



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10980.726891/2011-56
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.851 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL - FALTA DE LANÇAMENTO - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BAYONNE COSMÉTICOS LTDA. ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA COMPROVADA EM PARTE.

Tratando o recurso especial de duas ou mais matérias, o mesmo só deve ser conhecido na parte em que devidamente comprovada a divergência jurisprudencial, requisito indispensável ao processamento do apelo.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. COMPETÊNCIA DO CARF.

A manifestação acerca da natureza do vício que ensejou a nulidade do auto de infração, se formal ou material, é de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Recurso especial conhecido em parte e, na parte conhecida, provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso especial e, na parte conhecida, dar provimento, determinando o retorno dos autos ao órgão julgador "a quo" para se manifestar sobre a natureza do vício de nulidade.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº 3403002.566 (fls. 95.535 a 95.549) proferido pela 4ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em 24/10/2013, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e não conhecer do recurso de ofício, por unanimidade, para decretar a nulidade do lançamento por ausência de demonstração da matéria tributável, o que implicaria cerceamento do direito de defesa, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

É ônus da autoridade lançadora a demonstração da matéria tributável, por meio de demonstrativos claros e precisos, sob pena de decretação da nulidade do lançamento quando a sua falta implica cerceamento do direito de defesa.

Processo Anulado

Crédito Tributário Exonerado

Na data de 16/01/2012, a Contribuinte foi cientificada da lavratura de Auto de Infração (fls. 93.372 a 93.457) para exigência de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) referente ao período de janeiro/2007 a dezembro/2008. O lançamento decorre de irregularidades apuradas pela Fiscalização da DRF/CTA no estabelecimento industrial da Bayonne Cosméticos Ltda, descritas no relatório do acórdão recorrido:

[...]

a) creditamento indevido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI com base em notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte, com CFOP 1.926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria

decorrente de formação de kit ou de sua desagregação, no valor de R\$ 2.485.368,95;

b) falta de escrituração de débito, no valor de R\$ 377.032,19, constatada a partir do cotejo do imposto destacado nas notas fiscais de saída com os débitos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI;

c) falta de declaração, na Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF respectiva, de débitos do imposto no valor de R\$ 79.722,86, referentes mês de janeiro de 2008, escriturados no Livro RAIPI;

d) lançamento a menor do imposto por erro de classificação fiscal na saída os seguintes produtos:

[...]

e) lançamento a menor do imposto por erro de alíquota na saída os seguintes produtos:

[...]

e) saída de produtos sem emissão da nota fiscal correspondente, caracterizada pela emissão de nota fiscal de saída com CFOP 5926 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda industrial, ao arrepio das normas que regulam a matéria:

[...]

f) saídas de produtos do estabelecimento industrial com notas fiscais sem lançamento do IPI, em descumprimento das condições que ensejaram a suspensão do imposto:

i. para o estabelecimento filial de Rota Azul Transportes Ltda. – CNPJ05.252.092/000382 (depósito fechado), consolidadas nas planilhas “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - produtos.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - óleos.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - condicionador.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - deocolônia. xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - sabonetes líquidos.xls” e “AI CFOP 5905 - Remessa filial Rota Azul - sabonetes não líquidos”;

ii. Para o estabelecimento matriz de Rota Azul Transportes Ltda. – CNPJ 05.252.092/000310 (atividade: prestação de serviços de transporte de carga), consolidadas nas planilhas “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - condicionador tonalizante.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - condicionador.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - deocolônia.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - óleos.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - produtos.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - sabonete líquido.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa matriz Rota Azul - sabonete não líquido.xls”;

iii. para o armazém geral de São José Cargo Ltda. – CNPJ 02.277.097/000100, consolidadas nas planilhas “AI CFOP 5905 - Remessa São José Cargo - deocolônias.xls”; “AI CFOP 5905 - Remessa São José Cargo - sabonetes não líquido.xls”.

A impugnação apresentada pela Contribuinte, face à autuação, foi julgada parcialmente procedente pela 2ª Turma da DRJ/RPO, em decisão formalizada no Acórdão nº 14-39.386, de 28/11/2012, para cancelar o lançamento referente às infrações dos itens "004 - IPI LANÇADO NÃO RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR; 005 - IPI LANÇADO E NÃO ESCRITURADO FALTA DE ESCRITURAÇÃO, e; 006 - CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO do Auto de Infração". Como resultado do julgamento da impugnação, foi exonerada parte do crédito tributário, sendo R\$2.407.264,42 (dois milhões, quatrocentos e sete mil, duzentos e sessenta e quatro reais e quarenta e dois centavos) a título de imposto e R\$1.805.448,32 (um milhão, oitocentos e cinco mil, quatrocentos e quarenta e oito reais e trinta e dois centavos) referente à multa de ofício.

Foram interpostos os respectivos recurso voluntário (fls. 95.353 a 95.407) e de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. As razões do Sujeito Passivo expostas no apelo voluntário foram assim sintetizadas na decisão ora recorrida:

[...]

A recorrente infirma o procedimento fiscal que, tal como apresentado, não teria atendido às condições e requisitos formais impostos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, não tendo demonstrado de forma precisa a materialidade da imposição e o cálculo do montante do imposto devido, razão pela qual o lançamento deve ser considerado nulo para todos os fins de direito.

Para a defesa, boa parte dos valores foi lançada por amostragem, de modo arbitrário, sem suporte em planilhas, laudos de classificação de mercadorias ou em memórias de cálculo, e sem qualquer especificação ou individualização das operações efetivamente glosadas, impedindo o pleno exercício do direito de ampla defesa por parte do contribuinte.

Acusa o lançamento de basear-se apenas em indícios e presunções subjetivas, o que teria sido inclusive corroborado pelo voto condutor da decisão recorrida, quando declinou que os lançamentos se deram em virtude de conjunto "indiciário. O procedimento, que conta com mais de 95 mil páginas, contaria com várias planilhas desconexas entre si, que não demonstram como se chegou no resultado do lançamento e tão pouco possibilitam analisar o valor autuado. A recorrente exemplifica a acusação, citando os valores constantes das fls. 93.375 até 93.400, que não apresentariam correlação com os documentos fiscais e livros apresentados pelo contribuinte, tampouco estariam referenciados com as demais planilhas e cálculos auxiliares apresentados no processo, o que elimina qualquer possibilidade de revisão ou mesmo a conferência de ditos valores (que, aparentemente correspondem à base de cálculo para o lançamento do tributo e penalidades). O grande volume de documentos e planilhas anexadas pelo Agente Fiscal no procedimento, as mesmas não estão organizadas de forma lógica, não sendo apresentados dados cruzados e referências capazes de possibilitar a interpretação dos dados. Algumas das dezenas de planilhas apresentadas chegam a apresentar mais de dez mil

páginas, sem qualquer índice ou organização entre as mesmas. Não se encontra demonstradas, por exemplo, de forma individualizada para cada operação, o cálculo da alíquota, da penalidade e da diferença tributária verificada, nem tampouco resta evidenciado que foram considerados para o cálculo do lançamento, os créditos do imposto no período (conforme artigo 25 da Lei 4.502/1964 e 200, IV do RIPI/2002).

A um só tempo, o lançamento teria descumprido os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, o art. 142 do CTN, pois não restou consignada a apresentação de cálculo referenciado de forma individualizada a cada operação de remessa que fora desconsiderada/glosada pela Autoridade Fiscal, nem informado, com precisão, os critérios para cálculo e composição do montante lançado.

O procedimento ainda mereceria decretação de sua nulidade formal pela falta de comunicação formal à recorrente do encerramento do mandado de procedimento fiscal, causando grande surpresa a forma e o montante do crédito constituído.

No mérito, os argumentos recursais foram assim sintetizados pelo próprio recorrente (fls. 95.405 a 95.407):

ITEM 001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL/VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL (DEMAIS CASOS)

Deve ser anulado o presente auto de infração por violação ao artigo 9º, e do inciso III, do artigo 10, do Decreto 70.235/72; ainda, ofensa ao artigo 142, do Código Tributário Nacional e artigo 2º da Lei 9.784/99;

Quanto ao mérito, acolher as razões de recurso e conseqüentemente acarretar a improcedência do lançamento em relação aos subitens 3.2.2.3 a 3.2.2.3.3 (fls. 93555 a 93593) do documento denominado "Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento da Ação Fiscal", face à violação ao artigo 2º, parágrafo único e incisos VI e IX, e artigo 22, todos da Lei 9.874/99; insuficiência dos indícios utilizados pela agente fiscal para embasar sua simples presunção, ineficazes para manter a lavratura do lançamento fiscal; ocorrência efetiva das operações de remessa de mercadorias para armazém geral e efetivo retorno das mercadorias para remetente; observância, pela empresa recorrente, dos dispositivos legais aplicáveis aos descartes conforme artigo 65, da Lei nº 6.360/76 (Vigilância Sanitária), inciso XVIII, do artigo 10, da Lei 6.437/77 e arts. 4º e 5º da lei estadual 12.493/99 (IAP) e Decreto Regulamentador n. 6.674/2002, art. 16 e 17;

***ITEM 002 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL*
DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DE SUSPENSÃO PELO REMETENTE DO PRODUTO**

Deve ser anulado o presente auto de infração por violação ao artigo 10, do Decreto 70.235/72; ainda, ofensa ao artigo 142, do Código Tributário Nacional;

Quanto ao mérito, acolher as razões de recurso e consequentemente acarretar a improcedência do lançamento em relação ao subitem 3.2.2.3.4 do documento denominado 'Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento da Ação Fiscal', face a insuficiência dos indícios utilizados pela agente fiscal para embasar sua mera presunção; apresentação das notas que demonstram que as operações se deram ao amparo do artigo 42, inciso III do RIPI; que as notas fiscais de remessa para armazém geral observaram todos os requisitos legais consignados no artigo 482 do RIPI;

ITEM 003 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL OPERAÇÃO COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA

Deve ser anulado o presente auto de infração por violação ao artigo 10, do Decreto 70.235/72; ainda, ofensa ao artigo 142, do Código Tributário Nacional;

Quanto ao mérito, acolher as razões de recurso e consequentemente acarretar a improcedência do lançamento em relação às reclassificações fiscais adotadas que ensejaram a presente lavratura, face a descaracterização dos indícios utilizados pela agente fiscal para embasar sua presunção; apresentação de laudos técnicos que comprovam o acerto do procedimento da recorrente; ausência de observação aos preceitos esculpido no art. 2º da Lei n. 9.784/99, notadamente os princípios da proporcionalidade e razoabilidade; improcedência do presente lançamento por ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, vez que a cobrança oriunda das reclassificações fiscais se baseia na exigência de IPI na sua integralidade, sem levar em consideração os valores já pagos pela empresa e não abatidos, de forma a considerar apenas as diferenças a serem tributadas; além disso, o excesso de exação estendeu-se à aplicação da multa incidente sobre a integralidade do IPI apurado, medida que representa enriquecimento ilícito por parte do ente arrecadador.

[...]

Sobreveio julgamento dos recursos voluntário e de ofício consubstanciado no Acórdão nº 3403-002.566 (fls. 95.535 a 95.549), proferido pela 4ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em 24/10/2013, dando provimento ao recurso voluntário e não conhecendo do recurso de ofício, por unanimidade de votos, para decretar a nulidade do auto de infração em razão do cerceamento do direito de defesa e exonerar integralmente o crédito tributário lançado pela Fiscalização.

Interpostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional (fls. 95.552 a 95.556), alegando omissão no julgado por não ter sido especificado se o vício que nulificou o lançamento era de ordem formal ou material, os mesmos foram rejeitados por meio do despacho nº 3403R-000.320, de 20/02/2014 (fls. 95.559 a 95.562).

Não resignada, a Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial (fls. 95.564 a 95.578), com base em divergência jurisprudencial, alegando, em síntese, estar-se diante de vício de ordem formal, por estar centrado em questão documental e procedimental,

podendo haver novo lançamento fiscal, nos termos do art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN. Aduz que em se tratando de erro na apuração da matéria tributável, deve ser promovida a retificação do lançamento, conforme constou do acórdão paradigma nº 103-20451. Ainda, discorre sobre a caracterização do vício formal, visando demonstrar também inexistir vício material, e ressaltando a natureza formal dos requisitos do auto de infração consistentes, dentre outros previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, na descrição do fato e na determinação da exigência. Ao final, requer: (a) a conversão do julgamento em diligência, ou, subsidiariamente, (b) a declaração de nulidade por vício de ordem formal, para que não haja prejuízo ao disposto no art. 173, inciso II do CTN.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho nº 3400-00.232, de 07/10/2014 (fls. 95.580 a 95.582), sob o fundamento de ter sido comprovada a divergência jurisprudencial apontada pela Recorrente quanto à tipificação do vício causador da nulidade do lançamento.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 95.587 a 95.604) requerendo a improcedência do apelo especial da Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional foi interposto tempestivamente, restando analisar-se os demais requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, cujos termos foram reproduzidos no art. 67, do Anexo II, do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

No recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, além da tempestividade, deve restar demonstrada a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente e haver a indicação de paradigmas. Além disso, do confronto do acórdão recorrido e do paradigma necessário emergir a efetiva demonstração da divergência jurisprudencial suscitada.

Da análise destes autos, verifica-se que o apelo especial interposto pela Fazenda Nacional suscita divergência quanto: (a) à falta de especificação da natureza do vício que deu ensejo à nulidade do lançamento, se formal ou material, sustentando em sua defesa tratar-se de vício formal; (b) a necessidade de manifestação expressa a esse respeito no acórdão recorrido e (c) a possibilidade de correção do erro na matéria tributável mediante a realização de diligência fiscal. Aponta como paradigmas os acórdãos 103-20.451, 104-20.731 e 3102-001.748, cujas ementas são transcritas no corpo da fundamentação da peça recursal.

Como restou consignado no despacho de admissibilidade do recurso especial, aferir-se a divergência jurisprudencial nos casos que envolvem a nulidade de lançamento traz suas dificuldades, tendo em vista que os vícios que maculam o lançamento, em regra, decorrem de situações fáticas próprias e diferentes entre si. Diante da dúvida quanto ao preenchimento do requisito de interpretação divergente, na ocasião, decidiu-se por admitir o apelo especial da Fazenda Nacional para manifestação do órgão julgador a que dirigido, no caso, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pertinente ao exame da comprovação de divergência de interpretação a transcrição dos fundamentos do acórdão recorrido para acolher a preliminar arguida pela Contribuinte, resultando na declaração de nulidade do lançamento, *in verbis*:

[...]

Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa

Conforme relatado, a recorrente queixa-se de ter sido cerceado em seu direito de defesa. Enquanto impugnante, o autuado já havia arguido a nulidade do auto de infração, bradando que teria ficado impossibilitado de revisar ou de conferir os valores levantados pela fiscalização: os documentos e planilhas não foram organizados de forma lógica; não houve a individualização por operação (cálculo da alíquota, da penalidade e da diferença apurada, ou consideração de créditos existentes na escrita), ou seja, foi violado o disposto no PAF, art. 10 (não foram informados com precisão os critérios para cálculo e composição do montante lançado), e, além disso, faltariam os requisitos do CTN, art. 142.

A decisão recorrida superou a arguição sob a fundamentação de que os fatos que motivaram a autuação fiscal estão descritos adequadamente e permitiram à impugnante uma defesa cabal quanto às irregularidades a ela imputadas, conforme demonstraria a própria “exuberância da peça impugnatória”, a qual combateu criteriosamente todos os pontos da autuação fiscal.

Compulsando os autos, deparei-me com o TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL às fls. 93.692 a 93.836 (TDFEAF). Ao longo de suas 145 folhas, percebe-se o árduo trabalho de pesquisa e o esforço do agente fiscal em bem descrever as infrações constatadas, articulando, a partir das provas manipuladas, diferentes possibilidades de capitulação legal. Penso que foi justamente a riqueza desse termo de descrição dos fatos que permitiu ao autuado defender-se das irregularidades que lhe foram imputadas, a ponto de cancelarem-se os lançamentos referentes a três das seis infrações detectadas. A exuberância da peça impugnatória na verdade reflete a qualidade do referido Termo.

Ademais, ao contrário do que alega a recorrente, as operações estão individualizadas, haja vista as diversas planilhas que instruem os autos.

O ofício da Fiscalização, no entanto, não se resume a relatar infrações percebidas. Há um trabalho prévio de auditoria – mais importante, não tenho dúvidas – que deve ficar bem documentado nos autos, com vistas à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, iter indispensável do procedimento administrativo de constituição de crédito tributário.

Conforme relatado, o TDFEAF descreve diversas infrações, que podem ser assim sintetizadas:

- a) creditamento indevido
- b) falta de escrituração de débitos
- c) erro de classificação fiscal
- d) falta de lançamento de débitos
- e) descumprimento de condições que ensejaram a suspensão do imposto

Para documentar essas infrações, o TDFEAF reporta-se a planilhas que consolidariam a matéria tributável. São as seguintes as planilhas referidas:

[...]

Compulsando os autos digitais, no intuito de localizar as planilhas referidas no TDFEAF, deparei-me com 57 imagens nominadas genericamente como “Planilha de cálculo” ou “Documentos diversos – outros”. Tocou então visualizá-las para saber o que continham. Constatei tratar-se de relatórios extraídos do sistema de auditoria “Contágil”, empregado pela Fiscalização da SRF. Na tabela abaixo, reproduzo o nome da imagem no processo digital, o título da planilha e as folhas do processo digital em que se inserem:

[...]

Percebe-se liminarmente que nenhuma das planilhas referidas no TDFEAF encontra-se nos autos. [...]

Concluindo pela impossibilidade de aferição da matéria tributável apurada pela Fiscalização, vi-me então tentado a propor a meus pares a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição fiscal de origem para saneamento das falhas de organização do processo, afinal, as infrações foram muito bem descritas e apontavam para um conjunto indiciário consistente. Proporia as seguintes providências:

- a) reorganização das imagens do processo digital, nomeando-as de acordo com o que elas efetivamente contêm (por exemplo, as cópias do Livro Registro de Saídas, fls. 39.038 a 93.370, fossem batizadas de Livro Registro de Saídas e não Documentos diversos – outros; da mesma forma, que se nomeasse a cópia do Livro RAUPI das fls. 38.853 a 38.855 como tal, e não como Documentos comprobatórios);

b) anexação das imagens segundo um critério lógico e consistente (a menos que fique bem explicitado o motivo, não há sentido, por exemplo, para inserir cópia do Livro Registro de Saídas, fls. 37.481 a 37.483, entre duas imagens de planilhas com levantamento de notas fiscais representativas de infrações);

c) anexação somente de documentos que sejam pertinentes à autuação, fazendo referência a eles nos termo de verificação fiscal (por exemplo, às fls. 4.020 a 4.050, sob o título Documentos comprobatórios, há cópias de diversas notas fiscais, sem referência no TDFEAF, de sorte que não se sabe o que efetivamente comprovam);

d) refazimento das planilhas de cálculo dos valores lançados de ofício, empregando um aplicativo que propicie relatórios mais amigáveis (Access, Excell etc.) de modo que cada registro caiba em somente uma folha, com os cabeçalhos das colunas claramente identificados incluindo somente os campo essenciais para conferência do lançamento, e com nome de campo de fácil entendimento; incluir só o código de produto, com a descrição do produto em uma tabela anexa etc., e com totalização do imposto a lançar em cada mês;

e) elaboração de informação fazendo a correlação entre cada item do TDFEAF e os números das folhas do processo onde foram anexadas as planilhas originais, bem como as planilhas elaboradas na diligência, acima, de modo a tornar a conferência menos demorada, explicando também a finalidade de cada planilha;

f) Elaborar demonstrativo, resumindo os valores a lançar em cada período de apuração, oriundos de cada infração.

Saneado nesses termos, pareceu-me que o processo, ao menos no que diz respeito ao lançamento por erro de classificação, poderia ser aproveitado, bastando que se confirmasse que os dados de cada nota foram corretamente relacionados em demonstrativos mais claros e concisos, tudo em nome do princípio da salvabilidade do processo (art. 250 do Código de Processo Civil – CPC - Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973). Afinal, “ a moderna interpretação das regras do processo civil deve tender, na medida do possível, para o aproveitamento dos atos praticados e para a solução justa do mérito das controvérsias. Os óbices processuais não podem ser invocados livremente, mas apenas nas hipóteses em que seu acolhimento se faz necessário para a proteção de direitos fundamentais da parte, como o devido processo legal, a paridade de armas ou a ampla defesa. (...)” (REsp 746.524/SC, DJ de 16.03.2009).

No entanto, analisando a necessidade de outras providências, à luz dos ajustes no lançamento promovidos pelo julgamento de primeira instância, que ensejou recurso de ofício, bem assim dos argumentos do recurso voluntário, concluí que a realização de uma diligência com esse fim, à essa altura do andamento do processo, implicaria novo prejuízo à defesa, que teria suprimida uma instância na apreciação desses documentos aportados os autos na fase recursal. E o retrocesso à fase inicial do processo equivaleria a novo lançamento, o que não se admite.

Nesse contexto de desorganização dos autos, de ininteligibilidade da prova das infrações, de obstáculos intransponíveis e mesmo de falta de documentos essenciais para a determinação da matéria tributável, não obstante a qualidade do relatório fiscal que acompanha o Auto de Infração

ter permitido ao sujeito passivo perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, há de se reconhecer a procedência da arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Conclusões

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso voluntário, acolhendo a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

[...] (grifou-se)

Ficam evidenciadas as razões postas no acórdão recorrido resultantes na decretação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa da Contribuinte, assim sintetizadas:

(a) impossibilidade de aferição da matéria tributável pela falta de documentos essenciais nos autos para a sua determinação, bem como pela ininteligibilidade da prova das infrações; e

(b) a inviabilidade de realização de diligência naquele momento processual, pois acarretaria novo prejuízo à defesa com a supressão de uma instância recursal na apreciação de documentos, além de implicar no retorno à fase inicial do processo, equivalente a novo lançamento, o que seria inadmissível.

Embora se reconheça a dificuldade inicial de aferição da existência de comprovação da divergência jurisprudencial, a partir do cotejo entre o acórdão recorrido e as ementas dos acórdãos paradigmas colacionadas no apelo especial pela Fazenda Nacional, conclui-se que o mesmo não deve ter seguimento.

Com relação à realização de diligência fiscal, tem-se no caso dos autos a negativa de sua realização por ter entendido o julgador acarretar novo prejuízo à defesa. Já no acórdão paradigma nº 103-20451 foi consignado ser dever da autoridade julgadora sanar equívocos na determinação da matéria tributável previamente apontados em diligência fiscal, não tendo sido aqui discutida a pertinência ou não da realização da referida diligência, *in verbis*:

Acórdão nº 103-20451

“Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Comprovado, por meio de diligência fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF/ILL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS - CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - A decisão proferida no processo relativo ao imposto de renda pessoa jurídica estende seus efeitos aos processos decorrentes, tendo em vista a estreita correlação entre os procedimentos principal e decorrentes.

Recurso de ofício negado.”

Ainda, constata-se da ementa do acórdão paradigma ter sido efetuada pela autoridade julgadora de primeira instância a diligência para sanar erros na determinação da matéria tributável, restando afastado eventual prejuízo à defesa pela supressão de uma instância de julgamento, como ocorre no presente caso.

Tratam-se, portanto, de situações fáticas distintas, sendo imprestável o paradigma apontado para comprovação da divergência jurisprudencial quanto à hipótese de conversão de diligência para retificação do lançamento.

Concernente aos acórdãos paradigma nºs 3102001.748 e 104-20.731, trazidos para demonstrar a divergência relativa à competência do CARF para se pronunciar sobre a classificação da nulidade e à caracterização do vício de identificação da matéria tributável como sendo de ordem formal, tem-se que os mesmos cumprem a finalidade de comprovar o dissídio jurisprudencial, *in verbis*:

Acórdão nº 3102001.748

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2004

Embargos de Declaração. Cabem embargos de declaração quando verificada obscuridade, contradição ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o Colegiado. Acórdão recorrido não especificou a natureza do vício que ocasionou a nulidade. Caracterizada a Omissão para anular o lançamento por vício material.

Embargos Acolhidos em parte.

Acórdão nº 104-20.731

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - 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 extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966- CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento Mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Nesse ponto, o cerne da discussão travada no recurso especial da Fazenda Nacional está na competência do CARF para se pronunciar sobre a natureza do vício e a caracterização do referido vício como de ordem formal, não havendo contestação quanto ao fato de ter ocorrido ou não a nulidade, cuja existência é ponto pacífico no processo. Portanto,

almeja a Recorrente ver declarado o vício formal, possibilitando a realização de um novo lançamento, conforme art. 173, inciso II do CTN.

Da leitura das ementas dos acórdãos juntados como paradigma depreende-se tratarem do tema do vício a ensejar a nulidade do processo e da necessidade do CARF pronunciar-se sobre a natureza do mesmo.

No acórdão nº 3102001.748 está consignado caber ao CARF especificar a natureza do vício causador da nulidade, restando comprovada a divergência jurisprudencial no ponto.

Quanto à caracterização do vício como sendo de ordem formal, não restou comprovada a divergência jurisprudencial. Embora no acórdão nº 3102001.748 esteja consignado caber ao CARF especificar a natureza do vício causador da nulidade, o mesmo conclui pela existência de vício material, o que é diametralmente oposto à pretensão da Fazenda Nacional neste apelo de ver caracterizado o vício formal.

Por sua vez, o acórdão nº 104-20.731 consigna a inexistência do cerceamento de defesa e, por conseguinte, de nulidade, quando mesmo diante das deficiências do procedimento fiscal o Contribuinte apresenta defesa substancial, demonstrando conhecer plenamente as acusações a ele imputadas. Portanto, distante o resultado do paradigma daquele pretendido por meio do recurso ora em julgamento, a saber, a caracterização do vício como de ordem formal, não havendo discussão quanto à efetiva existência de cerceamento de defesa e de nulidade no lançamento.

Diante dessas considerações, por estar preenchido o requisito de admissibilidade no que tange à comprovação da divergência jurisprudencial no que tange à competência do CARF para se manifestar sobre a natureza da nulidade, dá-se seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Transposta a questão da admissibilidade para que tenha prosseguimento parcial o recurso especial da Fazenda Nacional, necessário adentrar-se ao exame do mérito da demanda, consubstanciado na necessidade ou não de manifestação expressa do julgador quanto à natureza do vício ensejador da nulidade.

No que concerne à competência do CARF para pronunciamento acerca da classificação da nulidade, tem-se que as decisões proferidas pelos Conselheiros no âmbito do processo administrativo fiscal devem indicar precisamente os fundamentos do seu convencimento, obrigatoriamente essa que se estende para a classificação do vício de nulidade, se de ordem formal ou material, possibilitando às partes o conhecimento das razões de decidir e determinando, inclusive, a pertinência/utilidade de interposição de recurso eventualmente cabível.

Nessa esteira, o cerne da pretensão posta no recurso especial da Fazenda Nacional está em ver declarada a existência de vício de ordem formal, dando ensejo à realização de novo lançamento fiscal nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional - CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II:

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.

(grifou-se)

No caso vertente, portanto, impende ao julgador manifestar-se sobre a natureza do vício que deu ensejo à declaração de nulidade da autuação, se formal ou material, em razão das diferentes e importantes consequências dele decorrentes. E tal providência deve ser adotada pelo Colegiado "a quo", sob pena de supressão de uma instância de julgamento.

Por conseguinte, impõe-se o retorno dos autos ao Colegiado "a quo" para o mesmo manifestar-se sobre a natureza do vício de nulidade que maculou o auto de infração.

Diante do exposto, o recurso especial é conhecido em parte e, na parte conhecida, dá-se provimento, determinando o retorno dos autos ao órgão julgador "a quo" para se manifestar sobre a natureza do vício de nulidade.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Processo nº 10980.726891/2011-56
Acórdão n.º **9303-003.851**

CSRF-T3
Fl. 95.670

CÓPIA