



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10711.005683/96-53
Recurso n.º : RD/302-119348
Matéria : CLASSIFICAÇÃO TARIFARIA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SOCIEDADE TECNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A.
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º. CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 05 de julho de 2004.
Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO – Se os embargos de declaração, ainda que rejeitados, integrarem o acórdão embargado, o que neles constante pode ensejar a necessária divergência de interpretação. No caso dos autos, esta circunstância está presente.

Recurso conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (Relator), Carlos Henrique Klaser Filho e Paulo Roberto Cucco Antunes e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros João Holanda Costa, Otacílio Dantas Cartaxo e Henrique Prado Megda, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

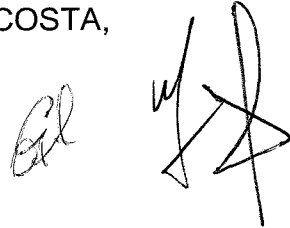
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 SET 2005

Processo n.º : 10711.005683/96-53
Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS
CARTAXO, HENRIQUE PRADO MEGDA e JOÃO HOLANDA COSTA,

Two handwritten signatures in black ink. The first signature on the left is smaller and more compact, while the second signature on the right is larger and more stylized, with a prominent vertical stroke.

Processo n.º : 10711.005683/96-53
Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

Recurso n.º : RD/302-119348
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SOCIEDADE TECNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A.
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º. CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração exigindo o crédito tributário referente ao imposto de importação apurado e à multa de ofício decorrente, com os acréscimos legais cabíveis, em razão da desclassificação tarifária do produto de nome comercial **CELITE 512**, descrito na adição 001 da Declaração de Importação n.º 12.033/94 como “farinhas siliciosas fosseis e outras terras semelhantes Kieselguhr – terras diatomáceas” **do código tarifário 2512.00.0200** – Kieselguhr (I.I. 0% e I.P.I. N/T), **para o código 3802.90.0104** – outras argilas ou terras, ativadas (I.I. 12% e I.P.I. 0%).

Apresentou o contribuinte impugnação na qual, além de contestar a classificação fiscal imposta pela fiscalização, alega, em síntese:

- a) Ser pacífico, tanto na doutrina como na jurisprudência, o entendimento do não cabimento da revisão de lançamento por erro de direito, não havendo, assim, amparo legal para a ocorrência de erro quanto a classificação fiscal da mercadoria desembaraçada, cujas características constavam da respectiva Declaração de Importação, e foram aceitas sem questionamento pelas autoridades aduaneiras (citações transcritas às fls. 25/27);
- b) Não restar, portanto, menor dúvida de ser incabível, de acordo com os artigos 146 e 149 do CTN, a pretendida revisão fiscal, vez ter sido o produto importado devidamente conferido por ocasião do desembaraço aduaneiro, sem que houvesse qualquer questionamento à respectiva classificação tarifária.

A ação fiscal foi julgada procedente, em parte, reduzindo-se a multa nos termos da Lei 9.430/94, conforme decisão de fls. 50/57.

Inconformado, o contribuinte interpôs o competente recurso voluntário onde repisa os mesmos argumentos.



Processo n.º : 10711.005683/96-53
Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

A C. 2ª Câmara recorrente decidiu por rejeitar a preliminar de irrevisibilidade do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso apenas para excluir a penalidade do art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração alegando omissão do julgado “ao não analisar a questão da necessária correlação que deve existir entre o pedido formulado pelo contribuinte em seu recurso voluntário com aquilo que foi efetivamente decidido no julgado”.

Tais embargos foram rechaçados pelo Presidente da C. Câmara recorrida. Irresignada a Fazenda Nacional interpôs recurso de divergência onde contesta, simplesmente, a exclusão “Ex Officio” de multa do artigo 4º, inciso I da Lei 8.218/91, alegando o princípio da correlação entre o pedido e o deferido, eis que não é dado ao julgador decidir “extra”, “ultra” ou “infra”petita.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Relator - NILTON LUIZ BARTOLI

Examinando os requisitos de admissibilidade, entendo que, apesar de tempestivo, o Recurso Especial de Divergência não preenche o requisito de admissibilidade concernente à demonstração da divergência.

Com efeito, o acórdão recorrido da C. 2ª Câmara está assim ementado:

*“Importação – Erro de classificação.
Importação de ‘terra diatomácia ativada’, sendo a condição ‘ativada’ determinante para o enquadramento do produto na Posição 3802.90.90.0104.
Afastada a exigência referente à penalidade descrita no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91.
RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO”*

De outro lado, o acórdão dito paradigma, proferido por essa Câmara Superior de recursos Fiscais, tem a seguinte Ementa:

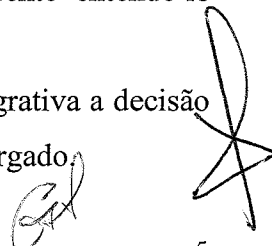
*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
Decisão ‘ultrapetita’ na exclusão da multa de mora.
Provido o recurso da Fazenda Nacional.”*

Como se vê, o acórdão recorrido trata de classificação fiscal e de multa de ofício, e o acórdão apontado como divergente de questão ‘ultrapetita’ e de multa de mora.

A Fazenda Nacional procurou, no entanto, criar a divergência. Primeiro, através dos embargos declaratórios onde afirma que o acórdão teria sido omissivo, e, depois, em seu recurso especial quando alega que a decisão que rejeitou os embargos seria integrativa.

Ora, segundo o Regimento Interno desta Corte, art. 27, § 2º, os embargos declaratórios só serão submetidos a apreciação da Câmara se o seu Presidente entendê-lo procedente, caso contrário, tal recurso é sumariamente rejeitado.

Assim, no meu entendimento, somente pode ser considerada integrativa a decisão proferida pelo mesmo órgão que examinou o processo e proferiu o acórdão embargado.



Processo n.º : 10711.005683/96-53

Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

Não foi o que aconteceu. Aqui, repito, os embargos foram, liminarmente, rejeitados pelo Presidente da Câmara recorrida e, conseqüentemente, não houve apreciação nem decisão da Câmara sobre os embargos de declaração, de forma que inexistiu a alegada integração dos acórdãos.

Em conseqüência, entendo inexistir a divergência alegada, razão pela qual não posso conhecer do recurso de divergência.

Contudo, caso vencido nesta questão preliminar, passo ao exame de mérito.

Alega a Fazenda Nacional que, não havendo o contribuinte requerido a exclusão da multa do art. 4º, I, da Lei 8.218/91, não poderia ser a mesma excluída “ex officio” pelo acórdão recorrido.

A questão não é nova, conforme aliás pode-se ver no acórdão paradigma, formalizado em 19 de setembro de 1997. Naquela ocasião o entendimento da Câmara Superior, expressado no voto do Conselheiro JOÃO HOLANDA, foi no seguinte sentido:

“A Câmara decidiu excluir, de ofício, a multa de mora, isto é, sem que o contribuinte houvesse solicitado a benesse.

A matéria não foi prequestionada, tendo sido a decisão ‘ultra petita’ e por conseguinte sem amparo legal, como tem sido o reiterado entendimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.” (fls. 97)

De lá para cá, no entanto, o entendimento mudou. No acórdão CSRF/03-03.281, unânime, relatora a Conselheira MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, essa E. Câmara Superior decidiu:

“No julgamento do recurso voluntário do contribuinte, os dignos Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes e Luis Antônio Flora, apesar de concordarem que o recurso não poderia ser provido, entenderam, por bem, e de ofício, excluir a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da lei 8.218/91. Não há, contudo, expressa declaração da motivação desse seus posicionamentos.

Verifica-se, assim, que mesmo não tendo o próprio contribuinte postulado a exclusão da multa, é fato inconteste que houve prequestionamento da questão, ainda que de forma “ex officio” pela Segunda Câmara, a viabilizar, em meu entendimento, o conhecimento do recurso especial de divergência apresentado pelo recorrente.



Processo n.º : 10711.005683/96-53

Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

..... omissis

Ora, no caso os bens foram corretamente declarados e classificados, a tornar incabível a manutenção da multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei 8.218/91. Outrossim, o Ato Declaratório Normativo n.º 10/91 é cogente ao determinar a inaplicabilidade desta multa por solicitação por solicitação de redução do imposto incabível.”

À fundamentação do acórdão supra transcrito acrescento o princípio de direito tributário de que ao Estado não é dado se aproveitar do erro do contribuinte e o princípio constitucional da moralidade da administração, este repetido no art. 2º da Lei n.º 9.784/99. Aliás, nesse acórdão CSRF/03-03.281 proferi declaração de voto que aqui transcrevo parte:

“Tendo em vista a existência de um ato normativo, expedido por autoridade administrativa competente, qual seja, o Coordenador-Geral da COSIT, destinado a uniformizar a aplicação da legislação tributária, nos termos do art. 221 da Portaria MF n.º 259, de 24.08.01, indiscutível que possui o mesmo eficácia perante os administrados e impõe-se perante os servidores da Administração Pública.

Acresce que, dispõe o artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, dentre outras, constituindo fontes secundárias do Direito Tributário, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Com efeito, as normas complementares são formalmente atos administrativos e materialmente leis, que, nas palavras de Celso Bastos, “veiculam, portanto, normas genéricas e abstratas, com o propósito de tornar o regulamento ainda mais minudente. São normas expedidas pelas autoridades administrativas, e muitas vezes interpretam determinado ponto sujeito à autuação administrativa. Nesse ponto o ato administrativo aproveita o contribuinte que o cumpre.”¹

Sobre o tema importante destacar, nas palavras do mestre Fábio Fanucchi, que os atos administrativos “devem conformar-se com o estabelecido no ato constitutivo que lhe deu origem. Pode-se dizer que interpretam a lei, que traduzem o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, por si (decreto) ou por seus agentes (atos normativos strictu sensu, decisões administrativas, práticas reiteradas das autoridades)”².

Por seu turno, Hely Lopes Meirelles assevera:

“Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma

¹ BASTOS, Celso Ribeiro, Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1991, pág. 173/174

² FANUCCHI, Fábio, Curso de Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1974, pág. 115/116

normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas”.³
(grifei)

Aliás, sobre a legislação tributária, mister se faz ressaltar que esta aplicar-se-á de forma retroativa nos casos expressamente estabelecidos no artigo 106, do CTN, que determina em seu inciso II, alínea “c”, o seguinte:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

As possibilidades de “retroação” consagrada no artigo supra referido, possuem o objetivo de beneficiar o contribuinte, preservando a segurança das relações entre a Administração e administrados, bem como o legítimo direito de que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada, à semelhança do que ocorre com a lei penal, consoante disposto nos artigos 5º, Inciso XL, da Constituição Federal e 2º, parágrafo único, do Código Penal.

Trata-se, portanto, de princípio salutar de política fiscal no campo da legislação tributária, e que busca atos não definitivamente julgados, podendo ser interpretado como compreensivo dos julgamentos de qualquer jurisdição.

Desta forma, conclui brilhantemente Zelmo Denari, “se a lei tributária nova reduziu ou excluiu a multa fiscal imposta ao contribuinte, não se furtarão de aplicá-la os juizes e tribunais, administrativos ou judiciais, se o processo de cobrança pender de julgamento. É a exegese mais ampla, mais benévola, que se extrai da superfície literal do texto.”⁴

Por este motivo, levando-se em consideração a existência de uma norma complementar, que exclui especificamente a multa fiscal imposta ao contribuinte, e que o processo de cobrança ainda pende de julgamento, é obrigatória por parte dos julgadores, tanto da esfera judicial quanto da esfera administrativa, a aplicação de tal norma, pois, caso contrário, embora dotada de vigência, será ineficaz.

De outro lado, mantendo-se a exigência da multa de ofício, a Administração Pública estará deixando de obedecer aos princípios da proporcionalidade e da eficiência, previstos no artigo 2º, caput, da Lei Federal n.º 9.784, de 29.01.99, que passou a regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

O princípio da proporcionalidade indica que nenhum gravame imposto ao indivíduo deve ter dimensão maior do que a exigida pelo interesse público. Segundo a lição de José dos Santos Carvalho Filho, “se é bastante para o atendimento ao interesse público a incidência de determinada restrição ao administrado, desnecessária será a imposição de outra

³ MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1977, 5ª ed., pág. 147/148

⁴ DENARI, Zelmo, Curso de Direito Tributário, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1991, pág. 182

*que não aquela que satisfaz os fins do Estado. A não ser assim, teremos restrição sem causa eficiente, o que se configura como abuso de poder”.*⁵

Por sua vez, o princípio da eficiência, também previsto no artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988, consiste, no âmbito do processo administrativo, na adoção de mecanismos mais céleres e mais convincentes para que a Administração possa alcançar efetivamente o fim perseguido através de todo o procedimento adotado. A eficiência é, pois, antônimo da morosidade, lentidão, desídia, razão pela qual para uma maior rapidez na solução das questões e dos litígios, mister se faz administrar o processo administrativo com eficiência.

Desta forma, de acordo com o que norteiam os princípios supra citados, a Administração Pública tem o dever de adotar os meios menos gravosos e mais rápidos para a solução dos litígios.

Em sendo assim, impõe-se, neste caso, a aplicação do Ato Declaratório (Normativo) n.º 10/97, uma vez que tendo a Administração Pública conhecimento do referido ato normativo, não pode deixar de aplicá-lo, sob pena de se estar negando eficácia a uma norma complementar e violando, por conseguinte, o princípio da obrigatoriedade da lei tributária, segundo o qual a norma jurídica tributária tem força obrigatória dentro do âmbito jurisdicional e temporal de sua aplicação, devendo ser respeitada sempre que, em determinado momento, tenham lugar as situações tipificadas, e ainda, o estatuído no artigo no artigo 103, inciso I, do CTN, o qual dispõe que os atos administrativos a que se refere o inciso I, do artigo 100, do CTN, entram em vigor na data de sua publicação.

Além do mais, cumpre destacar que, se mantida a imposição da multa de ofício em questão, isto acarretará mais um ônus para o Governo Federal.

Isto porque, conforme já mencionado, existe ato normativo específico que exclui essa multa de ofício, e o Poder Judiciário, ciente da existência do Ato Declaratório Normativo n.º 10/97, não poderá deixar de aplicá-lo em sede de Embargos à Execução Fiscal, o que acarretará aos cofres públicos os custos judiciais e honorários advocatícios.

Pelos motivos acima expostos, considerando a existência do Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 10/97, que exclui especificamente a multa aplicada no caso em questão; considerando que tal ato normativo possui eficácia perante os administrados e impõe-se perante os servidores da Administração Pública, nos termos dos artigos 221, da Portaria MF n.º 259/01, e 100, inciso I, do CTN; considerando que a aplicação da legislação tributária retroage para beneficiar o contribuinte, consoante art. 106, inciso II, alínea “c”; considerando os princípios da proporcionalidade e da eficiência que devem ser obedecidos pela Administração Pública, e ainda, o ônus que acarretará a manutenção da exigência da multa de ofício ao Governo Federal, creio que deve ser o contribuinte exonerado do pagamento da multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91.

..... omissis.....



⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos, Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei n.º 9.784, de 29/1/1999, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2001, pág. 66.



Processo n.º : 10711.005683/96-53

Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

No caso em questão, a sanção imposta à Recorrente, a multa do art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, decorre única e exclusivamente do descumprimento de uma obrigação principal: insuficiência do recolhimento do tributo.

Por simples motivação de ordem lógica, não existe uma obrigação decorrente sem obrigação principal.

Assim, se o contribuinte impugna o tributo, que é o principal, conseqüentemente está impugnando a penalidade, obrigação decorrente, que só existe no caso pelo não cumprimento da obrigação principal. Por outras palavras, sempre que o contribuinte contesta a cobrança de um tributo estará, por conseqüência, contestando a multa. Todavia, não se aplica o "vice-versa", pois pode o contribuinte impugnar apenas a penalidade, que nesta hipótese passará a ser o principal.

..... omissis

Assim, entendo não assistir razão o Fisco quanto à alegação de que a multa não foi contestada pela Recorrente ao longo do processo, na medida em que não pairam dívidas quanto ao fato de estar a multa atrelada ao tributo, i. e., a multa não seria exigível se não fosse exigível o tributo e decorre do cometimento de uma única infração (insuficiência no recolhimento do imposto), não havendo também que se falar na falta de prequestionamento, encontrando-se, portanto, presentes os requisitos exigidos para admissibilidade do recurso.

Voltando, agora, ao exame do mérito recursal, não pode ser mantida a multa aplicada porque não havendo qualquer intuito doloso ou má fé da Recorrente, uma vez que não houve fraude, mas tão somente uma divergência de entendimento entre fisco e contribuinte quanto à correta classificação fiscal da mercadoria desembaraçada que, inclusive, encontra-se corretamente descrita nos documentos de importação, com todos os elementos necessários à sua identificação, razões que levam à aplicação do Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 10/97.

Por estes motivos acima expendidos, entendo que deve ser excluída a exigência relativa à multa do artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, na esteira do entendimento pacífico do Terceiro Conselho de Contribuintes e desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais."

Por estas razões, voto no sentido de, preliminarmente, NÃO CONHECER DO RECURSO por inexistência de divergência, e, caso vencido, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Divergência.

É como voto.

Brasília Sala de Sessões, 05 de julho de 2004


Nilton Luiz Bartoli



Processo n.º : 10711.005683/96-53

Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

Minha divergência com o ilustre Relator reside tão-somente na questão do conhecimento do especial.

Afirma o douto Conselheiro Relator que, em face da rejeição *in limine* dos embargos que a Fazenda Nacional opusera ao acórdão recorrido, não se pode aventar hipótese a conferir caráter integrativo a um mero despacho.

Entendo, contudo, que o caso dos autos merece distinção, embora a afirmativa do Conselheiro Relator possa prevalecer em grande parte dos casos.

Observando-se o despacho de fls. 88 que, confirmado pelo douto Presidente da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rejeitou os embargos opostos, conclui-se que os mesmos são em toda a sua essência uma decisão integrativa.

Afirma a douta Conselheira relatora dos embargos:

“Alega (a Fazenda Nacional) em apertada síntese, que o v. Acórdão foi omissivo ao não analisar a necessária correlação que deve existir entre o pedido formulado pelo contribuinte e aquilo que foi efetivamente decidido no julgado, especificamente no que toca a falta de impugnação específica do contribuinte quanto à incidência da multa de mora, prevista no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, estando vedado ao julgador atuar sobre aquilo que não foi objeto de expressa manifestação pelo titular do interesse.

Tal assertiva, porém, não procede, pois ao julgador do processo administrativo fiscal cabe analisar todo o lançamento tributário e, se for o caso, corrigir-lhe os erros ou equívocos, sendo-lhe devolvida, pelo recurso, todo o lançamento, e não apenas aquele sobre o qual a recorrente expressamente se manifestou. É este o entendimento que extraio do disposto no artigo 60 do Decreto 70.235/72. É por esta

Processo n.º : 10711.005683/96-53

Acórdão n.º : CSRF/03-04.037

razão que as nulidades são argüidas de ofício, mesmo que o titular do interesse não a tenha suscitado.”

A questão do julgamento *extra petita* surge no próprio julgamento, sendo natural matéria de embargos. É o único meio que detém o recorrente para questionar a extensão da decisão, quando a entenda indevida.

No despacho, a douta Relatora afirma que é lícito ao julgador administrativo estender a apreciação, inclusive para matérias não expressamente questionadas, podendo ainda suscitar nulidades.

Tal entendimento está em conflito com o paradigma trazido aos autos, pois nele o procedimento preconizado pela ilustre Relatora dos embargos foi rechaçado.

Nesse diapasão não há, permissa maxima venia, como não considerar integrativo da decisão recorrida o despacho de rejeição dos embargos, sob pena de cercear o direito da Fazenda Nacional, haja vista que somente após o julgado pode a mesma se insurgir, e mediante embargos. A rejeição, nitidamente com argumentos de mérito acerca da questão da extensão do julgado, com toda certeza a integra, possibilitando a divergência.

Por esses motivos, conheço do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de julho de 2004.


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 

