



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

Processo nº 11065.001221/2003-18
Recurso nº 334.915 Embargos
Acórdão nº 3202-00.196 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de outubro de 2010
Matéria II - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Embargante UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado DELLANO MÓVEIS LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/03/2003

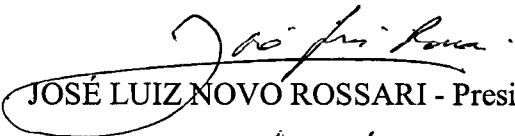
AUSÊNCIA PARCIAL DE INVOCAÇÃO DA NORMA INFRINGIDA.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO MATERIAL.

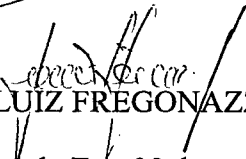
Vício material diz respeito ao conteúdo do ato, aos fundamentos fáticos e jurídicos que, inadequados, não encontram suporte em norma legal substancial, que rege o ato administrativo denominado lançamento tributário. Embargos acolhidos e providos para rerratificar o acórdão, na parte em que foi dado provimento ao recurso voluntário quanto à exigência do IPI.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher e prover os embargos para rerratificar o acórdão 301-34808 de forma a manter a nulidade do auto de infração do IPI por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator

Formalizado Em: 30 de novembro de 2010.

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Heroldes Bahr Neto, João Luiz Fregonazzi e Gilberto de

Castro Moreira Junior. Ausente justificadamente o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.
Presente o conselheiro Elias Fernandes Eufrásio.



Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

Trata-se da reclassificação tarifária, para o código NCM 8414.60.00, da mercadoria descrita pelo importador como sendo depuradores de ar e da conseqüente exigência de crédito tributário constituído da diferença dos tributos incidentes sobre a importação, acrescido da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre o valor do Imposto de Importação lançado.

Quando submetida a exame físico, a mercadoria em questão foi identificada, à vista dos catálogos que a acompanhavam, como sendo os equipamentos comercialmente conhecidos como depuradores de ar para uso em cozinhas, classificados pelo importador no código tarifário NCM 8421.39.90, que abriga outros aparelhos para filtrar ou depurar gases.

Em impugnação tempestiva a autuada denuncia a falta de embasamento técnico do auto de infração; protesta contra o entendimento de que a mercadoria em questão refira-se a coifas (exaustores), pois provocada pela fiscalizada a SGS do Brasil emitiu laudo técnico que confirma tratarem-se de depuradores de ar os equipamentos importados; que essa identificação foi corroborada pela própria fiscalização; que o Parecer CST mencionado na autuação refere-se a produto diverso do que ora se pretende classificar; que, dada a imprecisão do enquadramento legal apresentado, o auto de infração enfrentado não atende, para fins de sua validade, aos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que o Imposto Sobre Produtos Industrializados encontra disciplina em ato legal próprio, diverso do Regulamento Aduaneiro, e, por fim, que está correta a descrição da mercadoria aposta na DI, razão bastante para o afastamento da penalidade aplicada.

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu as razões da autoridade autuante, considerando que as mercadorias importadas são de fato coifas aspirantes, com função de depuração do ar.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário, reiterando argumentos dantes expendidos em sede de impugnação.

O julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 301-1.852, de fls. 124 e seguintes, para que fosse providenciado novo laudo técnico, pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas da Universidade de São Paulo, com o intuito de identificação precisa do produto importado.

Mediante petição da recorrente, de fls. 129, foi autorizado que o laudo técnico fosse realizado pela Cientec Fundação de Ciência e Tecnologia, restando o mesmo devidamente autuado às fls 141 e seguintes.

Em Sessão de 11 de novembro de 2008, o recurso voluntário foi provido em parte, sendo mantido o lançamento no que respeita ao II, e desprovido quanto ao IPI, por vício material.

Verificada a contradição quanto ao relatório e voto, em face da disposição contida às fls. 131, quanto ao Acórdão 301-34.808, a nobre representante da União interpôs embargos de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, Relator

Embargos apresentados tempestivamente, pelo que tomo conhecimento.

A contradição apontada procede, haja vista que no voto condutor do acórdão embargado consta a anulação do auto de infração do IPI por vício formal, bem como na ementa não há qualquer menção a vício de ordem material.

Apesar deste relator, à época do julgamento, considerar a existência de vício formal, foi acolhida a tese de vício material por ausência de fundamentação quanto ao fato gerador da obrigação tributária. À época, não houve argumentação que sustentasse o vício formal. Todavia, constou do relatório e voto a proposta de nulidade por vício formal, não corrigida de acordo com o julgamento da 1.^a Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes. Portanto, a única posição possível é a de vício material, consentânea com o Acórdão embargado.

A nulidade apontada deu-se em razão da ausência de fundamentação na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como bem apontou a recorrente, e sob esse prisma deve ser analisado o vício apontado para anular o auto de infração de IPI.

NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

O lançamento é ato administrativo de natureza meramente declaratória quanto ao fato gerador e à obrigação tributária. Quando verificada a concretização da hipótese de incidência tributária nasce a obrigação tributária, a relação jurídica entre sujeito passivo e ativo que permite a este último constituir pelo lançamento o crédito tributário. Caso anulado sem análise do mérito, pode a autoridade autuante proceder a novo lançamento, desde que não esgotado o prazo decadencial. Ora, isso somente é possível porque a natureza jurídica do lançamento, quanto à obrigação tributária, é declaratória de direito.

Veja-se o disposto no artigo 142 do CTN, *verbis*:

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.

Ora, se o lançamento apenas verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, quanto a esses institutos não pode ser constitutivo de direito.

Ricardo Alexandre, *in* Direito Tributário Esquematizado, Editora Método, 3.^a Edição, pág. 350, assim se posiciona:

Para haver lançamento – e, portanto, crédito tributário – é necessário que exista fato gerador – e, portanto, obrigação. É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O mesmo raciocínio presidiu a elaboração do artigo 140, que trata do crédito tributário e da “obrigação tributária que lhe deu origem”. Um crédito não fundamentado em obrigação é um absurdo lógico e só aparece no mundo dos fatos quando há lançamento indevidamente realizado, caso em que o crédito possuirá existência meramente formal, devendo ser extinto posteriormente por decisão judicial ou administrativa.

Da análise realizada extrai-se a resposta legal uma interminável celeuma doutrinária. Qual seria a natureza jurídica do lançamento? Declaratória ou constitutiva? Para aqueles que afirmam que o surgimento do crédito ocorre no mesmo momento do fato gerador, o lançamento apenas tornaria líquido e certo um crédito já existente, declarando-o. Entretanto, pela análise realizada, percebe-se que o legislador do CTN enxergou o fenômeno jurídico-tributário de maneira bastante diferente, entendendo que não existe crédito antes do lançamento, de forma que éster teria, quanto ao crédito, natureza constitutiva. A tese foi expressamente adotada pelo artigo 142 acima transcrito, pois este afirma que “compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

O entendimento também é seguido o âmbito do STJ, o qual já afirmou textualmente que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído pelo lançamento” (1.ª T., Resp 250.306/DF, rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000 DJU 01.08.2000, p. 208).

Não obstante a natureza constitutiva do lançamento, no que se refere ao crédito, é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza obrigatória quanto à obrigação. A conclusão decorre da redação do mesmo art. 142, no ponto em que inclui no procedimento do lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Ora, ao verificar formalmente que o fato gerador ocorreu, a autoridade fiscal declara – e não constitui – a obrigação tributária.

A conclusão é que o lançamento tributário tem natureza declaratória quanto à obrigação tributária, e constitutiva quanto ao crédito tributário. Ou seja, natureza jurídica mista.

Alberto Xavier, em apurada análise (Do lançamento, Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Editora Forense, 2.ª Edição, pág. 573) termina por considerar que “o lançamento traduz-se assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque faz nascer a ação executiva...”

Apesar de considerar que o fato tributário ou fato gerador tem eficácia constitutiva imediata, o que relegaria ao lançamento apenas a natureza declaratória, o ilustre mestre inova e não nega a natureza constitutiva do lançamento, ainda que somente quanto à ação executiva.

Na verdade, são matizes diversos da melhor doutrina, que termina por considerar que o lançamento tem dupla eficácia, tese também defendida pelo saudoso mestre Rubens Gomes de Sousa.

Mister considerar que há legislação material ou substantiva e formal ou adjetiva aplicáveis ao lançamento tributário.

Quando a legislação de que cuida o lançamento é material ou substantiva, o vício há de ser material. Assim ao se referir à legislação material como hipótese de incidência tributária, obrigação tributária, obrigações acessórias, alíquotas, bases de cálculo, contribuintes, o procedimento de lançamento cuida da substância, do conteúdo do ato. Se há vício quanto a esses elementos, então cuida-se de vício material. Nem por isso necessariamente ocorre nulidade absoluta.

No que tange aos procedimentos de realização do lançamento, a autoridade autuante deverá observar a legislação que cuida da formalização do lançamento, da motivação do ato, enfim, de toda a legislação adjetiva ou respeitante à forma do ato. O descumprimento ou erro quanto a esses elementos traduz-se em vício de forma.

Assim, por definição o vício formal admite convalidação e devolução do prazo decadencial, consoante preceito incerto no artigo 173, II, do CTN.

VÍCIO FORMAL E MATERIAL

A doutrina acerca de vícios formais e materiais tem sido escassa. Mormente quanto à sua aplicação ao processo administrativo fiscal.

Todavia, o direito constitucional identifica corretamente os requisitos formais e materiais, quanto ao processo legislativo (requisitos formais) e à compatibilidade do objeto do ato com a lei que lhe dá suporte (requisitos materiais).

Nesse *iter*, vale a lição de Alexandre de Moraes, *in* Direito Constitucional, 19.^a Edição, Editora Atlas S.A, 2006, pág. 637. Ao discorrer acerca dos requisitos formais, informa que a Carta Magna consagra o princípio da legalidade na feitura das espécies normativas. Assim sendo, conclui que “a inobservância das normas constitucionais de processo legislativo tem como consequência a inconstitucionalidade formal da lei ou ato normativo produzido, possibilitando pleno controle repressivo de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário, tanto pelo método difuso quanto pelo método concentrado.”

Aplicando a lição à feitura do ato administrativo, caso contenha falha quanto aos requisitos formais para a sua constituição, estar-se-ia diante de vício formal.

O mesmo autor, quanto aos requisitos substanciais ou materiais, pág. 638, informa que “trata-se da verificação material da compatibilidade do objeto da lei ou do ato normativo com a Constituição Federal.

Aplicando a lição ao lançamento tributário, há que se verificar se o conteúdo do ato, os fundamentos de fato e de direito encontram suporte válido em norma legal. Um exemplo claro é a verificação da hipótese de incidência de tributo, motivo do ato administrativo. Se na constituição do lançamento para exigência do tributo não há dúvida ou a legislação que rege a hipótese de incidência e a obrigação tributária é incorreta, inexistente, ou não se encontra citada, é o caso de vício material ou substancial.

Maria Silvia Zanella Di Pietro, em palestra proferida no I Seminário de Direito Administrativo – TCMSP, realizado em setembro de 2003, acerca dos pressupostos do ato administrativo, manifestou-se pela adoção da terminologia da Lei nº 4.717/1965. Transcrevo, a seguir, excertos da brilhante lição da renomada jurista:

Opto por essa terminologia, porque ela está consagrada no direito positivo brasileiro, em especialmente na Lei de Ação Popular - Lei nº 4.717/1965. No artigo 2º, ela define os vícios dos atos administrativos e fala nos cinco elementos do ato: competência, objeto, forma, motivo e finalidade. Nos parágrafos do mesmo dispositivo, a lei define os vícios de cada um dos elementos. O outro vício relativo ao sujeito é a incompetência, que é o vício mais comum, que ocorre quando a autoridade pratica o ato sem ter competência legal para praticá-lo.

No que diz respeito à forma, costumo dizer que ela pode ser entendida em dois sentidos: podemos considerar a forma em relação ao ato, isoladamente, e, nesse caso, ela pode ser definida como a maneira como o ato se exterioriza; (...). Em outro sentido, a forma pode ser entendida como formalidade que cerca a prática do ato: aquilo que vem antes, aquilo que vem depois, a publicação, a motivação, o direito de defesa; abrange as formalidades essenciais à validade do ato. Seja no caso de desobediência à forma, seja no caso de faltar uma formalidade, o ato vai poder ser invalidado.

Eu diria que dois tipos de vícios admitem convalidação: o vício relativo ao sujeito e o vício relativo à forma, só. Os outros elementos, se estiverem viciados, geram nulidade absoluta e não permitem a convalidação do ato. Com relação ao sujeito, se o ato é praticado por uma autoridade incompetente, é perfeitamente possível que a autoridade competente venha convalidar o ato.

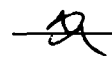
Eis o artigo 2.º do supramencionado diploma legal, verbis:

Artigo 2º - São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) - incompetência;*
- b) - vício de forma;*
- c) - ilegalidade do objeto;*
- d) - inexistência dos motivos;*
- e) - desvio de finalidade.*

Parágrafo Único - Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) - a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) - o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;*
- c) - a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;*



d) - a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) - o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Assim, ocorre vício material quando presentes situações elencadas nas alíneas “c” e “d” acima. As alíneas “a” e “b” admitem convalidação.

Para nós interessa a alínea “d”, quanto à inexistência de motivos, mas vê-se que somente importa em nulidade quando a matéria de fato ou de direito em que se fundamenta o ato é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

1. Primeira hipótese: materialmente inexistente. Por óbvio, não é o caso;
2. Segunda hipótese: a matéria de direito em que se fundamenta o ato é juridicamente inadequada. Ocorre a hipótese porque o ato não foi corretamente fundamentado no que respeita à legislação material de regência.

Prosseguindo, o vício material diz respeito ao conteúdo, ao objeto do ato, sendo o conteúdo desprovido de fundamentação em norma superior, ou que descreve erroneamente o suporte fático ou jurídico, o ato padece de vício material.

Isto posto, verifica-se que na descrição dos fatos e enquadramento legal não estão expostos os fundamentos jurídicos no que tange ao IPI. Todavia, os suportes fático e jurídico, os motivos que levaram ao lançamento tributário encontram-se manifestados adequadamente no que respeita ao II.

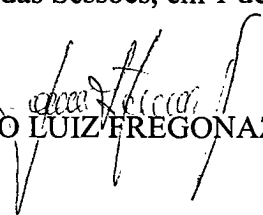
Portanto, a análise reporta-se exclusivamente ao IPI e, sob esse aspecto, ocorreu vício material, pois no caso em tela não foi citada a base legal pertinente, ou seja, a disposição legal infringida e tampouco a sanção prevista. Flagrante a inadequação quanto à previsão legal inserta no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Poderia ser feita a ressalva da ausência de cerceamento do direito de defesa caso a recorrente demonstrasse conhecer as normas, as disposições legais infringidas e as sanções aplicáveis, e por elas pautasse a defesa, mas não é o caso.

Em face do exposto, acolho e dou provimento aos embargos para sanar a contradição e rerratificar o acórdão embargado, considerando a existência de vício material quanto ao IPI vinculado à importação por ausência de fundamentação legal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 1 de outubro de 2010


JOÃO LUIZ FREGONAZZI