



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

**Processo n°** 10494.000440/2009-52  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.794 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de setembro de 2017  
**Matéria** II/IPI CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** IRWIN INDUSTRIAL TOOL FERRAMENTAS DO BRASIL LTDA (atual denominação da empresa TOMKI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 08/06/2007 a 27/05/2009

EFEITOS DA CONSULTA FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL. ARTIGO 48 DO DECRETO Nº 70.235/72. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo tem o direito de não ter instaurado contra si nenhum procedimento fiscal relativo à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência.

O Lançamento é nulo, decorrente de vício material, carente de motivação válida, afronta a expressa disposição legal, contida no artigo 48 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3202-000.622**, proferido pela 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu, por maioria de votos, anular o auto de infração por vício material.

Transcrevo, inicialmente, parte que interessa do excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 01 a 113) lavrados com vistas à constituição de crédito tributário referente a falta de recolhimento de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação, exigências essas acrescidas de multa de ofício proporcional a 75% do valor não recolhido e juros moratórios, além de multa regulamentar e proporcional a 1% do valor aduaneiro, em virtude de o interessado em epígrafe ter importado, no período entre 08/06/2007 a 27/05/2009, através das diversas declarações de importação listadas à fl. 29, conjuntos de baldeespremedor de diversos modelos, e suas partes, marca WAVEBRAKE, e classificado esses produtos no código NCM 8451.80.00 da TEC, ao passo que a classificação tarifária correta dá-se no código NCM 3926.90.90 da TEC.*

*Regularmente cientificado da exação em 11/09/2009 (fl. 04), o sujeito passivo irredimido apresentou, em 13/10/2008, os documentos colacionados às fls. 1152 a 1179 e a impugnação de fls. 1149 a 1151, onde, em síntese:*

*Arguiu a nulidade do Auto de Infração hostilizado, ao argumento de que, em razão de existir fundada dúvida acerca da classificação fiscal das mercadorias que importa, apresentou requerimento para solução de consulta à Receita Federal do Brasil, em 30/06/2009, tendo sido, então, surpreendido pela cobrança das exigências formalizadas no presente lançamento, e que dizem respeito à mesma matéria que foi objeto do processo consultivo, quando, ainda, não haviam sido ultrapassados trinta dias da ciência da Solução de Consulta nº 37/09, o que é vedado pelo art. 48 do Decreto n.º 70.235, de 1972.*

O acórdão da decisão recorrida restou assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 08/06/2007 a 27/05/2009*

*CONSULTA FISCAL. EFEITOS. ALCANCE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ART. 48 DO DECRETO N° 70.235/72.*

*O sujeito passivo tem direito subjetivo de não ter instaurado contra si nenhum procedimento fiscal relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão definitiva da consulta.*

*Por conseguinte, em decorrência de vício material, é nulo o auto de infração, lavrado para exigir tributo sobre a matéria objeto de consulta, em desrespeito às balizas temporais do art. 48 do Decreto n° 70.235/72. Precedente: Acórdão n° 20177.473 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, proferido no Processo n° 10920.000773/200238, em 16/02/2004.*

***Recurso Voluntário provido.***

Inconformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que:

*"efetuando-se uma interpretação sistemática da legislação referente a Consulta bem como quanto a sua finalidade, qual seja, a de resguardar o contribuinte em dúvida quanto a correta posição a ser adotada, o que a investe de um caráter nitidamente preventivo e não retroativo, nota-se que os efeitos desta consulta apenas podem ocorrer a partir da decisão, admitindo-se somente e por força de lei, sua aplicação a partir do protocolo da mesma".*

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, aponta como paradigmas os acórdãos n°s **301-31.709** e **3102-00.568**. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, o Presidente da 2° Câmara, deu seguimento ao recurso, fls. 1399/1400.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo a inadmissibilidade do recurso, por ausência de pressupostos de admissibilidade, conforme previsto no artigo 68 da Portaria n° 256/09.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito especialmente pela possibilidade ou não da autoridade lançadora instaurar procedimento fiscal em relação à matéria objeto de consulta fiscal antes de transcorridos o prazo de 30 dias da ciência da solução de consulta, nos termos do que prescreve o artigo 48 do Decreto nº 70.235/72.

No caso em espécie, a Contribuinte protocolizou junto ao Fisco pedido de Consulta Fiscal sobre legislação tributária em 30/06/2009 e a resposta da solução de consulta foi exarada em 12/08/2009 (fl. 1.135). A Autoridade Fiscal iniciou procedimento de fiscalização e lançamento em 06/07/2009 (fl. 1.132) a ciência da autuação fiscal ocorreu em 11/09/2009 (fl. 04).

Neste sentido, o artigo 48 do Decreto 70.235/1972, assim dispõe:

*Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:*

Com efeito, a decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário por entender que o sujeito passivo tem direito subjetivo de não ter instaurado contra si nenhum procedimento fiscal relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente a data da ciência da decisão definitiva da consulta.

Antes do julgamento da lide, conveniente se faz, trazer algumas considerações acerca do instituto da Consulta Fiscal Tributária.

O processo de consulta no âmbito Federal foi instituído pelo Decreto nº 70.235/72, até 1996, o instituto da consulta na Secretaria da Receita Federal era regido pelos artigos 46 a 58 do mesmo diploma.

O Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, ou seja, sendo norma anterior materialmente compatível com a nova Constituição, foi esta acolhida, ficando confirmadas sua vigência, validade e eficácia.

Salienta-se ainda que, sendo ato normativo exarado pelo Poder Executivo, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico com força de lei ordinária em razão da matéria, em virtude da norma inserida no art. 22, I, da Constituição, que estabelece a competência da União para legislar sobre o processo.

Em pleno vigor o Decreto 70.235/72, é composto de quatro capítulos: o primeiro e o segundo tratam do processo administrativo e do processo de consulta; cuida das nulidades no capítulo terceiro; ficando o quarto com as disposições finais.

O processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal foi regulado pela lei nº 9.784, de 29/1/1999, com a seguinte ressalva, no art. 69: “*continuarão a reger-se por lei própria, aplicando se- lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta lei*”.

Assim, mesmo com o advento desta lei, prevalecem as regras do Decreto nº 70.235/72, para os processos Administrativos de Consulta Fiscal . A lei nº 9.884/99 contém os princípios e preceitos que complementam o Decreto nº 70.235/72, e norteiam a conduta dos agentes públicos investidos das funções inerentes à Administração Pública. Transcrevo o art. 2º da referida lei:

*Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito;*

*II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;*

*III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;*

*IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;*

*V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;*

*VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;*

*VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;*

*VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;*

*IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;*

*X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;*

*XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;*

*XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;*

***XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.***

Qualquer pessoa, física ou jurídica, pode em princípio, formular consulta tributária junto à Secretaria da Receita Federal, pois o direito de petição é uma garantia constitucional, entretanto, para a consulta ser respondida por meio de uma solução, isto é para que seja considerada eficaz, deve ser formulada dentro dos ditames da legislação que rege a matéria.

Como visto, a Contribuinte com objetivo de dirimir suas dúvidas da correta aplicação da legislação tributária, formalizou junto a Secretária da Receita Federal consulta fiscal sobre qual NCM utilizar em seus produtos. Por outro lado, passados 7 dias do protocolo, a Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração.

Ao meu sentir, o Auto de Infração é nulo, em detrimento do artigo 48 do Decreto 70.235/1972. Essa assertiva, vai ao encontro do que o Ilustre Julgador da DRJ/SC Gustavo Lima Santos Souza, apresentou em sua declaração de voto . Vejamos:

*"Discordo do Voto do eminente relator por entender que: 1) por entender que os efeitos da consulta se aplicam tanto a fatos geradores pretéritos quanto a futuros, e 2) à época da autuação fiscal, a contribuinte ainda estava no lapso temporal do artigo 48 do Decreto 70.35/1972.*

*O Voto vencedor cita como fundamento da decisão o artigo 48 do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.35/1972) para limitar os efeitos da consulta somente para fatos geradores futuros à protocolização da consulta.*

*Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso; II - de decisão de segunda instância.*

*No entanto, o artigo acima citado não estabelece qualquer limitação temporal aos fatos geradores abarcados pela consulta, ou seja, o artigo acima não determina qualquer termo inicial de forma a afastar atos pretéritos dos efeitos da consulta.*

*Assim, diante de consulta regularmente formulada, a contribuinte consulente tem a garantia de não instauração de qualquer procedimento fiscal e tem a prerrogativa da espontaneidade para adimplir eventual crédito tributário em até trinta dias da intimação da decisão final do processo de consulta.*

*Conforme exposto no relatório, a contribuinte protocolou pedido de consulta em 30/06/2009, cuja decisão foi exarada em 12/08/2009 (fl. 1135), sendo que, em 06/07/2009 (fl. 1132), houve início de procedimento fiscal que resultou em autuação fiscal cuja intimação se deu em 11/09/2009 (fl. 04).*

*Uma vez que a consulta foi protocolada em 30/06/2009 e a decisão administrativa foi exarada em 12/08/2009, somente poderia ser iniciado procedimento fiscal contra a contribuinte a partir de 12/09/2009, e não como ocorreu no presente caso: procedimento em 06/07/2009 com intimação de auto de infração em 11/09/2009. Ademais, provavelmente, a contribuinte não foi intimada no dia da decisão da consulta (12/08/2009), o que postergaria o prazo para início de procedimento fiscal.*

*Logo, diante da ausência de comando legal que expressamente afaste dos benefícios da consulta fatos geradores pretéritos, deve-se interpretar o comando legal de forma a incluir os mesmos, ainda que tal interpretação seja na forma in dubio pro reo ou contribuinte, prevista no artigo 112 do Código Tributário Nacional.*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

*Como extensão do artigo 112 acima, deve-se perquirir o significado da expressão "espécie consultada" presente no artigo 48 do Decreto 70.35/1972 (PAF).*

*O Decreto 70.35/1972 não define o que seja a "espécie consultada" citada no artigo 48.*

*Ademais, não se pode ignorar que, ao tratar das mercadorias importadas (fls. 35), a fiscalização expressamente cita o processo de consulta como elemento acusatório, informando explicitamente que diversas mercadorias objetos da autuação fiscal são similares à mercadoria especificada na consulta e que eventuais diferenças são irrelevantes para efeito de classificação fiscal.*

***Por todo o exposto, voto no sentido de julgar procedente a impugnação".***

Com efeito, trata-se, portanto, de lançamento carente de motivação válida, afronta a expressa disposição legal, contida no artigo 48 do Decreto nº 70.235/72.

Neste sentido, a doutrina bem elucidada 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."*<sup>1</sup>

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 do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial"*<sup>2</sup>.

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.*

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza 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.

Sem embargo, o procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração deve se pautar na verificação da efetiva obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação legal e, por conseguinte, desprovido de motivo.

Recorrendo a 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)<sup>3</sup>.

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 Mello<sup>4</sup>, 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”.

Neste contexto, não se está diante de um 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 acima reproduzido.

Leandro Pausen, 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.<sup>5</sup>

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.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, anulando o lançamento por vício material.

É como voto.

<sup>3</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

<sup>4</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

<sup>5</sup> 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 10494.000440/2009-52  
Acórdão n.º **9303-005.794**

**CSRF-T3**  
Fl. 1.427

---

(assinado digitalmente)

Demes Brito