



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

Processo n° 11075.000519/2008-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.818 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria COMBUSTÍVEIS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR.
Recorrente CONQUISTADORA TRANSPORTE COLETIVO DE URUGUAINA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/09/2005 a 02/01/2007

COMBUSTÍVEIS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. DEPÓSITO. DANO AO ERÁRIO. MERCADORIA CONSUMIDA PELO IMPORTADOR. PERDIMENTO CONVERTIDO EM MULTA.

Provado, ainda que de forma indiciária, o depósito e a circulação comercial no País de mercadoria importada irregularmente, resta caracterizado o dano ao Erário, sujeitando-se o importador, que consumiu a mercadoria, ao pagamento da multa substitutiva da pena de perdimento.

Tipificação legal adotada de forma genérica não é erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência, o que afasta o Vício Material.

Ainda que se alegue dúvidas sobre a ação de depositar, o que é impraticável e inverossímil, não é desarrazoado entender que o combustível trazido irregularmente também estava em circulação comercial no País.

✓

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledé

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 03/03/2008, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), no valor de R\$ 156.834,99.

Em 29/12/2006 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) 10.1.09.00-2006-00130-5, de folhas 09 , relativo à Diligência na empresa Conquistadora Transporte Coletivo de Uruguaiana Ltda, CNPJ 00.705.010/0001-22.

Em 03/01/2007 a Auxiliar Financeira da empresa Conquistadora Transporte Coletivo de Uruguaiana Ltda, Clair Perini, CPF 529.857.840-34, informou sobre aquisição de combustível, por parte do estabelecimento, na cidade de Paso de Los Libres/Argentina e declarou que 50% do combustível utilizado pela frota da companhia é de origem estrangeira, conforme Termo de Declaração, de folhas 12 a 13.

Considerando as informações prestadas pela Auxiliar Financeira, foi iniciado procedimento de retenção de documentos, conforme Termo de Lacreção nº 01, de folhas 14 a 15.

Em 08/01/2007 o representante legal da empresa, Joacir Perini, CPF 667,397.560-15 tomou ciência do MPF. Nessa data, na presença do representante legal da empresa Joacir Perini e da Auxiliar Financeira Clair Perini, foi emitido o Termo de Abertura de Lacres nº 001, de folhas 16 a 17.

Os Cupons Fiscais originais apreendidos, emitidos por empresas argentinas, referentes a aquisições irregulares de combustível, totalizando 138.476,45 litros, no valor total de 218.505,88 pesos argentinos, com Valor Aduaneiro de R\$ 156.834,99, adquirido para consumo da frota de veículos da pessoa jurídica, estão detalhados na planilha de folhas 19 a 44.

Considerando que não existem despachos de importação para esses combustíveis, visto que a empresa não está habilitada, conforme disposto na IN SRF 650/2006, para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), em 04/06/2007 o interessado foi cientificado, através da Intimação Geana nº 0366/2007, da necessidade de entregar à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uruguaiana as mercadorias (combustíveis) estrangeiras de que tratam os Cupons Fiscais apreendidos, emitidos por empresas argentinas revendedoras de combustíveis, visto que NÃO FORAM IMPORTADAS REGULARMENTE.

Os combustíveis adquirido na Argentina, importados irregularmente, estão sujeitos a aplicação da pena de perdimento, com base no Decreto nº 4.543/2002, artigo 618, inciso X, cujo inciso transcrevo abaixo, visto que a empresa Conquistadora Transporte Coletivo de Uruguaiana não procedeu ao despacho de importação desses combustíveis.

Em 11/06/2007, o representante legal da empresa informou que não possui os combustíveis de que tratam os cupons fiscais, pois já foram consumidos.

Considerando a impossibilidade de apreensão das mercadorias sujeitas a pena de perdimento, em razão de seu consumo, fica prejudicada a apuração da infração capitulada como dano ao Erário, sendo assim, é exigida a multa prevista no art. 618, § 1º do Decreto 4.543/02 (Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 23, § 3º, com redação dada pela Lei nº 10.637/02, art. 59 e pelo Decreto 4.765/03).

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 12/03/2008 (fls. 265), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 11/04/2008, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 267 à 271, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:

- ✓ Cumpre salientar que a ora impugnante foi autuada, em processo administrativo nº 11075.001826/2007-13, apresentou defesa a qual foi julgado nulo o lançamento tributário e surpreendentemente é novamente autuada pelos mesmos fatos;
- ✓ Em sede de **PRELIMINAR** cabe destacar a impossibilidade da "Administração Pública efetuar novo lançamento pelos mesmos fatos quando o primeiro foi **anulado por vício material**, conforme preceitua a interpretação da ADE n.º 2, de 03/02/99;
- ✓ Assim, portanto, por absoluta falta de previsão legal é vedado à Administração Tributária efetuar novo lançamento tributário após ter havido a anulação de lançamento anterior;
- ✓ Resta indubitoso o fato de que o vício que resultou na anulação do auto de infração supracitado é de **natureza material**, pois diz respeito diretamente com a falta de enquadramento da conduta tida como ilícito tributário. Por essa razão o Auto de Infração, que ora se impugna, deverá ser declarado nulo eis que objetiva uma "revisão" de ato eivado de vício material, para o qual há norma impeditiva;
- ✓ O enquadramento legal utilizado pelo fisco federal para embasar o Auto de Infração não se verificou taticamente. A análise detalhada do preceito legal prevê de forma clara e objetiva que a pena de perdimento deverá ser aplicada para mercadorias: **"exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País"**; analisando-se o Auto de Infração aqui impugnado o fisco não imputa ao contribuinte quaisquer das condutas elencadas no dispositivo legal, ou seja, a suposta mercadoria não se encontrava exposta, depositada, tampouco em circulação comercial.
- ✓ Verifica-se, claramente, que a norma deverá ser aplicada quando à mercadoria estrangeira for dada finalidade comercial; no caso em análise, o combustível oriundo da vizinha cidade de Paso de Los

Libres, ingressou no País de forma legal e foi integralmente utilizado no consumo próprio, JAMAIS a impugnante desenvolveu as condutas referidas no enquadramento atribuído pela fiscalização.

- ✓ Pois o simples fato de adquirir combustível para uso próprio na vizinha cidade não constitui infração, pois como é notório na cidade de Uruguaiana, todos os transportistas de cargas abastecem seus caminhões na Argentina, momentos antes de atravessar a fronteira, os taxistas também abastecem seus veículos no vizinho País, pois tais condutas não constituem^ nenhum tipo de infração, ao contrário são permitidas.
- ✓ A impugnante não desenvolveu os atos previstos no inc. X, do art.618 do RA, quais sejam, **não expôs à venda, não manteve em depósito e tampouco comercializou**, ademais caberia a Administração Tributária a comprovação de conduta ilícita da impugnante.

Diante do Exposto requer:

A vista da demonstrada insubsistência do auto de infração requer a declaração de sua NULIDADE diante da impossibilidade legal de efetuar novo lançamento tributário após ter havido a anulação de lançamento anterior e na remota hipótese de superada a preliminar suscitada seja no mérito julgado procedente a presente impugnação, com a consequente desconstituição do auto de infração, afastando-se de imediato os seus efeitos.

Em 10 de setembro de 2010, através do **Acórdão n° 07-21.112**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que no caso vertente, de plano, verifica-se que, realmente, os mesmos fatos que ensejaram a presente autuação já haviam ensejado lançamento anterior, e que foi declarado nulo pela Primeira Turma de Julgamento desta DRJ/FNS, em decisão prolatada através do Acórdão n.º 07-11.998, de 15/02/2008.

O lançamento anterior não foi anulado por vício material, caso em que haveria de ser julgado improcedente, em razão de algum vício eventualmente verificado durante o exame relacionado à matéria (mérito) tratada no lançamento. O lançamento anterior foi, sim, declarado nulo por vício formal, porquanto o vício apontado dizia respeito à inexatidão na observância da norma procedimental, qual seja, deixar de informar claramente o dispositivo legal referente à infração capitulada como dano ao Erário.

Ora, no caso dos autos, o impugnante não nega que adquiriu na Argentina o combustível apontado pela fiscalização e tampouco contesta a declaração prestada pela Sra. Clair Perini (CPF n.º 529.857,840-34), auxiliar financeira da empresa autuada, que, reduzida a termo consoante o documento de fm 12 e 13, informa que um motorista da empresa em comento fazia de dezesseis a dezessete viagens, por semana, até a cidade argentina de Paso de Los Libres, com uma camionete modelo D-20 (placa IEE 2986), também pertencente à empresa, para comprar e trazer o combustível que, por sua vez, era consumido pela frota de doze ônibus da companhia de transporte coletivo.

Com efeito, sendo incontroverso, na espécie, esses fatos, ainda que não se vislumbre que o contribuinte em causa tenha praticado as condutas típicas de expor à venda ou de por em circulação comercial a mercadoria importada, considerou-se irrefutável a prática do depósito da mercadoria estrangeira importada irregularmente, ilicitude esta igualmente prevista na norma penal, eis que, confessadamente, o combustível foi comprado para ser consumido por outros veículos de propriedade da empresa autuada, no caso os ônibus de transporte coletivo.

Neste mesmo quadro, é bem de ver que a importação de óleo diesel e gasolina, embora permitida, deve seguir os procedimentos regulares, visto que se encontra sujeita à prévia e expressa autorização da ANP, sendo, ademais disso, vedada a importação de gasolina para consumo próprio, nos termos dos artigos 1º das Portarias ANP n.º 313 e 314, ambas do ano de 2001.

No caso dos autos, sem que tenha se submetido às normas que disciplinam a importação de combustíveis, resta clara a irregularidade da operação engendrada pelo contribuinte, em nada lhe favorecendo a alegativa de que outras companhias de transporte e taxistas, pretensamente, teriam se valido, de forma costumeira, do mesmo artifício para burlar a fiscalização aduaneira.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 13/10/2010, via Aviso de Recebimento, às folhas 293 do processo digital.

Em 12/11/2010, ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 294 a 302.

Em síntese, foi alegado que:

- ✓ Ao contrário do entendimento dos Julgadores que compõe a 2ª Turma da DRJ/FNS, resta claro que a declaração de NULIDADE do Auto de Infração n.º 11075.000519/2008-04, se deu por VÍCIO MATERIAL;
- ✓ O VICIO FORMAL, é caracterizado por defeitos no processo, no procedimento, como por exemplo, incompetência da Autoridade, preenchimento com pequena inexatidão ou pouca clareza, ou seja um erro de procedimento, no caso em tela a nulidade foi declarada por VÍCIO MATERIAL, que é caracterizado por erro no objeto do lançamento, ou seja, a falta do pressuposto objetivo, que no caso em tela seria IMPORTAR IRREGULARMENTE, fato que **não** existe, pois a compra de gasolina ou diesel por Brasileiros na cidade de Passo de Los Libres na Argentina é legal, desde que transportada no próprio tanque do veículo;
- ✓ Ainda, a r. Decisão ora atacada justificando seu entendimento a fl. 284, (fl. 4 da Decisão), afirma ou dá a entender que se o resultado do julgamento do recurso anterior foi de declaração de nulidade, sendo “nulo” significa por vício formal e a expressão “improcedente” seria de ocorrência de vicio material. Tal diferenciação não existe, pode ser entendimento pessoal do Douto Relator, mas diga-se totalmente equivocado;

- ✓ Resta claro que é incabível efetuar novamente o lançamento tributário após ter havido a anulação de lançamento anterior como amplamente demonstrado ter sido por VÍCIO MATERIAL, pois a Legislação Pátria estabeleceu para a revisão do lançamento limites temporais, que não é o caso, e limite objetivo que é o caso em tela, ou seja, é ilegal a Administração Pública efetuar novo lançamento pelos mesmos fatos quando o primeiro foi anulado por vício material, conforme preceitua a interpretação da ADE n.º 2, de 03/02/99, sob pena de ferir os princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica evitando que o contribuinte fique e mercê do reexercício ilimitado do poder da Administração Pública de lançar;
- ✓ Quanto ao mérito, na remota hipótese de superada a preliminar" deve ser dado provimento ao presente recurso, pois, não ocorreu importação irregular, depósito do combustível ou sequer dano ao erário, pois vejamos:
- ✓ O Auto de Infração, relata, que o impugnante realizou aquisição de combustível na cidade vizinha de Paso de Los Libres (Argentina), no período compreendido entre setembro de 2005 a janeiro de 2007, que consumiu o produto passível de perdimento, sendo que foi aplicado a multa.
- ✓ O enquadramento legal utilizado pelo fisco federal para embasar o Auto de Infração não se verificou faticamente. A análise detalhada do preceito legal prevê de forma clara e objetiva que a pena de perdimento deverá ser aplicada para mercadorias: “exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País”; analisando-se o Auto de Infração aqui impugnado o fisco não imputa ao contribuinte quaisquer das condutas elencadas no dispositivo legal, ou seja, a suposta mercadoria não se encontrava exposta, depositada, tampouco em circulação comercial.
- ✓ Vem-se, claramente, que a norma deverá ser aplicada quando à mercadoria estrangeira for dada finalidade comercial; no caso em análise o combustível oriundo da vizinha cidade de Paso de Los Libres, ingressou no País de forma legal e foi integralmente utilizado no consumo próprio, JAMAIS a impugnante desenvolveu as condutas referidas no enquadramento atribuído pela fiscalização;
- ✓ O simples fato de adquirir combustível para uso próprio na vizinha cidade não constitui infração, pois como é notório, na cidade de Uruguaiana, todos os transportistas de cargas abastecem seus caminhões na Argentina, momentos antes de atravessar a fronteira, as empresas de transporte coletivo internacionais também fazem a mesma prática, diga-se legal, os taxistas também abastecem seus veículos no vizinho País, pois tais condutas não constituem nenhum tipo de infração, ao contrário são permitidas e fomentadas pelos dois Governos, ou seja, há incentivo ao comércio entre Uruguaiana e Passo de Los Libres;
- ✓ Assim, ao contrário dos fundamentos da r. Decisão ora atacada a Recorrente não desenvolveu os atos previstos no inc. X, do art.618 do

RA, quais sejam, não expôs à venda, não manteve em depósito e tampouco comercializou, ademais caberia a Administração Tributária a comprovação de conduta ilícita da impugnante.

Diante do Exposto requer:

À vista da demonstrada insubsistência do auto de infração requer a declaração de sua NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA diante da impossibilidade legal de efetuar novo lançamento tributário após ter havido a anulação de lançamento anterior por vício material e na remota hipótese de superada a preliminar suscitada seja no mérito totalmente provido o presente, com a conseqüente desconstituição do auto de infração, afastando-se de imediato os seus efeitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE COLETIVO DE URUGUAINA foi cientificada do **Acórdão nº 07-21.112**, em 13/10/2010, via Aviso de Recebimento, às folhas 293 do processo digital.

A empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE COLETIVO DE URUGUAINA apresentou o seu Recurso Voluntário em 12/11/2010, às folhas 294 do processo digital.

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ A declaração de NULIDADE do Auto de Infração n.º 11075.000519/2008-04, se deu por VÍCIO MATERIAL;
- ✓ É incabível efetuar novamente o lançamento tributário após ter havido a anulação de lançamento anterior como amplamente demonstrado ter sido por VÍCIO MATERIAL;
- ✓ A não ocorrência de importação irregular, depósito do combustível ou sequer dano ao erário;
- ✓ O enquadramento legal utilizado pelo fisco federal para embasar o Auto de Infração não se verificou faticamente.

Das preliminares.

- A declaração de NULIDADE do Auto de Infração n.º 11075.000519/2008-04

Antes de examinar a questão, é mister delinear os conceitos em testilha.

Fabiana Del Padre Tomé vem esclarecer:

Os vícios formais dizem respeito ao procedimento de elaboração do administrativo, acarretando defeito na enunciação, isto é, na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta.

Os erros materiais, por sua vez, são verificados no próprio enunciado introduzido no ordenamento, sendo internos às normas individual e concreta. No primeiro caso, sendo o problema decorrente da aplicação do direito formal, pode ele ser objeto de saneamento, no modo e tempo em que a legislação estabelecer. Na segunda hipótese, porém, os efeitos do vício são diversos, pois, tratatando-se de erro que atinge um dos elementos intrínsecos à norma individual e concreta, como é o caso da motivação, o ato será nulo e insusceptível de convalidação. (in ‘ A prova no Direito Tributário’, pág. 288, Ed. Noeses, 2006.)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF diferenciou vício formal de vício material no acórdão 9101-002.146:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

É de se destacar o seguinte trecho do voto do relator demonstrando que o não cumprimento das disposições do artigo 142 do CTN implicam na ocorrência de vício material no lançamento tributário:

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Em 15 de fevereiro de 2008, o **Acórdão nº 07-11.998** da 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC por MAIORIA de votos anulou o lançamento.

Para tanto, assim decidiu a Turma (trecho extraído às folhas 275 e 276 do processo digital):

Em sede de impugnação a interessada alega, preliminarmente, que a apuração da infração capitulada como dano ao Erário é vital para que esta possa saber exatamente qual foi a conduta tida pela autoridade fiscal como danosa ao Erário e ainda o respectivo enquadramento legal que especifique tal conduta.

De fato, observando-se os autos, pode-se claramente constatar que a autoridade fiscal, na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fl.02) informou que a apuração da infração capitulada como dano ao Erário ficou prejudica, considerando para tal a impossibilidade de apreensão das mercadorias sujeitas a pena de perdimento, em razão de seu consumo.

*Como se viu anteriormente, **a tipificação legal adotada pela autoridade fiscal foi genérica**, enquadrando apenas a infração no § 1º, do artigo 618, do Decreto nº 4.543/2002 e também no §§ 1º e 2º, do artigo 73, da Lei nº 10.833/03, **sem contudo especificar em qual inciso de tais artigos, que tipificam efetivamente as condutas como danosas ao Erário, a autuada estaria enquadrada.***

*A transmutação da cominação da penalidade de perdimento por dano ao Erário é perfeitamente possível, **porém é preciso que a conduta do autuado esteja perfeitamente enquadrada num dos incisos previstos como danosos ao Erário**, é premissa básica, o § 1º, do artigo 618, do Decreto nº 4.543/2002 claramente diz que a pena de que trata este artigo converte-se em multa, logo é condição indispensável que os fatos apurados possam estar enquadrados num dos incisos tipificadores de conduta passível com tal punição.*

Da mesma forma o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, remete a conversão ao disposto no § 1º do mesmo artigo, que por sua vez diz que o dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput do citado artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias, restando novamente claro que a conversão deve ser feita quando a conduta for passível de punição por pena de perdimento em virtude de fato tido por danoso ao Erário nos termos do caput do artigo, cuja tipificação está disposta nos seus respectivos incisos.

*A conversão da multa é consequência e, só deve ocorrer se: **após a tipificação legal da conduta danosa ao Erário a mercadoria em questão não for localizada ou consumida**, ou seja, a conversão tem por objetivo transmutar a pena de perdimento por dano ao Erário em prestação pecuniária, em face da impossibilidade do Estado apreender efetivamente a mercadoria. Não é o consumo em si motivo suficiente para o enquadramento legal como mercadoria*

sujeita a pena de perdimento por dano ao Erário, mas sim motivo para eventual conveasão da pena de perdimento por dano ao Erário.

*Para que reste configurada a disposição legal infringida é de se concluir que **a perfeita tipificação na lei da conduta que cause dano ao Erário e o respectivo enquadramento do dispositivo legal precisam estar relacionados com o ilícito correspondente.***

*Ademais, a plena descrição do dispositivo legal infringido e a sua relação com as irregularidades atribuídas à autuada devem estar contidas no auto de infração, **sob pena da ausência precisa da tipificação legal macular o contraditório e a ampla defesa.***

*É preciso informar claramente **o dispositivo legal referente à infração capitulada como dano ao Erário**, pois esta é a premissa básica da possibilidade de conversão da pena de perdimento por dano ao Erário em multa.*

Em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de JULGAR NULO O LANÇAMENTO.

Pelo que foi exposto, o motivo de se JULGAR NULO O LANÇAMENTO foi a **não precisão da tipificação legal da conduta que causou o dano ao Erário.**

Na toada exposta pelo **Acórdão nº 9101-002.146**, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais **vício formal** é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento.

Para tanto, há a lapidar contribuição da **Solução de Consulta Interna Cosit Nº 8/2013**.

A Cocaj encaminhou a Consulta Interna nº 1, de 2012, questionando sobre a existência ou não de nulidade do lançamento pelo erro na identificação do sujeito passivo. E ocorrendo a nulidade, questiona se é um vício formal ou material.

Explorando o assunto, a **Solução de Consulta Interna** burilou conceitos que nos interessa.

(...)

8.4. Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta. Como no último exemplo, se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou

não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito.

8.5. Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente). A questão é: necessita-se de um novo lançamento?

8.5.1. Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

8.5.2. Se houver manifestação também do sujeito passivo correto apenas pelo erro na identificação do sujeito passivo quando da impugnação (sem adentrar no seu mérito), o ato não mais é possível de convalidação. Ele poderia ter sido convalidado somente até o momento dessa impugnação. Se ela já ocorreu, é necessário que a autoridade fiscal lançadora efetue novo lançamento com a correta identificação do sujeito passivo, encaminhando a ele novamente o lançamento, reiniciando-se o prazo para impugnação. Nessa situação o prazo decadencial para assim proceder conta-se de acordo com o art. 173, inciso II, do CTN, ou seja, a Fazenda Pública possui cinco anos a partir da decisão definitiva que anulou o auto de infração.

8.5.3. Caso não tenha ocorrido a impugnação administrativa, mas de algum modo houve a anulação do auto de infração por vício formal (erro de fato), mesmo que de ofício ou judicialmente, o prazo decadencial para o novo lançamento é o do art. 173, inciso II, do CTN, a partir de tal decisão.

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, consoante disposto no item 8.5.2, tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regramatriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

- a) Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.*
- b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.*
- c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.*

No **Acórdão nº 07-11.998** da 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC a tipificação legal adotada pela autoridade fiscal **foi genérica**; portanto, não se pode falar em erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência, **o que afasta o Vício Material**.

Nesse sentido, adequado o entendimento da autoridade fiscal em proceder um novo lançamento, ora analisado.

Do Mérito.

- A ocorrência de importação irregular

Inaugura-se a análise **DO MÉRITO** com a transcrição do artigo em que foi capitulada a conduta infracional.

Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguinte/mpóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei

ri¹ 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei ri¹ 1.455, de 1976, art. 23 e § 1^o, com a redação dada pela Lei ri¹ 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

Pinçam-se da ação fiscal os seguintes fatos:

1. Em 03/01/2007 a Auxiliar Financeira da empresa Conquistadora Transporte Coletivo de Uruguaiana Ltda, Clair Perini, CPF 529.857.840-34, informou sobre aquisição de combustível, por parte do estabelecimento, na cidade de Paso de Los Libres/Argentina e declarou que 50% do combustível utilizado pela frota da companhia é de origem estrangeira, conforme Termo de Declaração, de folhas 12 a 13;
2. Motorista da empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE fazia de dezesseis a dezessete viagens, por semana, até a cidade argentina de Paso de Los Libres, com uma camionete modelo D-20 (placa IEE 2986), também pertencente à empresa, para comprar e trazer o combustível que, por sua vez, era consumido pela frota de doze ônibus da companhia de transporte coletivo;
3. Os Cupons Fiscais originais apreendidos, emitidos por empresas argentinas, referentes a aquisições irregulares de combustível, totalizando 138.476,45 litros, no valor total de 218.505,88 pesos argentinos, com Valor Aduaneiro de R\$ 156.834,99, adquirido para consumo da frota de veículos da pessoa jurídica, estão detalhados na planilha de folhas 19 a 44;
4. Não existem despachos de importação para esses combustíveis, visto que a empresa não está habilitada, conforme disposto na IN SRF 650/2006, para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

É alegado no RECURSO VOLUNTÁRIO:

*O enquadramento legal utilizado pelo fisco federal para embasar o Auto de Infração não se verificou faticamente. A análise detalhada do preceito legal prevê de forma clara e objetiva que a pena de perdimento deverá ser aplicada para mercadorias: “**exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País**”; analisando-se o Auto de Infração aqui impugnado o fisco não imputa ao contribuinte quaisquer das condutas elencadas no dispositivo legal, ou seja, a suposta mercadoria não se encontrava exposta, depositada, tampouco em circulação comercial.*

Verifica-se, claramente, que a norma deverá ser aplicada quando à mercadoria estrangeira for dada finalidade comercial:

*no caso em análise o combustível oriundo da vizinha cidade de Paso de Los Libres, **ingressou no País de forma legal** e foi integralmente utilizado no consumo próprio, JAMAIS a impugnante desenvolveu as condutas referidas no enquadramento atribuído pela fiscalização.*

Como sabemos em matéria tributária, principalmente quando da imposição de penalidades, a interpretação deverá ser restritiva, a conduta realizada pelo contribuinte deverá enquadrar-se em uma das hipóteses legais, tais como a prevista no inciso X, do art. 618 do RA, no caso em tela não há suporte fático, pois a impugnante não desenvolveu as condutas descritas na norma.

Pois o simples fato de adquirir combustível para uso próprio na vizinha cidade não constitui infração, pois como é notório, na cidade de Uruguaiana, todos os transportistas de cargas abastecem seus caminhões na Argentina, momentos antes de atravessar a fronteira, as empresas de transporte coletivo internacionais também fazem a mesma prática, diga-se legal, os taxistas também abastecem seus veículos no vizinho País, pois tais condutas não constituem nenhum tipo de infração, ao contrário são permitidas e fomentadas pelos dois Governos, ou seja, há incentivo ao comércio entre Uruguaiana e Passo de Los Libres.

*Assim, ao contrário dos fundamentos da r. Decisão ora atacada a Recorrente não desenvolveu os atos previstos no inc. X, do art.618 do RA, quais sejam, **não expôs à venda, não manteve em depósito e tampouco comercializou**, ademais caberia a Administração Tributária a comprovação de conduta ilícita da impugnante.*

(Grifo e negrito próprios do original)

É imprescindível estabelecer um critério de distinção. Adequada a afirmação de que em localidades limítrofes transeuntes abastecem seu veículo do outro lado da fronteira e usufruem desse combustível em uso próprio. **O legislador conhece e permite tal prática**, por isso o ato de consumir não integra a conduta infracional descrita no inciso X, do artigo 618, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002.

E justamente é essa interpretação dos fatos que o Recorrente se alicerça para reclamar a improcedência do lançamento.

Contudo, não se está a analisar uma relação de consumo. Consoante os fatos que embasam a presente ação fiscal e pela própria personalidade jurídica da autuada, empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE, os veículos abastecidos na cidade de Paso de Los Libres/Argentina tinham por finalidade o exercício das atividades inerentes ao objeto social da empresa, o que implica em prestação de serviços.

A infração tipificada elenca três condutas em relação à mercadoria estrangeira com entrada irregular no território nacional:

1. exposta à venda;

2. depositada; ou
3. em circulação comercial no País.

Fato não contestado é a informação de que motorista da empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE fazia de dezesseis a dezessete viagens, por semana, até a cidade argentina de Paso de Los Libres, com uma camionete modelo D-20 (placa IEE 2986), também pertencente à empresa, para comprar e trazer o combustível que, por sua vez, era consumido pela frota de doze ônibus da companhia de transporte coletivo.

Ainda que se alegue dúvidas sobre a ação de depositar, o que é impraticável e, portanto, inverossímil, já que o combustível deveria permanecer estocado para o abastecimento da frota de veículos na medida de sua necessidade; não é desarrazoado entender que o combustível trazido irregularmente também estava em circulação comercial no País, pois ele era elemento essencial para o abastecimento da frota que conseqüentemente auferia faturamento para a empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.

