



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11128.003046/2010-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3201-008.876 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/05/2010

ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGÊNCIA MARÍTIMA. INOCORRÊNCIA.

A agência marítima, na condição de representante do transportador estrangeiro no País, responde pela infração caracterizada pela não prestação de informação sobre veículo ou carga nele transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela RFB.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/05/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É de se declarar a nulidade de Auto de Infração, por vício formal, quando restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa em razão da falta de identificação do ato infracional, elemento essencial para a aplicação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Por maioria de votos, acordam em acolher a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, para dar provimento ao Recurso Voluntário para fins de declarar a nulidade do Auto de Infração por vício material; vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-008.876 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11128.003046/2010-41

Relatório

Reproduzo o Relatório da decisão recorrida que bem descreve os fatos até o presente julgamento:

Trata o presente sobre exigência de crédito tributário no valor de R\$ 5.000,00, formalizado em 05/05/2010, a título de multa regulamentar pela não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada ou sobre operações que executar; relata a fiscalização que a agência MAESRK BRASIL BRASMAR LTDA. inscrita no CNPJ sob n.º 30.259.220/00032-67, descumpriu o prazo definido no IN RFB 800/2007, para prestação de informação sobre a carga; relata a fiscalização que, Em 03 de maio de 2010 foi protocolada nesta Eqvib, solicitação de desbloqueio dos seguintes manifestos eletrônicos no sistema CARGA: 1810500626220 e 1810500744070, pois estes foram vinculados e alterados fora do prazo estabelecido em norma, o que ocasionou bloqueio automático gerado pelo sistema, caracterizando a infração prevista no no art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei n.º 37/66.

Regularmente intimada, 21/05/2010 (fl. 23) atuada apresentou impugnação de fls. 46/69 em 11/06/2010, alegando, inicialmente, quanto ao fato, que a autoridade fiscal descreveu de forma incorreta e incompleta os fatos, o que implica em nulidade; inicia a argumentando ilegitimidade passiva porquanto a requerente não é transportador, sendo agente de carga do transportador MAERSK LINE, citando definições da IN 800/2007, em seu art 2º, inciso V (transportador), e art. 4º, § 1º (agencia de navegação); aduz que o agente, na condição de mandatário, não se confunde com o transportador, mandante, nos termos do art. 653 do CC e que os atos praticados pelo mandatário são praticados em nome do mandante, não podendo ser aquele penalizado; inexistente previsão legal da aplicação de multa ao agente; a obrigação é do transportador; mesmo o Decreto lei 37/66 não traz disposição quanto ao agente (cita o art. 37), o mesmo ocorrendo com o novo RA – Dec. 6.759/2009 em seu art. 31; o próprio parágrafo 2º do art. 76 da Lei n.º 10.833/2003 não aponta a agencia de navegação; dessa forma extrapolar os limites das responsabilidades equivale a negar vigência do art. 5º da CF, incisos II e XLV, requer nulidade; aponta vício formal no auto de infração, art 10 do Decreto 70235/72, porquanto a descrição do fato não foi clara e completa (pela narrativa não se extrai qual foi o prazo descumprido, muito menos em que momento isto ocorreu), prejudicando a ampla defesa; no mérito, alega não caracterização do tipo legal sob o qual se justifica a imposição de multa porque observou os prazos estabelecidos (fl.17); ainda que eventual informação tenha sido incluída posteriormente, mas antes da lavratura do auto de infração, equivale a denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo a exigência. Da ementa da decisão constou:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 05/05/2010

Obrigação acessória.

Informação sobre carga transportada. Prestação efetuada a destempo. Infração prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei n.º 37/66. Tipificação. Denúncia espontânea. Inaplicabilidade para norma de conduta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão da DRJ assentou suas razões de decidir com os fundamentos:

1. Quanto à nulidade da autuação por deficiência na descrição dos fatos, verificou-se na própria defesa que a autuada teve pela razão ciência da razão da autuação ao juntar petições com solicitação do desbloqueio da carga em razão da prestação intempestiva das informações exigidas;

2. O exercício de atividade de representante do transportador perante aos órgãos público a faz responsável pelo cumprimento da legislação por expressa disposição legal (art. 107, IV do DL 37/66);

3. Inaplicável os efeitos pretendidos da denúncia espontânea aos casos de infrações em que a tipificação refere-se à própria conduta que é objeto de penalidade. Assim, sendo a exigência de prestação de informações de cargas transportadas antes da atracação da embarcação uma norma de conduta, o descumprimento no prazo atrai a penalização.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual insiste nas irregularidades na lavratura do auto de infração no tocante à sua ilegitimidade, a desconexão dos fatos com a infração apontada e a denúncia espontânea da infração antes do início do procedimento fiscal. Suscita ainda em preliminar o vício formal no Auto de Infração que implica sua nulidade por ausência de transparência e clareza na exposição dos fatos que resultou em falta de conexão entre os fatos, o agente e os fundamentos, que se restringiu a narrativa dos fatos a um único parágrafo. Traz precedente da própria Turma da DRJ que ao julgar matéria idêntica anulou o auto de infração.

