



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

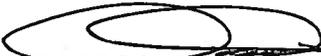
Processo nº : 10711.008601/00-53
Recurso nº : 131.432
Sessão de : 15 de agosto de 2007
Recorrente : SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE
LUBRIFICANTES SOLUTEC S.A.
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-01.350

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade suscitada pelo Conselheiro Relator e converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Redator designado Luis Marcelo Guerra de Castro. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, Nilton Luiz Bartoli e Nanci Gama.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO
Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Zenaldo Loibman.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedentes os lançamentos do Imposto de Importação¹ e do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação², ambos acrescidos de juros (Selic) e de multa proporcional não passível de redução (20%). A ciência dos lançamentos, por via postal³, se deu no dia 1º de dezembro de 2000.

Segundo a denúncia fiscal fundamentada em laudos técnicos do Labana⁴, SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC S.A. recolheu a menor os tributos porque fez uso de incorreta classificação de mercadorias nas Declarações de Importação (DI) 97/0448419-4, primeira adição, registrada no dia 30 de maio de 1997 e desembaraçada no dia 6 imediatamente subsequente, e 97/0552631-1, primeira adição, registrada no dia 27 de junho de 1997 e desembaraçada no dia 4 imediatamente subsequente.

Código NCM/SH⁵ adotado pela empresa: 3811.21.90 [6].

Códigos NCM/SH exigidos pelo fisco: 3811.21.10 [7] e 3811.21.50 [8].

¹ Fatos geradores ocorridos nos dias 30 de maio e 27 de junho de 1997 (registro de cada declaração de importação).

² Fatos geradores ocorridos nos dias 6 de junho e 4 de julho de 1997 (desembaraços aduaneiros).

³ Aviso de recebimento (AR) acostado no verso da folha 28.

⁴ Laudos de Análises 2.464, de 1997, e 130, de 1998, acostados às folhas 22 e 35, respectivamente.

⁵ Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado.

⁶ [38.11] PREPARAÇÕES ANTIDETONANTES, INIBIDORES DE OXIDAÇÃO, ADITIVOS PEPTIZANTES, BENEFICIADORES DE VISCOSIDADE, ADITIVOS ANTICORROSIVOS E OUTROS ADITIVOS PREPARADOS, PARA ÓLEOS MINERAIS (INCLUÍDA A GASOLINA) OU PARA OUTROS LÍQUIDOS UTILIZADOS PARA OS MESMOS FINS QUE OS ÓLEOS MINERAIS. [3811.21] -- Contendo óleos de petróleo ou de minerais betuminosos. [3811.21.90] Outros.

⁷ [3811.21.10] Melhoradores do índice de viscosidade.

⁸ [3811.21.50] Outras preparações contendo, pelo menos, um de quaisquer dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.30 e 3811.21.40.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Mercadoria descrita na primeira adição da Declaração de Importação 97/0448419-4 [9]:

- Aditivo pra óleo lubrificante.

- Nome comercial: Paratac.

Ensaios realizados pelo Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (Labana), conforme item I do laudo de análise do Paratac, "líquido viscoso, amarelado"¹⁰, coletado pelo próprio laboratório na Alfândega do Porto do Rio de Janeiro (RJ), em junho de 1997:

ENSAIOS	RESULTADOS
Miscibilidade:	
água	imiscível [11]
etanol	imiscível [12]
acetona	imiscível
éter de petróleo	miscível
Resíduo de calcinação (800°C)	0,04%
Índice de viscosidade (ASTM D-567)	122
Identificação de polibutadieno (sulfato de mercúrio II)	positivo
Espectrofotometria no infravermelho	espectro compatível com um hidrocarboneto alifático de cadeia longa

⁹ Declaração de Importação (DI) acostada às folhas 13 a 15.

¹⁰ Excerto da descrição da amostra no Laudo de Análise 2.464, de 1997, acostado à folha 22.

¹¹ Imisturável.

¹² Misturável.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Diante dos resultados desses ensaios, o Laudo de Análise 2.464, de 1997, no seu item II, conclui: “trata-se de uma preparação química, contendo óleo mineral, usada como aditivo melhorador do índice de viscosidade para óleos lubrificantes”.

Mercadoria descrita na primeira adição da Declaração de Importação 97/0552631-1 [13]:

- Aditivo pra óleo lubrificante.

- Nome comercial: Parabar 9364.

Ensaio realizado pelo Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (Labana), conforme item I do laudo de análise do Parabar 9364, “líquido viscoso, castanho escuro, oleaginoso”¹⁴, coletado pelo próprio laboratório na Alfândega do Porto do Rio de Janeiro (RJ), no dia 19 de maio de 1997:

ENSAIOS	RESULTADOS
Miscibilidade em:	
água	imiscível [15]
etanol	forma emulsão
acetona	forma emulsão
éter de petróleo	miscível [16]
Densidade a 20°C (0,980)	0,9744
Resíduo de calcinação (800°C)	zero
Espectrofotometria no infravermelho	espectro compatível com um hidrocarboneto alifático, de cadeia

¹³ Declaração de Importação (DI) acostada às folhas 25 a 27.

¹⁴ Excerto da descrição da amostra no Laudo de Análise 130, de 1998, acostado à folha 35.

¹⁵ Imisturável.

¹⁶ Misturável.

VAS

Processo n° : 10711.008601/00-53
Resolução n° : 303-01.350

	longa ramificada, com absorções adicionais de C-O e outras não identificadas
Identificação de:	
nitrogênio (hidróxido de sódio)	positivo
enxofre (cloreto de bário)	positivo

Diante dos resultados desses ensaios, o Laudo de Análise 130, de 1997, no seu item II, conclui: “trata-se de uma preparação química, contendo óleo mineral, usada como aditivo dispersante sem cinzas e antioxidante para óleos lubrificantes”.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 39 a 43. Sobre a matéria fática, assevera nos três primeiros parágrafos da impugnação:

6 - O Sr. Fiscal afirma ser incorreta a classificação adotada e pretende que os produtos importados pela Impugnante, comercialmente denominados “PARABAR 9364” e “PARATAC”, sejam classificados, respectivamente, nas posições [sic] 3811.21.50 e 3811.21.10.

7 - Ocorre que, o produto “PARABAR 9364” é um aditivo para óleo lubrificante, que não contém em sua formulação aditivos dispersante [sic] sem cinzas, antidesgastantes, anticorrosivos ou antioxidantes, contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco. Como não há na posição [sic] 3811.21 uma subposição para esta família, o produto foi classificado como “outros”, na posição [sic] 3811.21.90.

8 - No que concerne ao produto “PARATAC” [sic] é um aditivo para óleo lubrificante, tratando-se de aditivo agente de adesividade, não contendo melhorador de índice de viscosidade. Dessa forma, o produto foi classificado na posição [sic] 3811.21.90.

9 - Todavia objetivando demonstrar que de fato os produtos *sub examine* estão enquadrados corretamente na posição 3811.21.90; a recorrente junta a presente defesa (doc. 04) a **Declaração** do químico responsável pela confecção do mesmo.¹⁷

¹⁷ Impugnação da exigência, quatro últimos parágrafos da folha 41.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Depois, quanto ao direito, as razões iniciais estão assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

[...] após relatar os fatos que deram ensejo a presente lavratura, discorda da exigência fiscal perpetrada com a reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora, por entender que não existe posição específica para os produtos "PARATAC" e "PARABAR 9364". Em face dessa omissão e sedimentada em declaração formalizada por seu químico responsável entende que a posição tarifária mais adequada é a que foram [sic] informadas nas respectivas declarações de importação (NCM 3811.21.90), por atender aos preceitos da 3ª Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado, segundo a qual a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão resumidos no excerto que transcrevo:

O litígio em exame cinge-se à determinação da correta classificação tarifária atribuído [sic] às mercadorias informadas nas declarações de importação em trato, como sendo aditivos para óleos lubrificantes, de nomes comerciais "PARATAC" e "PARABAR 9364", produzido [sic] e exportado [sic] por "Exxon Chemical Americas".

.....

Segundo a contribuinte, o produto "Parabar 9364" é "*um aditivo para óleo lubrificante, que não contém em sua formulação aditivos dispersante [sic] sem cinzas, antidesgastantes, anticorrosivo ou antioxidantes, contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco* (fls. 41). E o produto "Paratac" é "*um aditivo para óleo lubrificante, tratando-se de aditivo [agente] de adesividade, não contendo melhorador de índice de viscosidade*" (fls. 41).

.....

Para maior inteligibilidade da matéria litigada, convém analisar os diversos códigos tarifários possíveis para a mercadoria [sic]:

3811 PREPARAÇÕES ANTIDETONANTES, INIBIDORES DE OXIDAÇÃO, ADITIVOS PEPTIZANTES, BENEFICIADORES DE VISCOSIDADE, ADITIVOS ANTICORROSIVOS E OUTROS ADITIVOS

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

PREPARADOS, PARA ÓLEOS MINERAIS (INCLUÍDA A GASOLINA) OU PARA OUTROS LÍQUIDOS UTILIZADOS PARA OS MESMOS FINS QUE OS ÓLEOS MINERAIS

3811.2 Aditivos para óleos lubrificantes

3811.21 Contendo óleos de petróleo ou de minerais betuminosos

3811.21.10 Melhoradores do índice de viscosidade (**código pretendido pelo Fisco, para o "Paratac"**)

3811.21.20 Antidesgastes, anticorrosivos ou antioxidantes, contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco

3811.21.30 Dispersantes sem cinzas

3811.21.40 Detergentes metálicos

3811.21.50 Outras preparações contendo, pelo menos, um dos quaisquer produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.31 e 3811.21.40 (**código pretendido pelo Fisco, para o "Parabar 9364"**)

3811.21.90 Outros (**código pretendido pela contribuinte**)

O Laudo de Análises nº 2464/97, relativamente à amostra colhida do produto "Paratac" (fls. 22) nos informa que o produto analisado é um aditivo que possui propriedades de **melhorador do índice de viscosidade** utilizados em óleos lubrificantes. O contribuinte limitou-se a afirmar o inverso, com base em mera declaração prestada por seu funcionário técnico sem trazer aos autos, juntamente com sua impugnação, elementos de prova convincentes.

A conclusão laboratorial de que a referida preparação química contém óleo mineral utilizado como melhorador do índice de viscosidade para óleos lubrificantes é mais que suficiente para que a fiscalização determinasse a reclassificação tarifária do mencionado produto,

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

deslocando-o do código pretendido pela contribuinte (NCM 3811.21.90), classificando-o no código NCM 3811.21.10.

O laudo técnico de fls. 35 nos informa que o produto "Parabar 9364" possui propriedades **dispersantes sem cinzas e antioxidantes** para óleos lubrificantes. O contribuinte limitou-se a afirmar, uma vez mais, o inverso, embasando sua tese na retro citada [sic] declaração, não aceitando a existência de propriedades dispersantes sem cinzas verificadas no referido produto.

No entanto, a coexistência de propriedades dispersantes sem cinzas e antioxidantes no produto em trato é determinante para que se possa aferir sua correta classificação tarifária.

Exemplificando, caso o produto em questão apresentasse **somente** propriedades anticorrosivas, o mesmo seria classificado no código pretendido pela contribuinte (NCM 3811.21.90), uma vez que o laudo técnico não acusa a presença de dialquiditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco (componentes que deslocariam a classificação do produto para o código NCM 3811.21.20).

No entanto, a presença simultânea de propriedades dispersantes sem cinzas e antioxidantes faz com que o mesmo seja corretamente classificado no código NCM 3811.21.50, por se tratar de uma outra preparação contendo, pelo menos, um dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.31 e 3811.21.39. [grifos do relator do acórdão recorrido]

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), recurso voluntário foi interposto às folhas 89 a 94. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹⁸ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 110 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.

¹⁸ Despacho acostado à folha 109 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

VOTO VENCIDO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 89 a 94, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa o litígio, conforme relatado, sobre a exigência do Imposto de Importação¹⁹ e do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação²⁰, lançados sob a denúncia de desembaraço de mercadoria com uso de incorreto código de classificação tarifária.

No nono parágrafo da peça que inaugura a lide, a ora recorrente faz remissão ao documento acostado à folha 44, subscrito por engenheiro químico, no qual ele declara que os produtos cuja classificação é discutida são aditivos para óleo lubrificante: o Paratac, um aditivo agente de adesividade que não contém melhorador do índice de viscosidade; o Parabar 9364, aditivo antioxidante sem dialquil ou diaril ditiofosfato de zinco, que também não contém aditivos dispersantes sem cinzas nem “antidesgastes [sic], anticorrosivos ou antioxidantes contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco”. Antes, nos dois parágrafos imediatamente anteriores, a própria impugnante já afirmava, textualmente:

7 - [...], o produto “PARABAR 9364” é um aditivo para óleo lubrificante, que não contém em sua formulação aditivos dispersante [sic] sem cinzas, antidesgastantes, anticorrosivos ou antioxidantes, contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco. Como não há na posição [sic] 3811.21 uma subposição para esta família, o produto foi classificado como “outros”, na posição [sic] 3811.21.90.

8 - No que concerne ao produto “PARATAC” [sic] é um aditivo para óleo lubrificante, tratando-se de aditivo agente de adesividade, não contendo melhorador de índice de viscosidade. Dessa forma, o produto foi classificado na posição [sic] 3811.21.90. ^[21]

¹⁹ Fato gerador ocorrido no dia 12 de maio de 1997 (registro da declaração de importação).

²⁰ Fatos geradores ocorridos nos dias 6 de junho e 4 de julho de 1997 (desembaraços aduaneiros).

²¹ Impugnação da exigência, folha 41.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Nenhuma dificuldade entrevejo para interpretar o primeiro dos parágrafos transcritos em consonância com a declaração do engenheiro químico, a despeito da quinta vírgula inadvertidamente grafada.

Sem embargo desses fatos, o relator do acórdão recorrido, seguido por todos os julgadores da turma, assevera “que os elementos de prova considerados necessários e indispensáveis constam dos autos”²², mas fundamenta suas razões de decidir exclusivamente nos laudos técnicos de folhas 22 e 35 [23]. Nesse particular, para o produto Paratac, aduz que “o contribuinte limitou-se a afirmar o inverso [da conclusão do laudo técnico], com base em mera declaração prestada por seu funcionário técnico sem trazer aos autos, juntamente com sua impugnação, elementos de prova convincentes.”²⁴ Para o produto Parabar 9364, afirma que “o contribuinte limitou-se a afirmar, uma vez mais, o inverso [da conclusão do laudo técnico], embasando sua tese na retro citada [sic] declaração, não aceitando a existência de propriedades dispersantes sem cinzas verificadas no referido produto.”²⁵

Diferentemente do órgão julgante de primeira instância administrativa, penso que o documento de folha 44 não é uma “mera declaração prestada por [...] funcionário técnico” da importadora. Ao revés disso, o desdenhado documento é uma declaração subscrita por engenheiro químico e como tal merece ser apreciada, inclusive com as repercussões de natureza criminal²⁶, se restar comprovada a sua falsidade ideológica^{27 28}.

²² Voto condutor do acórdão recorrido, folha 73.

²³ Laudos de Análises 2.464, de 1997, e 130, de 1998, fundamentos do auto de infração.

²⁴ Voto condutor do acórdão recorrido, segunda parte do antepenúltimo parágrafo da folha 74.

²⁵ Voto condutor do acórdão recorrido, segunda parte do último parágrafo da folha 74.

²⁶ Lei 8.137, de 1990, artigo 11, *caput*: Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

²⁷ Código Penal, artigo 299: Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular. Parágrafo único: [...].

²⁸ Lei 8.137, de 1990, artigo 1º: Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (I) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; [...] (III) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; (IV) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; [...] Pena: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único: [...].

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Assim, se o conteúdo da declaração acostada à folha 44 é verdadeiro, as informações nela consignadas não podem ser desprezadas. *A contrário*, se o conteúdo é falso, é dever da autoridade administrativa que desse fato tem conhecimento, sob pena de responsabilidade, provocar a iniciativa do Ministério Público Federal para a ação penal cabível²⁹. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a Portaria SRF 326, de 15 de março de 2005, “estabelece procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional”³⁰. Da citada portaria, merecem destaque os artigos 2º [³¹] e 8º [³²].

No caso concreto, as informações contidas na declaração de folha 44, aparentemente subscrita por profissional qualificado, foram sumariamente desprezadas pelo órgão judicante *a quo*, sem clara indicação dos seus motivos.

Portanto, preliminarmente, entendo aviltados dois princípios norteadores do direito administrativo: o princípio da motivação e o princípio da verdade material. Nesse sentido, vale lembrar a determinação exarada no *caput* do artigo 2º da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *verbis*:

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.

²⁹ Lei 8.137, de 1990, artigo 16: Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção. Parágrafo único: Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei 9.080, de 19 de julho de 1995)

³⁰ Portaria SRF 326, de 15 de março de 2005, ementa.

³¹ Portaria SRF 326, de 2005, artigo 2º: Quando as situações caracterizadoras de crimes mencionados no art. 1º forem identificadas após a lavratura de auto de infração, o servidor que as houver constatado, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF), formalizará representação para fins penais perante o chefe da unidade da SRF na qual se encontram os autos do processo administrativo-fiscal, devendo levá-la a registro em protocolo, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que tiver conhecimento do fato.

³² Portaria SRF 326, de 2005, artigo 8º: O servidor que descumprir o dever de formular representação, nos termos estabelecidos nesta Portaria, fica sujeito às sanções disciplinares previstas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Sobre a verdade material, *mutatis mutandis*, transcrevo, por oportunas, lições de Marcos Vinicius Neder e de Maria Tereza Martínez López:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar, exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. [...]

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte.³³ Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir *sponte sua* com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.³⁴

Igualmente essencial, o princípio da motivação é postulado pelo princípio da legalidade e a sua inobservância, por si só, pode ser suficiente para caracterizar a nulidade do ato administrativo por cerceamento do direito de defesa, consoante lição de Celso Antônio Bandeira de Melo:

29. Deve-se considerar, também, como postulado pelo princípio da legalidade o *princípio da motivação*, isto é, o que impõe à Administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência adotada. Cumpre-lhe fundamentar o ato que haja praticado, justificando as razões que lhe serviram de apoio para expedi-lo.

.....

39. Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontado-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

³³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 124.

³⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 74.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

A motivação deve ser prévia ou contemporânea à expedição do ato. Em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles em que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicanda pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Naqueloutros, todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de aturada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada. É o que sucede, por exemplo, na tomada de decisões em procedimentos nos quais exista uma situação contenciosa, [...].

40. O fundamento constitucional da obrigação de motivar está – como se esclarece de [sic] seguida – implícito tanto no art. 1º, II, que indica a cidadania como um dos fundamentos da República, quanto no parágrafo único deste preceptivo, segundo o qual todo o poder emana do povo, como ainda no art. 5º, XXXV, que assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito. É que o princípio da motivação é reclamado quer como afirmação do direito político dos cidadãos ao esclarecimento do “porquê” das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se assujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm que se conformar às que forem ajustadas às leis.

Por isso Ramón Real disse que o dever de motivar é exigência de uma administração democrática³⁵ – e outra não se concebe em um Estado que se declara “Estado Democrático de Direito” (art. 1º, *caput*) –, pois o mínimo que os cidadãos podem pretender é saber as razões pelas quais são tomadas as decisões expedidas por quem tem de servi-los.

De outra parte, não haveria como assegurar confiavelmente o contraste judicial eficaz das condutas administrativas com os princípios da legalidade, da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade se não fossem contemporaneamente a elas conhecidos e explicados os motivos que permitiriam reconhecer seu afinamento ou desafinamento com aqueles mesmos princípios. Assim, o administrado, para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente, necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos. Igualmente, o Judiciário não poderia conferir-lhes a real justeza se a Administração se omitisse em enunciá-las quando da prática do ato. É que, se fosse dado ao Poder Público aduzi-los apenas serodamente, depois de impugnada a conduta em juízo, poderia fabricar razões *ad hoc*, “construir” motivos que jamais ou dificilmente se saberia se eram realmente existentes e/ou se foram deveras sopesados à época em que se expediu o ato questionado.

³⁵ Alberto Ramón Real, *La fundamentación del acto administrativo*, RDP, 6/17.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

Assim, atos administrativos praticados sem a tempestiva e suficiente motivação são ilegítimos e invalidáveis pelo Poder Judiciário toda vez que sua fundamentação tardia, apresentada apenas depois de impugnados em juízo, não possa oferecer segurança e certeza de que os motivos aduzidos efetivamente existiam ou foram aqueles que embasaram a providência contestada.³⁶

Com essas considerações, em sede de preliminar, entendo a inobservância dos princípios da verdade material e da motivação fato caracterizador de cerceamento do direito de defesa e voto pela declaração de nulidade do processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, para que outro seja proferido em boa e devida forma, com a persecução da verdade e a necessária motivação, bem como ulterior reabertura do prazo para interposição de recurso voluntário, se for o caso.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.


TARASIO CAMPELO BORGES – Relator

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 40 e 82 a 84.

Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, Redator Designado.

Essencialmente, a anulação sugerida teria espeque na percepção de que o julgador *a quo* teria falhado quando da apreciação dos documentos capazes de demonstrar fatos relevantes para a defesa da recorrente e, ao deixar de apreciar seus meios de prova, por via oblíqua, deixara igualmente de apreciar as razões de defesa em si.

Nessa esteira, caracterizada estaria a ofensa ao duplo grau de jurisdição e, conseqüentemente, à amplitude do direito de defesa, hipóteses que, como é cediço, induzem à anulação do ato administrativo, em homenagem ao art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988 e ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Pecaria o acórdão vergastado por vício de fundamentação, na medida em que não teria consignado suficientemente sua opção pelas conclusões levadas a efeito no laudo expedido pelo Labana em detrimento do parecer técnico elaborado por profissional contratado pela recorrente. No sentir do i. relator, o afastamento sumário das conclusões consignadas neste último documento só se justificaria se argüida a falsidade do seu conteúdo.

Data maxima vênia, não acompanho as conclusões do judicioso voto, na medida que, a autoridade *a quo*, a meu ver, manteve-se nos estreitos limites da liberdade de apreciação da prova gizada no art. 29³⁷ do Decreto nº 70.235/72, optando pelo laudo expedido pelo LABANA.

Ademais, se as conclusões expendidas em tais documentos se contradizem, a opção por um significa necessariamente o afastamento do outro.

Sobre esse contexto, é igualmente relevante se ter em mente a determinação expressa no art. 30³⁸ do mesmo Decreto, que, salvo melhor juízo, respaldaria a opção assentada no acórdão da DRJ Florianópolis.

Note-se que, apesar de influenciar a classificação fiscal, a definição das características químicas dos produtos objeto do presente litígio, salvo melhor

³⁷ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

³⁸ Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.



Processo nº : 10711.008601/00-53
Resolução nº : 303-01.350

juízo, não se submete à ressalva consignada no § 1º do mesmo art. 30. Sem dúvida, não é tarefa do perito atribuir classificação fiscal ao produto.

Como esclarece o Professor Ruy Barbosa Nogueira, é missão da Tecnologia fornecer aos aplicadores do direito tributário “a explicação quanto à natureza ou aos atributos materiais dos produtos (ontologia) e mesmo em razão da natureza, as possíveis utilizações ou finalidades (teleologia) dos produtos”³⁹. Ao julgador, compete avaliar a subsunção desses atributos à norma, no caso, às regras de classificação.

Também não vejo que a divergência de opinião técnica seja suficiente para afirmar-se que um dos responsáveis pela sua expedição tenha incorrido em conduta criminosa.

Como esclarece Mirabete⁴⁰, a caracterização do crime de falsa perícia exige mais do que a mera constatação de divergência entre o fato e a declaração do agente. É necessário que este último tenha convicção da falsidade. Fato que, pelo que se tem notícia, não foi cogitado nos autos.

Obviamente, isso não significa dizer que este Colegiado se satisfaça com as ponderações que motivaram os julgadores *a quo* a concluir pela suficiência dos elementos carreados aos autos para a formação da sua convicção.

Ou seja, face ao efeito devolutivo do recurso voluntário, penso perfeitamente admissível que esta Câmara, divirja da opinião dos julgadores de 1ª instância e, aplicando o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, defina as providências que julgar relevantes para complementação da instrução do feito trazido à sua apreciação, sem a necessidade de se determinar a anulação e a conseqüente prolação de um segundo o acórdão pela autoridade *a quo*.

Em ambos casos, aplicou-se o princípio da liberdade da formação da convicção do julgador.

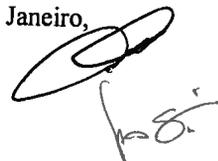
Nesse aspecto, assim como o eminente relator, recorro à doutrina de Alberto Xavier⁴¹, que pondera:

“A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os

³⁹ *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, apud, Bonilha, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo. LTr, 1992, p. 111.

⁴⁰ Mirabete, Júlio Frabbrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo. Atlas, 2004, 19ª Edição, pp. 416 e ss.

⁴¹ *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, 2ª edição, p.124



Processo n° : 10711.008601/00-53
Resolução n° : 303-01.350

meios de prova. Daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Essa convicção é, porém, uma livre convicção, no sentido de que não está limitada à existência de regras legais de prova, antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que corresponder à sua idoneidade como elementos da referida convicção.”(destaquei)

Assim sendo, malgrado o inegável reconhecimento do órgão emissor do laudo que embasou o acórdão objurgado, penso que a existência de um documento firmado por profissional qualificado, contendo conclusões diametralmente opostas acerca de fatos essenciais para o julgamento do mérito, justifica que, em homenagem ao princípio da verdade material, seja trazida ao processo uma terceira opinião.

Nessa esteira, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, determinando-se a realização, por meio da unidade da SRF preparadora e às expensas da recorrente, de nova análise laboratorial, desta vez conduzida pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT, para que sejam esclarecidas as seguintes questões:

1- O produto “Parabar 9364” é uma preparação que contém aditivo com pelo menos uma das seguintes propriedades: melhorador de viscosidade, dispersante sem cinzas, antidesgastante, anticorrosivo ou antioxidante? Quais?

2- Se o “Parabar 9364” possuir propriedade antidesgastante, anticorrosiva ou antioxidante, sua fórmula contém dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco?

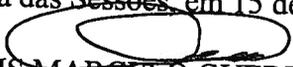
3- O produto “Paratac” possui propriedade de melhorador de índice de viscosidade ou é exclusivamente um agente de adesividade?

A recorrente deverá ser intimada do conteúdo da presente resolução, para, se desejar, formular, no prazo de trinta dias, seus próprios quesitos perante o INT.

Concluídas as análises a cargo daquele instituto, deverá ser fornecida uma cópia do respectivo laudo à recorrente e oferecido o prazo de trinta dias para que esta, se desejar, apresente suas considerações.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Redator Designado