



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

Processo n° 10830.003523/98-58
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3301-003.029 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2016
Matéria Omissão - nulidade
Embargante FIELD'S COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NECESSIDADE DE SANEAMENTO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Uma vez constatado que o acórdão recorrido não tratou sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte tanto em sua impugnação quanto em seu recurso voluntário, há de ser sanado tal vício.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL SUFICIENTES. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA AUTUADA OU DE QUALQUER OUTRO VÍCIO QUE DÊ ENSEJO À NULIDADE.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Em sintonia com o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais lavrou o auto de infração e a adequada fundamentação legal do lançamento, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao sujeito passivo pela Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas na sua peça recursal.

Embargos conhecidos e acolhidos, para fins de analisar o tópico de nulidade apresentado pelo contribuinte, mas sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer de parte dos embargos declaratórios opostos, e,

nesta parte, dar provimento ao mesmo para fins de sanar a omissão indicada, sem efeitos infringentes. Vencidas as Conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) e Semíramis de Oliveira Duro, que davam provimento a esta mesma parte conhecida, só que com efeitos infringentes, face ao reconhecimento da nulidade do auto de infração no que tange à multa aplicada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, por vício material, em razão da total ausência de capitulação legal. Voto vencedor a cargo do Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Valcir Gassen e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado por falta de lançamento e recolhimento de IPI, pelos seguintes motivos: (i) saída de produtos industrializados, importados pela autuada, sem o destaque do IPI nas respectivas notas fiscais; (ii) saída de produtos importados sem a emissão de notas fiscais. Assim, foi constituído crédito tributário no montante de R\$ 95.520,65, inclusos juros de mora, multa proporcional ao valor do imposto não recolhido e multa sobre o IPI não lançado e coberto por créditos do contribuinte.

O contribuinte, então, apresentou impugnação em 01/07/1998, por meio da qual:

(i) quanto à multa aplicada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, alegou: (1) preliminarmente, cerceamento do seu direito de defesa, com base no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, por falta de descrição da infração e pela ausência de capitulação legal, bem como sob o fundamento de que, por ser tal multa proporcional, sua aplicação exigiria uma base positiva de incidência, que, no caso concreto, seria inexistente; (2) no mérito, que a multa de 75%, em razão do seu caráter proporcional, deveria ter como base de cálculo o imposto devido e não o imposto lançado na nota fiscal, e que os créditos existentes seriam suficientes para cobrir os débitos oriundos do IPI correspondente às notas fiscais indicadas no auto de infração.

(ii) contestou a exigência de IPI relativa às transferências de chupetas, tanto sob o ponto de vista de nulidade quanto no mérito;

(iii) quanto às demais matérias, informou que iria providenciar o recolhimento do IPI exigido.

Ao analisar a matéria, a DRJ em Ribeirão Preto entendeu por manter integralmente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

FATO GERADOR. SAÍDA FÍSICA.

O imposto é devido independentemente da finalidade do produto e do título jurídico de que ocorra o fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.

A mera falta de lançamento do imposto, nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, independentemente da emergência de saldos devedores a recolher.

Insatisfeito com o teor da decisão acima, o contribuinte interpôs recurso voluntário, por meio do qual repôs os argumentos dispostos em sua impugnação.

Ato contínuo, o CARF prolatou acórdão com o mesmo teor da decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto. Transcreve-se a seguir a passagem do voto que interessa à análise que será realizada nesta oportunidade:

(...) Dois são os pontos do recurso: a multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito e o imposto exigido em decorrência da remessa de 14.872 chupetas sem a emissão de NF.

Com relação à multa lançada, o art. 80, inciso I, da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrita com grifos, prevê o suporte fático para aplicação da mesma:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - (...)".

Com efeito, só a falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída já é suporte suficiente para ensejar a aplicação da multa, independentemente de redundar ou não em saldo de imposto a recolher. Essa foi, justamente, a situação em concreto detectada pela fiscalização, motivo pelo qual devem ser rejeitados os óbices opostos no recurso. (...).

Face à referida decisão, o contribuinte, em 14/11/2008, opôs embargos declaratórios, por meio dos quais alegou que o acórdão recorrido, que seguiu literalmente a decisão da DRJ em Ribeirão Preto, conteria obscuridades/omissões que precisariam ser sanadas, tais quais:

- (i) não tratou da preliminar de nulidade constante tanto da impugnação quanto do recurso voluntário;
- (ii) não se pronunciou acerca da impossibilidade jurídica do procedimento, tendo em vista que, tratando-se a multa de 75% sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito de multa proporcional, sua aplicação exige base positiva.
- (iii) incluiu, ainda, em seus embargos, um tópico através do qual dispôs sobre a impossibilidade de aplicação da taxa SELIC sobre multa de ofício e multa de mora.

Em 26/02/2010, o contribuinte apresentou petição por meio da qual desistiu parcialmente da matéria discutida, tendo juntado aos autos o comprovante de pagamento relativo ao IPI exigido. Ressaltou, contudo, que persiste o seu interesse na discussão acerca da multa exigida sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

Os autos, então, vieram-se conclusos, para julgamentos dos embargos declaratórios opostos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Os embargos são tempestivos (vide fls. 412, 418 e 442 dos autos) e reúnem, quanto à parte de seus argumentos, os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço parcialmente, conforme restará devidamente esclarecido a seguir.

Da leitura do relatório acima, extrai-se que persiste em discussão na presente demanda, tão somente, a cobrança relativa à multa exigida sobre o "IPI não lançado com cobertura de crédito".

Quanto a este ponto, os embargos declaratórios opostos pelo contribuinte visam sanar as supostas obscuridades/omissões constantes do acórdão recorrido, abaixo indicadas:

- (i) não tratou da preliminar de nulidade constante tanto da impugnação quanto do recurso voluntário;
- (ii) não se pronunciou acerca da impossibilidade jurídica do procedimento, tendo em vista que, tratando-se a multa de 75% sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito de uma multa proporcional, sua aplicação exigiria base positiva, inexistente no caso concreto em baila;
- (iii) incluiu, ainda, em seus embargos, um tópico através do qual dispôs sobre a impossibilidade de aplicação da taxa SELIC sobre multa de ofício e multa de mora.

Para que se possa melhor visualizar o cabimento dos embargos declaratórios opostos, transcreve-se novamente a passagem do voto do Relator que tratou do tema em questão:

Com relação à multa lançada, o art. 80, inciso I, da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrita com grifos, prevê o suporte fático para aplicação da mesma:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - (...)".

Com efeito, só a falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída já é suporte suficiente para ensejar a aplicação da multa, independentemente de redundar ou não em saldo de imposto a recolher. Essa foi, justamente, a situação em concreto

detectada pela fiscalização, motivo pelo qual devem ser rejeitados os óbices opostos no recurso. (...).

Ao analisar o conteúdo da decisão recorrida, portanto, constato que esta, de fato, restou omissa quanto ao ponto (i) acima. Isso porque, apesar de ter indicado em seu relatório a existência do pedido preliminar de nulidade apresentado pelo contribuinte, deixou a decisão embargada de se pronunciar quanto a tal pleito.

Por outro lado, no que tange ao ponto (ii), entendo que a decisão recorrida, embora de forma sucinta, tratou da matéria ao dispor que "só a falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída já é suporte suficiente para ensejar a aplicação da multa, independentemente de redundar ou não em saldo de imposto a recolher". Ou seja, entendeu-se que a existência ou não de saldo de imposto a recolher seria irrelevante para a aplicação da multa incidente sobre o "*valor do imposto que deixou de ser lançado*".

Por fim, quanto ao item (iii), argumento este incluído pela primeira vez nos embargos declaratórios opostos, deixo de apreciar tal ponto, visto que o mesmo não foi trazido pelo contribuinte em sua impugnação, ou mesmo em seu recurso voluntário. Além de ter precluído o direito do contribuinte de discutir tal matéria, com fulcro no art. 17 do Decreto 70.235/72, forçoso reconhecer que tampouco há que se falar em obscuridade, omissão ou contradição do acórdão recorrido quanto a argumento que sequer fora levantado pelo contribuinte anteriormente à referida decisão.

Nesse contexto, entendo que não houve obscuridade/omissão quanto aos itens (ii) e (iii) acima indicados, os quais não poderão ser analisados em sede de embargos declaratórios.

Será objeto de análise nesta oportunidade, portanto, tão somente o item (i) acima indicado, relativo à preliminar de nulidade, não apreciada pela decisão recorrida.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte alega que teria havido cerceamento do seu direito de defesa no caso concreto. Argumenta que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo tributário federal, determina, entre outros elementos, que o Auto de Infração deverá ser lavrado com a descrição do fato autuado e a indicação precisa do dispositivo legal infringido. Ocorre que, no tocante à multa aplicada sobre "o imposto não lançado com cobertura de crédito" não teria havido qualquer indicação no corpo do AI de um dispositivo legal infringido que fundamente a aplicação dessa penalidade. Teria sido indicado apenas o Parecer Normativo CST n. 39/76, que não estaria apto a embasar o lançamento de ofício, sob pena de ofensa direta ao princípio da legalidade.

Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, consoante se extrai da leitura do auto de infração lavrado, não há a indicação de qualquer dispositivo legal apto a justificar a imposição da penalidade aplicada.

Embora conste da fl. 86 e seguintes o "Demonstrativo de multa do Imposto sobre Produtos Industrializados não lançado com cobertura de crédito", com a indicação de que fora aplicada multa no percentual de 75%, não fora indicado o dispositivo legal que embasaria a aplicação desta multa.

Por outro lado, na descrição dos fatos e enquadramentos legais (fls. 100/106 dos autos), limitou-se a autoridade autuante, quanto à referida multa, a dispor que "no que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos".

Contudo, extrai-se da fl. 98 dos autos que no enquadramento legal relativo à multa em questão houve a indicação tão somente do Parecer Normativo CST nº 39/76. Tal indicação, contudo, não é suficiente para fins de afastar a nulidade do auto de infração, uma vez que um parecer normativo não faz as vezes da legislação aplicável para fins de aplicação de penalidade

Ou seja, sabe-se que foi aplicada *in casu* multa no percentual de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado, mas não se sabe com base em que dispositivo legal. É válido mencionar, inclusive, que no caso ora analisado a indicação da capitulação legal não foi apenas incompleta, **tendo-se constatado a ausência total dessa formalidade.**

Sendo a capitulação legal requisito essencial à validade do auto de infração, consoante determina o art. 10, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, abaixo transcrito, há que se reconhecer a nulidade do auto de infração em tela:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

*IV - **a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;***

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (Grifos apostos).

Ademais, destaque-se que, apesar de ter descrito, na descrição dos fatos e enquadramentos legais (fls. 100/106 dos autos), as infrações incorridas pelo contribuinte, não indicou referente a qual delas estava sendo aplicada a multa em relevo.

Nesse contexto, **entendo que houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, uma vez que a deficiência da descrição dos fatos e a total ausência de capitulação legal levam necessariamente ao reconhecimento da nulidade do auto de infração neste ponto, por vício material (defeito de motivação).**

Nesse mesmo sentido, traz-se à colação decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconhecendo que a ausência de capitulação legal enseja a nulidade do auto de infração:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de

forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Proc. 12571.000141/2007-11, Acórdão 1402-001.930, 04/03/2015). (Grifos apostos).

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE NULIDADE. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO.

Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado **vício material por defeito de motivação**.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO E DEFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

1. A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.

2. **Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal infringida, o auto de infração é nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento.** Recurso de Ofício Negado. (Proc. 11817.000438/2005-22, Acórdão 3302-003.01, 26/01/2016). (grifos apostos).

Outrossim, é válido destacar que embora o acórdão recorrido, ao tratar do mérito, tenha indicado que a multa seria devida, fê-lo com fulcro no disposto no art. 80, I, da Lei nº 4.502/1964. Acontece que não consta do auto de infração, em momento algum, a indicação deste dispositivo legal, não podendo a decisão administrativa sanar tal vício nesta oportunidade, sob pena de se apoderar da função de lançar, que decerto não é sua.

Como se não bastasse, ainda que assim não se entendesse, é válido destacar que o dispositivo legal, indicado de forma inovadora na decisão recorrida, não mais se encontra em vigor, tendo sido revogado pela Lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nesse contexto, forçoso reconhecer que, de todo modo, haveria de ser acolhido o pleito do contribuinte, tornando-se imperativo o reconhecimento da nulidade do auto de infração vergastado, em razão da completa ausência da capitulação legal quanto à penalidade ali aplicada.

Processo nº 10830.003523/98-58
Acórdão n.º **3301-003.029**

S3-C3T1
Fl. 478

Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer de parte dos embargos declaratórios opostos - item (i) - para fins de, nesta parte, conferindo-lhe efeitos infringentes, sanar a omissão do acórdão recorrido quanto ao tópico de nulidade, e, analisando-o, reconhecer a nulidade do auto de infração, por vício material, no que tange à multa aplicada em razão do "imposto não lançado com cobertura de crédito", face à deficiência da descrição dos fatos e à total ausência de capitulação legal.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

No recurso voluntário, a recorrente alega que teria havido cerceamento do seu direito de defesa no caso concreto. Argumenta que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo tributário federal, determina que o Auto de Infração deverá ser lavrado com a descrição do fato autuado e a indicação precisa do dispositivo legal infringido.

Em relação à multa aplicada sobre "o imposto não lançado com cobertura de crédito" não teria havido qualquer indicação no Auto de Infração do dispositivo legal infringido que fundamente a aplicação dessa penalidade. Teria sido indicado apenas o Parecer Normativo CST n. 39/76, que não estaria apto a embasar o lançamento de ofício, sob pena de ofensa direta ao princípio da legalidade.

Discordo da recorrente.

Entendo que o lançamento é hígido, não havendo nenhum vício que porventura possa ensejar na sua nulidade.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal¹. No âmbito do novo Código de Processo Civil (lei nº 13.105, de 16/03/2015), dispõe o artigo 277 que,

Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

Na exação formalizada contra o sujeito passivo, como já dito, não há nenhum vício que possa ser causa de sua nulidade, como já ressaltado.

¹ Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.
Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

Processo nº 10830.003523/98-58
Acórdão n.º **3301-003.029**

S3-C3T1
Fl. 479

Rejeita-se, pois, o argumento da recorrente nesse sentido.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Redator designado.

CÓPIA