



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.000994/2004-86
Recurso Embargos
Acórdão nº **3401-010.260 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de novembro de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO MARCOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/09/1997, 18/11/1997, 22/03/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE DISPOSITIVO E VOTO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. EFEITOS INFRINGENTES. NÃO CABIMENTO.

Havendo divergências entre dispositivo e voto do acórdão, faz-se necessário o acolhimento dos embargos para que o erro seja sanado, de forma a garantir que o dispositivo reflita de forma fiel o que foi decidido pelo colegiado e, assim, evitando qualquer problema na liquidação dos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade apontada.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Versa o presente sobre Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 65, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 em face do **Acórdão nº 3401-008.693**, de 28/01/2021, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/09/1997, 18/11/1997, 22/03/2001

DRAWBACK. NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA E INSUFICIENTE PARA ALCANÇAR AS CONDUTAS INDICADAS COMO INFRAÇÕES.

Conforme dispõem os arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, para que um lançamento seja válido, deverá conter, obrigatoriamente, todas disposições legais infringidas de modo a demonstrar o fundamento do Auto de Infração, sob pena de restar configurado cerceamento do direito de defesa do contribuinte. No caso em apreço, a fiscalização indicou fundamentação genérica e insuficiente para suportar parte das alegações e penalidades trazidas no lançamento, motivo pelo qual deve ser parcialmente anulada.

DRAWBACK. NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOVAÇÃO. ART. 146 DO CTN.

A DRJ, ao buscar suprir as lacunas do lançamento, invocando normas não indicadas no Auto de Infração para suportar suas conclusões, acabou por incorrer em inovação da fundamentação legal, o que implica em cerceamento do direito de defesa e é taxativamente vedado pelo art. 146 do CTN.

DRAWBACK. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO MESMO RE PARA COMPROVAÇÃO DE MAIS DE UM REGIME ADUANEIRO. DESCONSIDERAÇÃO.

A para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

Em apertada síntese, o presente processo administrativo refere-se a lançamento de II e IPI decorrentes de irregularidades apontadas pela fiscalização no que diz respeito ao cumprimento de regime aduaneiro de drawback suspensão pautado em atos concessórios usufruídos entre 1997 e 2001 pela ora embargada, os quais foram parcialmente afastados por razão de nulidade em decisão desta Turma.

Em 08/04/2021, a Fazenda Nacional apresentou embargos ao referido acórdão desta Turma por entender que houve omissão da referida decisão quanto ao tipo de vício que teria maculado o lançamento na visão da Turma, sendo necessário caracterizar a nulidade apontada enquanto vício formal ou material, a fim de se verificar em qual dos incisos do art. 173 do CTN a situação em tela se enquadraria.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), cabem embargos inominados diante da constatação de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e/ou erros existentes na decisão, os quais devem ser recebidos para correção mediante a prolação de um novo acórdão.

Ressalta-se que, quando da análise do exame de admissibilidade dos referidos arestos, o Presidente desta 1ª Turma Ordinária, conforme despacho de fls. 1367 a 1370, admitiu os embargos interpostos.

Alega a Embargante que se trata de vício meramente formal, o qual se inseriria no inciso II do art. 173 do CTN, nos seguintes termos (fl. 1361):

“Pela leitura do Acórdão 3401008.693, verifica-se que essa e. Turma, dando parcial provimento ao recurso voluntário, anulou parcialmente o lançamento.

Ocorre que nulidade é termo equívoco e, desse modo, torna-se necessária a especificação do seu sentido.

É indispensável o esclarecimento dessa questão para que não haja prejuízo ao disposto no art. 173 do CTN:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Partindo da premissa de que houve nulidade, a Fazenda Nacional entende que se trata de nulidade formal, pois seu fulcro estaria centrado em fato procedimental. No entanto, faz-se necessária, para que se espanquem tergiversações, a manifestação expressa dessa Colenda Câmara.”

Diante disso, cabe rememorar os fundamentos da decisão embargada, a fim de se verificar o tipo de vício encontrado e que implicou na conclusão de nulidade parcial do lançamento (fls. 1352 a 1354):

“Avaliando o auto de infração que efetivou o lançamento em comento, verifiquei que ele padece de vícios insanáveis e que ensejam sua nulidade parcial. Além disso, entendo que, mesmo que tais nulidades fossem superadas, existem outras questões processuais e matérias do processo que implicam em desfecho diferente do que o proposto no voto do relator. Assim, passo a discutir esses pontos individualmente. [...]

No caso análise, verifica-se que a base legal do lançamento informada no AI, em respeito ao disposto no art. 10, IV do Decreto n. 70.235/72, restringe-se ao Decreto-Lei n. 37/66 e ao Decreto n. 4.543/2002, senão vejamos (fl.4) [...]

Primeiramente, deve-se destacar que os decretos citados tratam apenas das normas gerais do regime de drawback, dispondo taxativamente apenas sobre a obrigação de comprovação da efetiva exportação das mercadorias industrializadas a partir dos insumos importados com suspensão, não adentrando nas obrigações acessórias e referentes a demais critérios de validação do cumprimento do regime.

Inclusive, isso ocorre em razão da delegação de competência para a RFB e para a SECEX, conforme se verifica pela redação dos arts. 343 e 344 do Decreto n. 4.543/2002: [...]

Assim, para apuração de infração e penalização da recorrente por qualquer obrigação diversa da provação de exportação, como é o caso, seria necessário que a autoridade tivesse pautado o lançamento fiscal em normas e dispositivos infralegais emanados pela SECEX e/ou RFB e indicado expressamente no AI quais deles foram infringidos, o que não ocorreu. Ao não fazê-lo tornou o lançamento genérico e sem fundamentação legal, o que fere frontalmente o disposto nos arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e implica em cerceamento de defesa, o que o torna nulo.

Apenas para fins de esclarecimento, ressalto que a simples menção de que “o Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão” consta do Relatório de Ação Fiscal” não é suficiente para inclui-lo na base legal. E ainda que fosse, os únicos itens citados, sem sequer mencionar a norma em que estão inseridos, foram: (i) item 21.2, do Título 21 – trata da confirmação das exportações efetivas como obrigação para comprovação de cumprimento do regime; e (ii) item 19.1 do Título 19 – dispõe sobre a impossibilidade de vinculação do documentos comprobatórios a outros regimes ou incentivos.

Assim, principalmente quanto às alegações de impossibilidade de retificação dos REs vinculados à comprovação dos compromissos de exportação posteriormente à

averação e da impossibilidade de utilização de REs e exportações registradas em nome de empresa diversa daquela autorizada no AC, verifica-se que inexistente base legal indicada, seja no AI, seja no relatório fiscal.

*Por fim, deve-se ainda salientar a questão dos cálculos de apuração dos supostos tributos devidos, os quais sequer são feitos por meio de planilha, sendo apresentados números soltos e parciais em documento de fls. 31 e 32, sem indicar sequer o valor final apurado. Chama atenção ainda que na última linha do documento a fiscalização faz observação informando que deduzirá os valores já recolhidos, o que reforça a **inexistência de apresentação do cálculo final nos autos**: [...]*

Diante disso, verifica-se que as nulidades apontadas atingem todas as alegações e infrações indicadas no lançamento, salvo a questão da utilização de documentos de exportação para comprovação de mais de um regime, motivo pelo qual entendo que o recurso voluntário deve ser parcialmente provido.”

Conforme se observa pela fundamentação da decisão, a nulidade parcial apontada está relacionada a ausência de elementos essenciais ao AI, como fundamentação legal específica e adequada para configuração das infrações supostamente identificadas e apresentação de planilha de cálculos que permita ao contribuinte compreender o que foi lançado e, partir disso, exercer seu direito a ampla defesa e ao contraditório. Portanto, a situação avaliada foi enquadrada como nulidade nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72, que trata de nulidade material.

Apenas para que não restem dúvidas de que se trata de nulidade material, cabe ressaltar que a devida diferenciação entre vícios formais e materiais já foi enfrentada exaustivamente no contencioso fiscal, o que levou, inclusive, a publicação da Solução de Consulta Interna COSIT n. 8/2013, que dispõe da seguinte ementa:

Origem COORDENAÇÃO GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL (COCAJ)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

***Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.** A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que **configure erro de fato é convalidável** e, por isso, anulável por vício formal.*

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

Na fundamentação da referida Solução de Consulta, a COSIT traz as seguintes considerações sobre o tema:

“6. A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.

6.1. O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

6.2. A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos. (in Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)

6.3. **Não há nulidade sem prejuízo da parte.** No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

- a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.
- b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.
- c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge,

7. **Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto.[...]**

8. **O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo).** É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. [...]

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. **Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.**

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. **No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da**

regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

A partir do exposto acima, resta claro que os motivos que levaram a decisão de nulidade parcial do lançamento por esta Turma não são meramente formais, visto que o problema não se relaciona com a identificação do sujeito passivo, tampouco se trata de vício procedimental. A questão central é a constatação de erro de direito, relacionado à ausência de fundamentação do lançamento, o que faz com que não haja a devida subsunção do fato à norma na autuação, bem como, pela não apresentação dos cálculos que amparam o valor lançado, o que também inviabiliza a defesa do contribuinte.

Nestes termos, voto por acolher os embargos da Fazenda, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que se a conclusão do acórdão embargado é pela nulidade material e, portanto, sujeita à regra contida no art. 173, I do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias