



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

**Processo n°** 10980.726891/2011-56  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.969 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de março de 2017  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** BAYONNE COSMÉTICOS LTDA. ME.  
**Recorrida** UNIÃO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. INCONSISTÊNCIA DAS PROVAS EM FACE DOS FATOS DESCRITOS. NULIDADE. VÍCIO DE NATUREZA FORMAL

O erro de fato é um problema intranormativo, decorrente de um equívoco na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral, identificação esta que não se resume à precisa descrição do fato tributável, mas em especial a sua identificação em concreto mediante a devida apresentação das provas correlatas.

Recurso voluntário provido. Crédito tributário exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em integrar o Acórdão 3403-002.566 para esclarecer que o provimento ao recurso voluntário foi em razão de vício formal do lançamento.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Por bem retratar a discussão em tela, utilizo como meu o relatório veiculado no acórdão n. 9303-003.851 (fls. 95.655/95.670), da lavra da Conselheira *Vanessa Marini Ceconello*, *in verbis*:

(...).

*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 impugnação apresentada pela Contribuinte, face à autuação, foi julgada parcialmente procedente pela 2ª Turma da DRJ/RPO, em decisão formalizada no Acórdão nº 1439.386, 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:*

(...).

*Sobreveio julgamento dos recursos voluntário e de ofício consubstanciado no 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, 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 3403R000.320, 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 10320451. 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 340000.232, 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.*

*(...) (grifos nosso).*

2. O sobredito recurso especial foi julgado procedente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante se observa do citado voto assim ementado:

*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.*

3. Em suma, a Câmara Superior ratificou o vício reconhecido pela instância ordinária, mas determinou, todavia, que esta instância ordinária o qualificasse juridicamente, identificando, por conseguinte, se aludido vício apresenta natureza formal ou material, o que afetará na (im)possibilidade de um novo lançamento para os mesmos fatos aqui tratados. É exatamente o que se depreende do resultado do sobredito julgamento realizado pela instância especial:

*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.*

4. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

5. Consoante se depreende do relatório alhures desenvolvido, **o trabalho a ser realizado por esta instância ordinária não implicará o re-julgamento da presente lide.** Em verdade, a decisão anteriormente proferida por essa mesma instância ordinária (acórdão nº 3403-002.566 - fls. 95.535/95.549) será premissa do presente voto, i.e., a autuação fiscal é nula. Assim, o único mister a ser aqui realizado consiste em qualificar aquela nulidade outrora reconhecida, quer dizer, limitar-se-á a afirmar se tal vício apresenta natureza formal ou material. Por outro giro verbal, **o trabalho a ser aqui desenvolvido terá a missão de integrar o acórdão nº 3403-002.566.**

6. Assim, para cumprir com tal dever, compete agora fixar algumas premissas que serão essenciais para a identificação do vício reconhecido no presente caso.

### ***I. Premissas: vício formal x vício material***

7. É consabido que o erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre uma norma individual e concreta e seu correlato fundamento geral e abstrato.

8. Por sua vez, o erro de fato é um problema intranormativo, decorrente de um equívoco na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é, v.g., a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

*O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar.*

(CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).

9. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina em destaque, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

*TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.*

*2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.*

*3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.*

*4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.*

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (g.n.).

10. Estabelecidas, ainda que sucintamente, tais premissas, já é possível retornar ao caso decidendo para qualificar o vício da autuação reconhecido pelo acórdão nº 3403-002.566 (fls. 95.535/95.549).

## **II. A qualificação jurídica do vício reconhecido na autuação em análise**

11. É importante lembrar neste momento que a qualificação jurídica do vício aqui debatido deve partir das premissas adotadas pelo voto do Conselheiro *Alexandre Kern* e retratado no acórdão 3403-002.566. E, no aludido voto, o citado Conselheiro assim ponderou:

(...).

*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.*

*(...).*

*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. Cotejando-se apenas os nomes das planilhas, pode-se inferir que os relatórios “NF saídas deocolonia tributáveis”, “NF saídas condicionador tonalizante lçto”, “NF saídas deocolonia tributáveis”, “NF saídas deocolonia tributáveis”, “NF saídas deocolonia tributáveis”, “NF saídas lenços tributáveis AI”, “NF saídas sabonete líquido tributáveis”, “NF saídas óleo para banho tributáveis lçto” e “NF saídas óleo para banho tributáveis”, “NF saídas sabonetes totais AI” estejam relacionados com as seis planilhas referentes à infração 3.2.2.2 Erro de Classificação Fiscal. Fez-se então necessário examinar o conteúdo desses relatórios a fim de superar a dificuldade inicial introduzida pelos nomes de planilhas não coincidentes.*

*Iniciei com a análise da planilha “NF saídas deocolonia tributáveis”, às fls. 4.559 a 4.562, que talvez correspondesse à planilha “Al erro de class fiscal deocolônia da planilha.xls”, justamente a primeira a ser mencionada no TDFEAF.. A planilha contém os seguintes campos:*

*(...).*

*Embora conte com apenas quatro registros, todos relacionados com o produto, DEO COLONIA FLOR DE MENINA RACCO 100ML, a planilha, impressa na orientação retrato, não permite*

a visualização de todos os campos, obrigando à rolagem das páginas. Confesso que levei alguns instantes para perceber que o campo Código do Participante refere-se ao CNPJ do destinatário das saídas. O CFOP 5905, constante de todos os 4 registros da planilha, fizeram-me cogitar que ela se referia, na verdade, a outra infração. Quando me deparei com um campo com o obscuro título Quantidade na Unidade Estatística SOMA, decidi examinar outra planilha.

Ainda cogitando tratar de dados referentes à infração 3.2.2.2 Erro de Classificação Fiscal, passei a analisar a planilha de fls. 4.575 a 4.820, “NF saídas concionador tonalizante lçto“. As 246 folhas da planilha representaram dificuldade inicial para o levantamento dos campos desse demonstrativo. O cinco primeiros estão logo na primeira folha. São eles:

(...).

Rolando as folhas da planilha, constatei que os cabeçalhos, inamistosamente, não se repetem entre uma folha e outra. Encontrei novos campos na folha 83 da planilha:

(...).

As 11.006 (onze mil e seis) folhas da planilha seguinte (“NF saídas deocolonia tributáveis, fls. 4.821 a 15.827”) desestimularam-me a continuar na busca.

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:

(...).

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.

(...).

12. A citação alhures é longa, mas absolutamente necessária na medida em que demonstra, com riqueza de detalhes, o trabalho então realizado pelo antigo Relator do caso para veicular o acórdão 3403-002.566 o que, por sua vez, deixa clara a dificuldade por ele enfrentada em relação à autuação fiscal: vincular às descrições fáticas das exigências fiscais mantidas pela DRJ com o correlato acervo probatório produzido nos autos.

13. Levando em consideração as premissas fixadas no item "I" do presente voto, resta claro que não se está diante de um erro de direito, na medida em que, segundo o citado acórdão, não houve um descompasso entre o fato descrito pelo agente fiscal e sua correlata qualificação fiscal. Em verdade, o que houve foi um problema na apuração do fato em si considerado, uma vez que referida operação a ser retratada no lançamento fiscal não consiste apenas em descrevê-lo com precisão, mas, em especial, prová-lo em concreto, sob pena do lançamento ficar em um indevido altiplano abstrato (próprio das normas jurídicas) sem, todavia, identificar um fato concreto passível de tributação.

14. Nesse sentido, o lançamento aqui perpetrado está em descompasso com o disposto no art. 142 do CTN<sup>1</sup>, na medida em que é incapaz de *verificar a ocorrência do fato gerador* e, por conseguinte, *determinar a matéria tributável*. Tal constatação, por si só, demonstra que no presente caso o que se tem é um vício formal, uma vez que o problema aqui detectado é de procedimento (*iter*), na medida em que a fiscalização perpetrada foi incapaz de atender o comando do citado prescritivo legal.

15. Nestes termos, reconheço a nulidade da autuação aqui debatida em razão do seu vício formal.

### **Disposição**

16. Diante do exposto e integrando o acórdão 3403-002.566, **dou provimento** ao presente Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade da autuação aqui debatida em razão do seu *vício formal*.

17. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

---

<sup>1</sup> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Processo nº 10980.726891/2011-56  
Acórdão n.º **3402-003.969**

**S3-C4T2**  
Fl. 718

---