No mérito, repisou as matérias versadas na impugnação: (i) a não caracterização da infração imposta; e (ii) a denúncia espontânea.

Ressaltou ainda na peça recursal que a matéria “denúncia espontânea” encontra-se em discussão no judiciário através de diversas ações, especificamente no processo ajuizado pelo Centro Nacional de Navegação Transatlântica – CNNT (entidade representativa dos transportadores marítimos internacionais) e pela Associação Nacional de Empresas Transitárias, Agentes de carga aérea, Comissárias de despachos e Operadores intermodais (ACTC) nos quais se discute, dentre outras matérias, o reconhecimento da possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminares

Recursos voluntários do contribuinte em epígrafe, que versaram matérias idênticas às que aqui se apresentam litigiosas, foram julgados recentemente por este Colegiado com decisões unânimes, do que decorre que por concordar com os fundamentos lá expostos, faço-os minhas razões de decidir no presente processo, nas partes que se aproveitam nestes autos, que em relação às preliminares foram julgadas no processo n. 19558.720022/2011-82, Acórdão n. 3201-008.113, sessão de 25/03/2021.

Nulidade por ilegitimidade passiva

Preliminarmente, suscita a recorrente a sua ilegitimidade passiva, arguindo “a ausência de previsão legal que imponha ao agente de navegação a penalidade cominada pela legislação citada pelo auto de infração”. Afirma que “os documentos que instrumentalizaram o presente procedimento demonstram inequivocamente que a recorrente **representou transportador marítimo estrangeiro**. Portanto, atuou na condição de agente de navegação, recebendo para isso um instrumento de mandato, nos termos do art. 653 do Código Civil Brasileiro”. Diz que não é “transportadora marítima, muito menos a responsável pela prestação de informação no Siscomex carga”. Acrescenta que “todos os argumentos apontados na decisão dão conta de obrigações tributárias ou acessórias que, de uma forma ou de outra, acabam sendo impostas ao agente por conta de sua posição jurídica e territorial. Contudo, o que se discute neste procedimento é a aplicação de uma multa, portanto, o caráter decorrente deste fato é completamente diferenciado dos demais”. Defende que “não existe amparo legal para a responsabilização do agente marítimo, visto que o artigo 32, do Decreto-lei nº 37/1966, apenas prevê a responsabilidade solidária pelo pagamento do **imposto**, não podendo estender tal hipótese de responsabilização à pena de multa”. Não obstante os esforços feitos pela recorrente em demonstrar que os agentes marítimos (agentes de navegação) não podem ser responsabilizados por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, no prazo estabelecido pela RFB, não lhe assiste razão nessa matéria.

O **caput** do art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe sobre a obrigação do transportador de prestar as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado, deixando para a RFB o estabelecimento da forma e do prazo como isso deve ser feito:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

O **caput** e o § 2º art. 4º da IN RFB nº 800, de 2007, expressamente disciplinam a obrigatoriedade de representação do transportador estrangeiro por uma agência marítima nacional. Essa medida tem por objetivo nomear um responsável, no Brasil, pelos atos cometidos por um estrangeiro, tendo em vista as dificuldades legislativas de obrigá-lo, especialmente quando ele não mais se encontrar no País.

O art. 5º desta mesma IN RFB nº 800, de 2007, ao dispor que as referências feitas a transportador abrangem a sua representação por agência de navegação, acabam por obrigar o agente marítimo no que diz respeito à prestação de informações sobre o veículo e sobre as cargas nele transportadas, da mesma forma que está obrigado o transportador por ele representado.

Fato indiscutível, não negado pela recorrente, é que, no papel de representante do transportador estrangeiro, é ela quem presta as informações no sistema sobre o veículo e sobre as cargas nele transportadas. E isso a coloca no núcleo do fato gerador da infração

apontada pela fiscalização, qual seja, de não informar os dados de embarque no prazo estabelecido pela IN SRF n.º 28, de 1994.

Nessa condição, tendo sido a recorrente a responsável pela prestação das informações no sistema, por certo que terá concorrido para a prática de qualquer infração que disso possa ter advindo, atraindo para si a responsabilidade disciplinada no inciso I do art. 95 do Decreto-lei n.º 37, de 1966.

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

Note-se que essa responsabilidade não recai somente sobre aqueles que possam ter se beneficiado do ato infracional, mas também recai sobre aqueles que, de qualquer forma, possam ter concorrido para a sua prática, que é o caso aqui analisado.

Nesse sentido, há diversas manifestações neste Conselho, a exemplo do Acórdão n.º 9303-008.393 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, em sessão no dia 21 de março de 2019, proferiu a seguinte ementa a respeito da matéria:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 08/12/2008, 16/12/2008, 23/12/2008, 02/01/2009 ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA. O agente marítimo que, na condição de representante do transportador estrangeiro, em caso de infração cometida responderá pela multa sancionadora da referida infração.

Dessarte, resta claro que a recorrente, na condição de representante do transportador estrangeiro, estava obrigada a prestar as informações sobre o veículo e sobre as cargas nele transportadas, na forma e no prazo estabelecidos na IN SRF n.º 28, de 1994, respondendo por eventuais infrações ocorridas.

Por essas razões, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.”

Por fim ressalta-se a edição da Súmula CARF n. 185, aprovada em 06/08/2021 e com vigência em 16/08/2021, que pacifica a matéria com o enunciado: *O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66.*

Nulidade do auto de infração

Ainda em sede de preliminar, argui a recorrente que o Auto de Infração padece de vício formal, por ofensa ao art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Reclama de falta de transparência e clareza na exposição dos fatos, alegando ter havido falta de conexão entre os fatos, o agente e os fundamentos. Afirma ainda que a conduta punida não foi devidamente descrita.

Contesta que, “de todo o auto produzido a narrativa dos fatos se restringe a poucos parágrafos”, e que “este curto espaço não foi, e não é suficiente para compreender exatamente o que deu ensejo à aplicação da multa”, e tampouco dela “se extrai qual foi o prazo descumprido e muito menos em que momento isto ocorreu”.

Afirma que “não há uma descrição dos fatos suficientes para que se possa identificar o que de fato ocorreu, não há prova nos autos de que as informações foram de fato prestadas a destempo”, e questiona “onde estão os dados relativos à operação e

documentos aduaneiros que demonstrem o suposta infração” e “como pode (...) exercer sua ampla defesa se se quer pode-se apontar os dados relativos a suposta infração”.

Avaliando as possíveis ofensas apontadas pela recorrente, verifica-se que o Auto de Infração não está em dissonância com o que dispõe o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Lá se encontra a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo e o número de matrícula.

Ou seja, o auto de infração apresenta todos os elementos de forma previstos em lei, não restando caracterizado, portanto, o vício formal.

Não obstante, é inegável que a descrição do fato contida no auto de infração, a seguir reproduzida em sua íntegra, é insuficiente para identificar o ato infracional que ensejou a aplicação da multa:

O autuado deixou de cumprir o prazo estabelecido para prestação de informações relativas a cargas por ele transportadas, o que ensejou a aplicação de penalidade prevista na legislação em vigor, como ficará demonstrado no decorrer do presente auto de infração.

[...]

Em 06/07//2009 foi protocolada nesta EQVIB (protocolo 009/800.826) , petição para desbloqueio, no SISTEMA — CARGA , do manifesto eletrônico 160 950 105 0911 , (ESCALA n.º. 09000167634) , pois este foi registrado fora do prazo estabelecido em norma administrativa , o que ocasionou bloqueio automático gerado pelo sistema (documento 01).

Examinada a documentação juntada, verifica-se que figura como transportador responsável, portanto obrigado a prestar as informações à **RFB**, a empresa MAERSK BRASIL (BRASMAR) LTDA , CNPJ N.º.30.259.220/0003-67.

Como se percebe, o relatório fiscal se limita a dizer que a recorrente “deixou de prestar informações relativas aos dados de embarque no prazo legalmente estabelecido”, sem apontar a data em que teria ocorrido o embarque das mercadorias e nem se ou quando as informações teriam sido inseridas no sistema pela recorrente. Além disso, nenhum documento comprobatório foi juntado ao processo pela fiscalização.

Diante disso, entendo que a falta de identificação do ato infracional, elemento essencial para a aplicação da penalidade, prejudicou o contraditório e a ampla defesa da recorrente, ensejando a anulação do Auto de Infração, por vício material, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 59. São nulos:

...

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Para que não parem dúvidas das razões pelas quais a insuficiência na descrição dos fatos observada no Auto de Infração, e o conseqüente cerceamento de defesa, restou caracterizada como vício material, reproduzo parte do voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araujo no Acórdão 9101-002.713 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 3 de abril de 2017, que de forma bastante didática tratou das distinções entre o vício formal e o vício material:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, 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.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 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.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

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).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 910100.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 910100.955 ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2000 NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutável.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados

ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado". Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Nesse passo, vale transcrever a parte final da referida decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Recife/PE em 21/09/1998 (DECISÃO DRJ/RCE nº 639/1998), exarada nos autos do processo nº 10480.011569/9688, que identificou o vício de nulidade no lançamento original:

[...]

O lançamento foi efetuado através da notificação, de fl. 05, não contendo a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante; a data e a hora da lavratura, conforme previsto no art. 5º, II, VI e VII da já citada Instrução Normativa, sendo tal omissão motivo para que seja declarada a nulidade do lançamento. Ressalve-se que, nos termos do art. 6º da Instrução, a declaração de nulidade não impede, quando for o caso, novo lançamento.

CONCLUSÃO

DECLARO NULO o presente lançamento, tornando sem efeito a notificação de fl. 05 do processo.

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato.

Além disso, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Em razão da proposta de nulidade do auto de infração, restam prejudicadas as análises dos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário, sejam prejudiciais ou de mérito.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, acolho a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, para dar provimento ao Recurso Voluntário para fins de declarar a nulidade do Auto de Infração por vício material.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira