de 2003, é absolutamente improcedente, já que alcançados pelos efeitos irreversíveis do instituto da decadência tributária, tendo em conta que ao final de cada período (dia 20 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador),

- caso fosse devida, a multa já poderia ter sido lançada. A multa, mesmo quando lançada isoladamente, deve ter, quanto a decadência, a mesma forma de contagem do prazo do tributo correspondente;

- a multa prevista no art. 499, inciso I, do RIPI, possui caráter compensatório, de forma a compensar eventual prejuízo ao erário pelo não pagamento do imposto (IPI) em razão da não utilização dos selos de controle. No caso dos autos, tal multa é incabível, já que, conforme atestaram os próprios fiscais autuantes, o contribuinte recolheu corretamente o IPI devido em razão das vendas dos produtos correspondentes. Além do mais, se não apresentou a Declaração Especial de Informações, conforme exigido pela referida IN (IN nº 22/1995), o fez não por vontade sua, mas como forma de dar continuidade às suas atividades, uma vez que ainda no ano de 2001, requereu junto à Delegacia da Receita Federal em Imperatriz (MA) o Registro Especial de que trata o art. 1º, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.593/77, no que não foi atendida por aquele órgão, que fez exigências que naquela ocasião ela não poderia atender. Uma vez negado o registro especial de selo, fica o sujeito passivo vedado à prática da mercancia dos produtos por ele produzidos, o que importa, na prática, em inviabilizar por completo suas atividades comerciais.

Requer, ao final, que seja julgado nulo e/ou improcedente o lançamento. Se não que seja reconhecida a decadência com relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a junho de 2003, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A DRJ em Belém/PA julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, declarou nulo, por vício material, o lançamento tributário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 21/02/2003, 21/03/2003, 21/04/2003, 21/05/2003, 31/05/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DE EXAME E LAVRATURA. REPARTIÇÃO FISCAL. NULIDADE. AUSÊNCIA.

Dispondo a Administração Tributária dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário, inexistente óbice à lavratura do auto de infração na sede da repartição fiscal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, por ser a constituição da multa regulamentar de competência exclusiva da autoridade lançadora, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DIPIBEBIDAS. FALTA DE ENTREGA. MULTA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O sujeito passivo que deixar de apresentar, no prazo fixado, declaração fiscal exigida sujeita-se à imposição da multa prevista.

Entretanto, a correta formatação e delimitação dos elementos fundamentais da exação fiscal é requisito essencial à constituição regular da relação jurídico-tributária material, nos termos do art. 142 do CTN, restando, desta forma, nulo, por vício material, o lançamento carente desse requisito.

PROCESSO ANULADO.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 215 a 230) em face do acórdão recorrido que declarou nulo o lançamento tributário, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à declaração de nulidade do lançamento por vício material, em decorrência de erro na indicação da fundamentação legal do lançamento tributário.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma os acórdãos de n.ºs 1401-000.894 e 1802-001.296. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 232 a 234, sob o argumento que a decisão recorrida de fato, no caso de erro na indicação da fundamentação legal do lançamento tributário declarou-o nulo por vício material; por outro lado, nos acórdãos paradigmas a existência de tal erro não implicou na nulidade do lançamento.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte foi cientificado da admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 238 a 240), mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 232 a 234.

Do Mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional concerne à declaração de nulidade do lançamento por vício material, em decorrência de erro na indicação da fundamentação legal do lançamento tributário.

Entendo que o Acórdão Recorrido não merece reparos, assim, adoto as razões de decidir do referido acórdão, cujos exertos, para fins de esclarecimento, reproduzo a seguir:

Da multa pela falta de entrega da DIPIBebidas

O auto de infração em tela (fl. 150) apresenta como supedâneo normativo para a multa os seguintes dispositivos do então vigente Decreto n.º 4.544/02 (RIPI/02):

Art. 368. Os documentos de declaração do imposto e de prestação de informações adicionais serão apresentados pelos contribuintes, de acordo com as instruções expedidas pela SRF.

.....
Art. 507. Serão punidos com a multa de R\$ 31,65 (trinta e um reais e sessenta e cinco centavos), aplicável a cada falta, os contribuintes que deixarem de apresentar, no prazo estabelecido, o documento de prestação de informações a que se refere o art. 368 (Decreto-lei n.º 1.680, de 1979, art. 4º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 30).

.....
As Instruções Normativas aplicáveis à época traziam as seguintes disposições de interesse:

Instrução Normativa SRF n.º 09, de 1998:

Art. 3º A falta da apresentação da DIPIBebidas no prazo fixado sujeitará a pessoa jurídica à multa referida no art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 22, de 1995, exigida por meio de notificação.

Instrução Normativa SRF n.º 22, de 1995:

Art. 2º A falta de apresentação da DIPIBebidas importará na aplicação da penalidade prevista no art. 4º do DecretoLei n.º 1.680, de 28 de março de 1979.

Entretanto, para o período em referência (fatos geradores em 21/02/2003, 21/03/2003, 21/04/2003, 21/05/2003, 31/05/2003) já vigia o artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mêscalendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

.....

Dessa forma, sendo incontroversa a falta de apresentação pelo sujeito passivo das informações relativas à declaração em epígrafe, caracterizada portanto infração à legislação tributária cuja responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato (artigo 136 do CTN) , caberia a imposição pela autoridade fiscal da multa prevista pela supracitada Medida Provisória.

Com efeito, em lançamento efetuado pela mesma autoridade fiscal para períodos subseqüentes (fatos geradores em 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 28/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004, 31/01/2005) nos autos do processo fiscal n.º 10325.000948/200811, aplicou-se a novel multa com fundamento na recém

editada Instrução Normativa SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003, DOU de 05 de maio de 2003.

Ora, a multa prevista no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, não se trata de norma de eficácia limitada a exigir a edição de ulterior Instrução Normativa para sua aplicação. Com efeito, possuindo eficácia plena, a sua aplicabilidade se dá de forma direta, imediata e integral.

Em conseqüência, sendo a correta formatação e delimitação dos elementos fundamentais da exação fiscal requisito essencial à constituição regular da relação jurídicotributária material, nos termos do art. 142 do CTN, há que se reconhecer a ocorrência de vício material no lançamento em estudo.

Explico.

O vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização. Já o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Nesse ponto, convém trazer à colação, inicialmente, o ensinamento do festejado De Plácido e Silva, que, em sua obra Vocabulário Jurídico, ed. Forense, 1991, p. 489, categoriza os vícios jurídicos em vícios de forma e de fundo:

*Os vícios de forma, **embora concernentes a formalidades exteriores, ou solenidades extrínsecas**, não se confundem com os vícios dos documentos decorrentes de borrões, raspaduras, entrelinhas não ressaltadas, riscos, ou emendas, em lugares substanciais.*

(...)

Os vícios de fundo bem se distinguem dos vícios de forma, referindo-se a formalidades habilitantes e a requisitos elementares à validade do ato, enquanto os vícios de forma se referem aos elementos de composição instrumentária e às solenidades prescritas para essa composição (grifei)

Tratando do instituto da decadência, José Eduardo Soares de Melo, em sua obra Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 2004, p. 291, assim se manifesta:

"Nesta situação, o Fisco realiza o lançamento que, em razão de impugnação do sujeito passivo, ou espontânea manifestação fazendária implica ulterior decisão (administrativa ou judicial), que julga pela sua impropriedade de cunho formal, como é o caso de preterição de direito de defesa. Em consequência, ao Fisco é reaberto um novo prazo de cinco anos para proceder a novo lançamento, sanando a irregularidade (formal), revelando-se nítida e excepcional interrupção de decadência, uma vez que se reinicia toda a contagem desse prazo desprezando-se o lapso de tempo anterior.

Inaplicável essa diretriz se a decisão julgou improcedente a insubsistência do lançamento por vício material, analisando o conteúdo da exigência tributária.

o
que se dá quando inexistem provas práticas do fato gerador; a atribuição de responsabilidade tributária a quem não a tenha legalmente; Se a decisão for
proferida após cinco anos dos fatos, opera-se a decadência."

De forma semelhante, Manoel Antonio Gadelha Dias, em "O vício formal no lançamento tributário", publicado na obra "Direito Tributário e Process Administrativo Aplicado", Ed. Quadier Latin, 2005, p. 345/6, traz as seguintes anotações respeito da matéria:

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto 70.235/72, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1.º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2.º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito à requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art.142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Assim, a valoração jurídica equivocada do fato jurídico tributário, a lavratura de auto de infração por agente incompetente ou a indicação errada do sujeito passivo da obrigação tributária levam à nulidade do lançamento, cabendo à Administração Tributária, uma vez declarada a nulidade por decisão administrativa ou judicial, se for o caso, sanar o vício mediante a formalização de outro lançamento, agora sem o defeito apontado, desde, é claro, que a Fazenda Pública não tenha decaído do direito de fazê-lo.

Nessa hipótese, a decretação da nulidade do lançamento não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Em verdade, para fins da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, deve a administração tributária considerar como inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência contida no art.173, I, ou a regra própria prevista para os casos disciplinados pelo art.150, parágrafo 4.º., ambos do CTN, ou ainda regra específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.”

Nesse sentido, vejamos decisões desse Conselho Administrativo:

ERRO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO

Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base cálculo do imposto lançado, cancelasse o auto de infração para que outro seja feito em boa e devida forma. Lançamento cancelado. (1º CC6ª Câmara; Acórdão n.º 106DF 12150; Rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto; decisão unânime em 21/08/2001)

LANÇAMENTO NULIDADE VÍCIO MATERIAL DECADÊNCIA

Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, §4º, do CTN. (1º CC2ª Câmara; Acórdão n.º 10247201; Rel. Cons. Silvana Mancini Karam; decisão em 10/11/2005)

PAF — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — ERRO

NA BASE DE CÁLCULO — Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponible o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando com a alíquota, definir o valor a ser , recolhido.

Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face ao erro em sua quantificação não

prospera o lançamento. Recurso Provido. (1º CC8ª Câmara; Acórdão n.º 10808865;

Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; decisão unânime em 25/05/2006)

VÍCIO MATERIAL Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (1º CC2ª Câmara; Acórdão n.º 10247829;

Redator Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva; decisão em 16/08/2006)

NULIDADE VÍCIO MATERIAL . ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO. Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração.Preliminar acolhida. (1º CC2ª Câmara2ª Turma Especial; Acórdão n.º 19200015; Rel. Cons. Sidney Ferro Barros; decisão unânime em 08/09/2008)

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VICIO MATERIAL. NULIDADE. A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. (2ª Seção4ª Câmara1ª Turma; Acórdão n.º 240100036; Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; decisão em 03/03/2009)

Portanto, o vício material tem natureza substancial, logo, alheio, em sua essência, à forma. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a

identificação do sujeito passivo, definidos no caput, do art. 142, do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, pois sua delimitação precisa é condition sine qua non à existência d obrigação tributária em concreto.

Dessa forma, caracterizado vício na fundamentação legal do lançamento que afeta a própria substância do ato uma vez que relacionado à carente formatação e delimitação da infração apurada, há que se reconhecer a ocorrência de vício material e se declarar a nulidade do lançamento em epígrafe.

O lançamento, além de descrever com clareza as infrações nele apontadas, deve ser formulado de acordo com a legislação que rege o tributo, sob pena de sua nulidade.

O princípio do devido processo legal traz, em si, não só o princípio da legalidade, mas também o do contraditório, da ampla defesa. Em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de relevante importância na relação Fisco e contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados.

Diante das razões expostas, é de se concluir que o auto de infração encontra-se eivado de vício de nulidade material, por descumprir o requisito previsto no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72. A ausência de formalidades e da aplicação indevida de penalidades implica a nulidade, do lançamento.

Esta turma julgadora enfrentou a matéria em 26 de abril de 2016, no Acórdão n.º 9303003.811, da lavra da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, 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.

Portanto, sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal 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, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Diante do exposto, considero nulo o lançamento e por natureza material, razão pela qual nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran