



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10735.003217/2005-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-000.465 – 2ª Turma Especial
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente GE CELMA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 09/06/1997, 14/06/1997, 15/06/1997, 22/07/1997, 20/08/1997, 12/09/1997, 14/09/1997, 30/09/1997, 22/10/1997, 03/11/1997, 18/11/1997, 03/12/1997, 09/12/1997, 24/12/1997, 30/01/1998

MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

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

VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

Declarada a nulidade do lançamento de ofício original, por vício material, o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário permanece sendo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Bruno Maurício Macedo Curi, Solon Sehn e Tatiana Midori Migiyama (Substituta).

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por GE Celma Ltda. contra Acórdão nº 07-12.793, de 6 de junho de 2008 (fls. 807 a 826-v), proferido pela 2ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC, que manteve o lançamento relativo ao Imposto de Importação acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Do processo em análise, depreende-se que a empresa interessada efetuou importações, por meio das declarações de importação listadas às fls. 05 e 06, amparadas no regime aduaneiro especial de **drawback**, modalidade **suspensão**, haja vista a concessão do ato concessório 80-97/007-1 e respectivos aditivos, emitido em 14 de maio de 1997, na praça de Petrópolis - RJ, concernentes a internação de 9782 fundidos de liga a base de níquel, classificado no código tarifário NBM/TEC 7502.20.00, com suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação, assumindo, por conseguinte, o compromisso de exportar, até 9 de junho de 1999, 7826 partes e peças separadas para motor "Trent 800", mais o valor sem cobertura cambial de importação, classificadas no código tarifário NCM/TEC 8411.91.00 (fls. 91 a 97).

Realizada a auditoria que tinha por escopo verificar o cumprimento das obrigações fiscais assumidas pelo beneficiário do regime de que trata o retro citado ato concessório, a fiscalização lavrou o termo de verificação acostado às fls. 50 a 61, no qual conclui, depois de proceder à análise dos documentos apresentados em respostas ao termo de início de fiscalização, notadamente os 15 dossiês de importação e os 31 dossiês de exportação, pelo inadimplemento total do respectivo compromisso.

A referida conclusão está fundada no princípio da vinculação física, do qual deflui que uma das condições necessárias demonstrar o cumprimento do regime de drawback é de que os produtos importados sejam integralmente empregados ou consumidos na produção de mercadorias destinadas à exportação. De outra forma, que os insumos importados com benefício sejam aplicados direta e fisicamente na elaboração do produto destinado à exportação ou, excepcionalmente, consumido no processo de industrialização, tornando despiciente a circunstância em que a beneficiária tenha promovido exportações de produtos em quantidade e/ou qualidade iguais ou até mesmo superiores àquelas convencionadas em ato concessório se respectivos produtos não tenham sido efetivamente elaborados com os insumos importados ao amparo do regime em referência.

Complementando o entendimento acima, a fiscalização esclarece que a beneficiária tem por obrigação manter registro e controle dos estoques dos insumos estrangeiros importados sob o auspício do regime, assim como dos produtos finais elaborados com respectivos insumos com vista a demonstrar o cumprimento dos requisitos e condições avençados no "contrato" firmado entre as partes (contribuinte e União) que resultou na expedição de ato concessório específico, sob pena de a internação promovida sob a égide do regime em comento, por absoluta impossibilidade de aferição, venha receber tratamento equânime àquela processada

sob o regime comum de importação cuja regra é o pagamento integral dos tributos incidentes assim que verificado a ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Esclarece a fiscalização que, no intuito de verificar o atendimento do princípio da vinculação física, solicitou que a beneficiária apresentasse diversos livros contábeis e fiscais de escrituração obrigatória, por se tratar de contribuinte equiparada a industrial, sendo que em relação ao Livro de Controle da Produção e do Estoque (modelo 3) e ao Livro de Registro de Inventário (modelo 7) a beneficiária justifica sua não apresentação sob o argumento de *“que como o material pertence a terceiros, tais controles não são efetuados pela empresa”*, evidenciando a absoluta ausência de controle dos estoques e consumo dos insumos importados com benefício bem como o controle dos estoques e saídas de produtos finais elaborados com respectivos insumos estrangeiros, visto que os Livros Registros de Entradas e Saídas não são suficientes para demonstrar o fiel cumprimento do regime em tela.

A autoridade lançadora acrescenta que na aferição do regime em trato foram detectadas também outras as irregularidades, tais como: (i) não vinculação da DI 97/1209386-7 ao regime, conforme demonstra o campo 24 da DI, importando na glosa de 521 unidades de insumos; (ii) alteração após averbação de diversos campos de todos os RE apresentados pela contribuinte como comprobatórios do regime, notadamente o campo 24 que trata da indicação dos dados do fabricante e do número do ato concessório, conforme se evidencia da mensagem de advertência, contida no campo 26 dos RE; e (iii) déficit equivalente a 1279 unidades de insumos, e que, portanto, não se encontravam amparadas no regime, tendo em vista que a relação de produto acabado/insumo era 0,8 (7826/9782), e a relação existente entre as datas das entradas de insumos (nota fiscal de entrada) e as de saídas de produtos acabados (nota fiscal de saída), ainda que se levasse em consideração que os insumos foram integrais e imediatamente transformados em saldo de produtos acabados.

Desta forma, alicerçado nas infrações acima constatadas, quais sejam, o não cumprimento das condições, limites e valores previstos no referenciado ato concessório, lavrou-se, em 29.11.2005, o Auto de Infração nº 029/2005 (fls. 04 a 14 e 713), formalizando a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 589.805,12, referente à cobrança do imposto de importação (II) acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, calculados até 31 de outubro de 2005.

Cientificada do presente lançamento, em 01.12.2005, a contribuinte, na condição de beneficiária do regime em tela, apresentou a impugnação de fls. 720 a 739, instruída com os documentos de fls. 740 a 802, para aduzir, em sede de preliminar, sua nulidade, por entender que a autuação não encontra guarida em nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 142 e 149 do CTN, na medida em que repete idênticos fundamentos de acusação expendidos em auto de infração lavrado anteriormente, que resultou na formalização do processo administrativo 10735.002951/00-83 em que a suplicante obteve decisão inteiramente favorável ao seu pleito, conforme se observa do Acórdão DRJ/FNS 5.018, que foi a julgamento na Sessão realizada em 19.11.2004.

À guisa de preliminar de mérito, a interessada aduz a decadência do lançamento retratado no presente auto de infração, uma vez que os fatos que lhe deram ensejo iniciaram em 14.05.1997 e terminaram 09.06.1999, quando se encerrou definitivamente o compromisso de exportar os produtos após industrialização, constituindo, por conseguinte, o termo inicial do prazo decadencial. Portanto, se a suplicante somente tomou ciência do lançamento em 01.12.2005, sua lavratura violou o disposto no art. 173 do CTN, posto que estabelece o prazo de

cinco anos para que a Fazenda Pública constitua, por meio do lançamento, o respectivo crédito tributário.

Quanto ao mérito propriamente dito, afirma haver cumprido com as obrigações avençadas, é o que se depreende das cópias dos documentos acostados pela própria fiscalização. Salienta que todos os trâmites burocráticos foram rigorosamente cumpridos pela beneficiária, uma vez que elaborou e encaminhou para o DECEX, ainda na vigência do regime, o Relatório de Comprovação de Drawback no qual consigna que os produtos importados ao amparo do Ato Concessório (AC) foram integralmente utilizados no processo produtivo e exportados, concretizando, por conseguinte, seu interesse no encerramento do respectivo AC. No entanto, por motivos alheios a sua vontade, referido órgão não havia ainda se manifestado.

Esclarece a impugnante, que os fundamentos jurídicos proferidos pelo relator do voto vencido, que consta do Acórdão DRJ/FNS 5.018, de 19.11.2004, corroboram sua tese na qual afirma não haver cometido infração alguma que justificasse a autuação em tela.

Com referência aos Livros Fiscais modelos 3 e 7, a impugnante argumenta, ipse litteris, *“que em se tratando de Drawback os controles quantitativos das matérias-primas importadas e dos produtos daí resultantes e exportados são feitos em documentos específicos, tais como exigidos pela legislação que rege o regime especial Drawback, o qual não faz nenhuma alusão a que esses controles estejam inseridos nos livros fiscais em questão”*.

Quanto aos juros de mora, contesta a utilização da taxa SELIC como indexador da correção monetária, por ausência de previsão legal e por se tratar de taxa remuneratória, implicando em ofensa ao art. 161, § 1º, do CTN.

Quanto à multa de ofício aplicada no percentual de 75%, aduz ser manifestamente abusiva, desarrazoada e ofensiva aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, insculpido no art. 150, IV, da CF/88.

Suplica, nesse íterim, pela oportunidade em apresentar provas que demonstrem a verdade dos fatos aduzidos, bem como requer sejam anexados aos presentes autos as cópias do processo administrativo nº 10735.002951/00-83, em que estão acostados os registros de exportação (RE) e o anexo do relatório de comprovação do drawback (ARCD) vinculados ao Ato Concessório nº 80-97/007-1, em exame.

Por derradeiro, requer seja declarado improcedente o lançamento em tela, ou supletivamente sejam escoimados os excessos apontados em relação aos juros de mora e da multa proporcional.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e considerou procedente o lançamento em acórdão com a seguinte ementa:

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, restando precluso o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de

força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DRAWBACK. NULIDADE. PROVAS. DIREITO DE DEFESA.

Incabível a arguição de nulidade do lançamento quando o referido ato administrativo encontra-se instruído com todos os elementos indispensáveis à formalização da respectiva exigência fiscal, e não se observa que o sujeito passivo tenha sido tolhido no seu direito à ampla defesa, na forma da lei.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

A autoridade responsável pelo julgamento administrativo está impedida de se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico, por se tratar de prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DRAWBACK. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

No caso de lançamento efetuado relativamente aos fatos e infrações constituídos em lançamento anterior declarado nulo por vício formal, o prazo decadencial inicia-se na data em que ocorreu a ciência desse novo lançamento.

Tendo o contribuinte sido cientificado desse segundo auto de infração dentro do prazo de cinco anos, contados a partir da ciência da retro mencionada lavratura, não se operam os efeitos da decadência do direito de a Fazenda Federal constituir respectivos os créditos tributários.

DRAWBACK. APLICAÇÃO. COMPETÊNCIA BIPARTIDA. SRF/SECEX.

Compete a SRF/RFB a aplicação e a fiscalização do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão. A SECEX/DECEX, por ser o órgão responsável pelo controle administrativo de regime, compete sua concessão mediante emissão de ato concessório e respectivos aditivos, inclusive, possíveis prorrogações de prazo.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

O descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, acrescidos dos encargos previstos em lei.

MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. LEGALIDADE.

As multas aplicadas de ofício não possuem natureza confiscatória, alcançam somente os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

JUROS DE MORA. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC.

A autoridade administrativa deve, sob pena de responsabilidade funcional, exigir o cumprimento das disposições legais contidas na legislação tributária. A cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC está respaldada em lei plenamente em vigor no ordenamento jurídico.

Cientificado do referido acórdão em 02 de julho de 2008 (fl. 837), o interessado apresentou recurso voluntário em 01 de agosto de 2008 (fls. 838 a 854) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

Alega, ainda em sede de preliminar, que a decisão recorrida está viciada na medida em que prolatada por autoridade administrativa incompetente

Aponta que consta a fls. 483/489 destes autos decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento - Florianópolis — SC, representada pelo Acórdão DRF/FNS nº 5.018, de 19 de novembro de 2004, anulando o auto de infração de fls. 02/12, por violação ao princípio do devido processo legal, ante a ausência manifesta de descrição precisa dos fatos caracterizadores da infração fiscal cometida pela Recorrente.

Dessa forma, entende que a 1ª Turma tornou-se preventa para processar e julgar este processo administrativo, na medida em que se "*renovou*" a autuação fiscal em desfavor da Recorrente, não obstante tratar-se do mesmo fato gerador. Sendo assim, competia a 1ª Turma e não à 2ª Turma processar e julgar o tema em discussão no presente feito.

Já no tocante ao juros de mora, a recorrente anota ainda, a par dos argumentos já relatados, que não pode ser agravada em juros de mora pelo período em que o lançamento fiscal defeituoso foi gerado, e, em seguida, declarado nulo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Relator

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Da decadência

Inicialmente, em que pese a apresentação de questões preliminares relativas à: i) incompetência da autoridade administrativa recorrida, ii) nulidade do lançamento e iii) decadência, inicio a análise por esta última dada a sua conseqüente prejudicialidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, trouxe as seguintes disposições sobre o prazo decadencial para constituição do crédito tributário:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Negrito e sublinhado apostos.

No presente caso, com o intuito de definirmos o termo inicial do prazo decadencial, releva, em primeiro plano, analisarmos o lançamento tributário originalmente realizado (processo fiscal nº 10735.002951/00-83) e os termos da decisão de 1º grau que se seguiu (Acórdão DRJ/FNS nº 5.048, de 19 de novembro de 2004) que declarou a nulidade desse lançamento.

Colhe-se, do Acórdão DRJ/FNS nº 5.048, de 2004, as seguintes passagens de interesse:

Ementa: FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. NULIDADE.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, a descrição precisa dos fatos imputados ao sujeito passivo, de forma a caracterizar a infração apurada

e a matéria tributável, em obediência ao princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade.

RELATÓRIO

.....

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte a autoridade fiscal constatou que o Valor Total F.O.B., previsto no campo 27 do AC nº 80-97/007-1, não foi cumprido pela beneficiária, razão pela qual efetuou o lançamento do crédito tributário, por meio do Auto de Infração, fls. 02 a 12.

.....

VOTO VENCIDO

.....

O presente litígio cinge-se à questão do valor total F.O.B. a ser exportado, estabelecido no AC nº 80-97/007-1, e o efetivamente cumprido pela beneficiária.

.....

A contribuinte comprovou que os produtos importados ao amparo do regime foram plenamente exportados, atendendo, desta forma, o princípio da vinculação física. Tal comprovação decorre da constatação de que os RE's relacionados no ARCD foram vinculados ao AC de nº 80-97/0007-1 e, além disso, a quantidade de partes e peças estabelecida no referido AC, 7.826 unidades, foi superada com a exportação de 8.196 unidades. Ressaltando-se que todas as exportações informadas para comprovar o adimplemento do compromisso ocorreram dentro do período previsto no AC e seus aditivos para sua efetivação, ou seja, entre 10/11/1997 e 09/06/1999.

Para consolidar ainda mais esse entendimento, transcreve-se o Acórdão de nº 302-34774, emanado do Egrégio Conselho de Contribuinte, que traz:

Acórdão 302-34774

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO.

O item "preço" na operação de "drawback" não pode ser tomado como um compromisso rígido e inflexível, pois sobre ele gravitam regras de mercado e compromisso e econômicas que independem da vontade do contribuinte, ao contrário dos itens "quantidade" e "prazo", que mais facilmente podem ser constatados e objeto de aditamento.

É de se esclarecer, entretanto, que a questão do valor obtido pela interessada em suas exportações podem ensejar a análise de outras irregularidades, como subfaturamento. No entanto, para o drawback não se verifica qualquer ilegalidade que possa dar sustentação à exigência do crédito tributário suspenso.

Diante de todo o exposto, voto pela improcedência do lançamento, eximindo-se a contribuinte da exigência do Imposto de Importação e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR

Assim, a exigência do montante integral dos tributos suspensos representa a glosa dos RE apresentados como comprobatórios do cumprimento do Ato Concessório. Ocorre, no entanto, que a autoridade lançadora não apresentou as necessárias razões porque desconsiderou tais exportações.

Vale salientar que o lançamento não pode ser aperfeiçoado através da realização de diligência. O procedimento de diligência presta-se tão-somente a esclarecer o lançamento efetuado. No caso dos autos, a autoridade lançadora, instada a se manifestar por ocasião da diligência determinada, apresentou relatório afirmando que encontrou diferenças entre as quantidades e os valores contratados e os efetivamente exportados.

Por conseguinte, é de se concluir que a autoridade lançadora admite que ocorreram exportações vinculadas ao Regime de Drawback, as quais não foram consideradas quando do lançamento.

Os elementos acostados aos autos apontam no sentido de que o compromisso assumido no Ato Concessório nº 80-97/007-1 foi cumprido apenas em parte, porém é necessário que a peça fiscal, através da qual é constituída a exigência, estabelece claramente que “parte” não foi cumprida, propiciando ao autuado a adequada defesa.

Diante do exposto, resta clara a impossibilidade de prosseguimento da exigência, nos termos em que realizada, pois faltam-lhe os necessários fundamentos, capazes de justificar a glosa efetuada, impondo-se a decretação de nulidade da peça fiscal.

Por fim, e apenas a título de anotação, verifica-se que em grande parte dos RE apresentados como comprobatórios do Regime de Drawback, no campo 26, consta a observação de que foram efetuadas, após a averbação do RE, alterações nos itens valor, quantidade e preço, bem como nos quadros destinados aos dados do fabricante e observações do exportador. Tais alterações, quando efetuadas de modo unilateral, sem autorização da autoridade aduaneira, podem representar motivo de glosa do RE. Saliente-se, no entanto, que as supostas irregularidades não foram abordadas no Auto de Infração, portanto não fazem parte dos fundamentos da autuação, não cabendo a esta autoridade julgadora a prerrogativa de inovar a exigência, com a inclusão de novos fundamentos.

Isto posto, voto pela nulidade do Auto de Infração de fls. 3 a 5.

Note-se, portanto, que a declaração de nulidade do auto de infração originário deu-se por conta da ausência dos necessários fundamentos aptos a justificar a glosa efetuada, não restando bem caracterizada a infração apurada e a matéria tributável.

Na seqüência dos fatos, após a lavratura de novo auto de infração, chegamos à decisão ora recorrida (Acórdão nº 07-12.793 – 2ª Turma da DRJ/FNS, de 06 de junho de 2008), que, ao tratar especificamente da presente preliminar, e, em especial, do vício indicado pela decisão anterior, trouxe as seguintes considerações de relevo:

... a decretação da nulidade daquele lançamento (auto de infração acostado às fls. 02 a 12 do processo nº 10735.002951/00-83) foi calcada na ausência de motivação (fundamentação e provas) do fisco para justificar as glosas das exportações efetuadas (RE's), impossibilitando, por conseguinte, a ampla e irrestrita defesa da impugnante. Em verdade, o lançamento em apreço, diferentemente do anteriormente anulado, encontra-se perfeitamente fundamentado, com todos os elementos que se fazem necessários à completa compreensão da acusação fiscal.

De outra parte, a impugnante argúi a decadência do auto de infração em trato por entender que sua lavratura violou o disposto no artigo 173 do CTN, uma vez o prazo legal para a constituição do respectivo crédito tributário findou em 31.12.2004 e somente foi cientificada em 01.12.2005.

Portanto, a litígio se refere à decadência atinente ao segundo lançamento, formalizado estritamente em decorrência da anulação, por vício formal, do auto de infração de que o processo nº 10735.002951/00-83.

Anulado o primeiro lançamento pelo Acórdão DRJ/FNS nº 5.018, proferido em 19.11.2004, por estar eivado por vício formal, dispunha a administração fazendária do prazo legal de cinco anos a partir da data da ciência desta decisão, conforme previsão estatuída no inciso II do artigo 173 do CTN, para cientificar a contribuinte de um novo auto de infração, sanado dos vícios formais do lançamento original.

Ocorre que não vislumbrei nos autos a data da ciência, mas apenas a data na qual o lançamento foi anulado, qual seja, **19.11.2004**. Admitindo-se que o prazo da decadência iniciou-se nesta data, a ciência de um novo lançamento deveria ocorrer até **18.11.2009**, haja vista que cabia à fiscalização lavrar nova peça fiscal contemplando os mesmos fatos e infrações do lançamento anterior, apenas saneando-o dos vícios formais que determinaram a sua anulação. Tendo em vista que a contribuinte foi efetivamente cientificada do segundo auto de infração em 01.12.2005, resta evidenciado que respectivo lançamento ocorreu dentro do prazo decadencial.

Nesse ponto, em especial quando caracteriza como **formal** o vício que levava à anulação do auto de infração originalmente feito, penso não ter caminhado bem a decisão recorrida.

Explico.

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

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

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

(...)

*Os vícios de fundo bem se distinguem dos vícios de forma, **referindo-se a formalidades habilitantes e a requisitos elementares à validade do ato,***

enquanto os vícios de forma se referem aos elementos de composição instrumentária e às solenidades prescritas para essa composição (grifei)

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

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

Inaplicável essa diretriz se a decisão julgou improcedente a insubsistência do lançamento por vício material, analisando o conteúdo da exigência tributária. É o que se dá quando inexistem provas práticas do fato gerador; a atribuição de responsabilidade tributária a quem não a tenha legalmente; Se a decisão for proferida após cinco anos dos fatos, opera-se a decadência."

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

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

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

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

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

Nessa hipótese, a decretação da nulidade do lançamento não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Em verdade, para fins da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, deve a administração tributária considerar como

inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência contida no art.173, I, ou a regra própria prevista para os casos disciplinados pelo art.150, parágrafo 4º., ambos do CTN, ou ainda regra específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

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

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

Nesse sentido, vejamos decisões desse Conselho Administrativo:

ERRO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO - Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base cálculo do imposto lançado, cancela-se o auto de infração para que outro seja feito em boa e devida forma. Lançamento cancelado. (1º CC-6ª Câmara; Acórdão nº 106-12150; Rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto; decisão unânime em 21/08/2001)

LANÇAMENTO - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, §4º, do CTN. (1º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 102-47201; Rel. Cons. Silvana Mancini Karam; decisão em 10/11/2005)

PAF — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — ERRO NA BASE DE CÁLCULO — Presentes os pressupostos de ocorrência do fato impositivo o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser , recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face ao erro em sua quantificação não prospera o lançamento. Recurso Provido. (1º CC-8ª Câmara; Acórdão nº 108-08865; Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; decisão unânime em 25/05/2006)

VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (1º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 102-47829; Redator Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva; decisão em 16/08/2006)

NULIDADE - VÍCIO MATERIAL . ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO. Comprovado, em grau de recurso, a

existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração. Preliminar acolhida. (1º CC-2ª Câmara-2ª Turma Especial; Acórdão nº 192-00015; Rel. Cons. Sidney Ferro Barros; decisão unânime em 08/09/2008)

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. (2ª Seção-4ª Câmara-1ª Turma; Acórdão nº 2401-00036; Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; decisão em 03/03/2009)

Portanto, o vício material tem natureza substancial, logo, alheio, em sua essência, à forma. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no *caput*, do art. 142, do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, pois sua delimitação precisa é *condition sine qua non* à existência da obrigação tributária em concreto (*trecho do voto condutor do Ac. nº 08-14.289 – 7ª Turma da DRJ/FOR em 22/10/2008; Rel. Julg. Fernando Sérgio Tavares e Sales*).

Dessa forma, a primeira decisão *a quo*, ao apontar vícios na fundamentação do lançamento original, acabou por apontar defeitos que não se caracterizam como formalismos externos ou solenidades procedimentais (vícios formais), mas sim que afetam a própria substância do ato uma vez que relacionados à carente formatação e delimitação da infração apurada e da matéria tributável (vícios materiais).

Por conseguinte, sendo material o vício ocorrido na inaugural constituição do presente crédito tributário, a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado não tem o condão de estabelecer novo termo *a quo* do prazo decadencial em estudo - efeito restrito pelo legislador às declarações de nulidade por vício formal -, devendo ser aqui aplicado o artigo 173, I do CTN. Vejamo-lo novamente:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Negrito e sublinhado apostos.

Assim, tendo em vista que o Ato Concessório nº 80-97/007-1 e seus aditivos previam a data de 09 de junho de 1999 como limite para exportação dos produtos sob o regime de drawback – o que implica no dia **1º de janeiro de 2000** como termo inicial para contagem do prazo decadencial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - artigo 173, I do CTN), temos que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extinguiu em **1º de janeiro de 2005**.

Por conseguinte, no presente caso, há que se reconhecer a ocorrência da decadência uma vez que a lavratura do auto de infração combatido somente se deu em 29 de novembro de 2005 e respectiva ciência ao contribuinte em **1º de dezembro de 2005**.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 01 de junho de 2011

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda