



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

Processo nº 11128.005667/97-85
Recurso nº 119.760 Embargos
Acórdão nº 3201-000.680 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de maio de 2011
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Embargante CIBA GEIGY QUÍMICA /Novartis Biociências S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

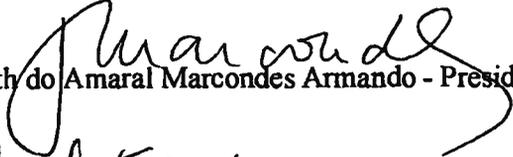
Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31 de janeiro de 1995

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material de motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o auto de infração, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido, ou seja, quando o fato narrado pela autoridade fiscal não ocorreu ou ocorreu de maneira distinta daquela lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª câmara / 1ª turma ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, acolher os embargos, para anular a decisão desta Câmara, e, no mérito, por maioria de votos, anular o auto de infração por vício material. Redator designado: Conselheiro Marcelo Nogueira. Vencidos os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim e Luis Eduardo Garrossino Barbieri que anulavam o auto de infração por vício formal.


Judith do Amaral Marcondes Armando - Presidente.


Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator.


NOME DO REDATOR Designado- Marcelo Ribeiro Nogueira.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith Amaral Marcondes Armando (presidente de turma), Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-presidente), Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luis Eduardo Garrossino Barbieri. Ausência justificada de Daniel Mariz Gudino.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP.

Adoto o relatório de fls 222/227 dos autos, que transcrevo, a seguir:

“CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA (doravante denominada Interessada) submeteu a despacho de importação, com o registro da DI. nº 011610, de 31 de janeiro de 1995, várias mercadorias, entre elas, aquela descrita na Adição 004 do Anexo II como “3.740 Kgs. - IRGASTAB T 682; Base Química: Etilmaleato de Dioctilestanho; Estado Físico: Líquido; Grau de Pureza: Industrial”, classificando-a no código TAB/SH 2931.00.1599, com alíquotas de 2% para o II e de 0% para o IPI.

Tendo sido retirada amostra para análise, a i. Fiscalização Aduaneira solicitou ao LABANA, por meio do Pedido de Exame nº 098/015-95 (fls. 17), que respondesse aos seguintes quesitos:

Refere-se a mercadoria ao descrito no despacho?

O produto apresenta constituição química definida e isolada?

Em se tratando de preparação química, qual o seu emprego ou aplicação?

Caso haja impurezas, estas são conseqüências do processo de obtenção do produto?

O Laboratório, emitindo o Laudo de Análises nº 1.192 (fls. 19), esclareceu que a mercadoria em questão “não se trata somente de Etilmaleato de Dioctilestanho. Trata-se de Estabilizante Composto para Plástico a base de um Derivado de Maleato de di- (n-Octil) Estanho e Composto Fenólico, na forma líquida, não apresentando constituição química definida e isolada, sendo que compostos dessa natureza, de acordo com referências bibliográficas, são utilizados como estabilizante para Poli (Cloro de Vinila)- (PVC).”

Com base no referido laudo, a i. Fiscalização Aduaneira, fundamentada na Regra 1, “a”, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, desclassificou a mercadoria para o código NBM 3812.30.9900 e NCM 3812.30.29, com alíquotas de 14% para o II e de 10% para o IPI, lavrando o Auto de Infração de fls. 01/06 para formalizar a exigência do crédito tributário de R\$ 12.613,52, correspondente à diferença dos tributos, juros de mora de ambos os impostos, multa do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e multa do IPI (ambas de 75%).

Regularmente cientificada (AR às fls. 30), a Interessada apresentou impugnação tempestiva (fls. 61/65), pelas razões que expôs:

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração.

O Auto de Infração é nulo, uma vez que violou flagrantemente o disposto no art. 142, do CTN.

Primeiramente, verifica-se que a Autoridade Administrativa alega, na descrição dos fatos, que a Interessada desembarçou seu produto com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90. Referida descrição não corresponde à realidade dos fatos, pois pode ser verificado, no Pedido de Exame nº 098/015-95, que a importadora desembarçou o produto IRGASTAB T 682 na classificação NBM 2931.00.599 e NCM 2931.00.49. No caso, a posição e subposição 38.11 refere-se a preparações, enquanto a posição e subposição 2931 refere-se a outros compostos organo-inorgânicos.

Houve, assim, um flagrante erro na descrição dos fatos do Auto de Infração, com o que se indaga se seria válido o cálculo do montante do tributo devido, bem como se teria sido possível determinar a matéria tributável.

Portanto, tendo o lançamento ferido frontalmente o disposto no art. 142, do CTN, a decretação de sua nulidade é medida de justiça.

Outro grave erro deve ser também apontado.

Ainda, nos termos do art. 142, do CTN, o lançamento deve identificar o sujeito passivo, sob pena de não se constituir o crédito tributário, pela falta de um dos pólos da relação jurídica.

Nesse sentido, o Auto de Infração apresenta-se totalmente irregular, uma vez que foi formalizado em nome de empresa incorporada, após o registro da incorporação na Junta Comercial e da solicitação de baixa no CGC da incorporada junto à unidade local da Receita Federal.

Ocorreu, aqui, erro na identificação do sujeito passivo, motivo suficiente para ensejar a nulidade do Auto de Infração, como bem decidiu o E. Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 102-41.296, Sessão realizada os 28 de fevereiro de 1997.

Do Mérito.

De plano, é importante ressaltar que a Autoridade Autuante, ao enquadrar o IRGASTAB T 682 no capítulo 38, define-o como sendo uma preparação, chegando a uma conclusão em nenhum momento afirmada no Laudo de Análise.

Talvez este fato seja resultante de a fiscalização considerar como preparação o produto resultante de uma somatória de itens químicos que perfazem um produto distinto de seus componentes, o que não acontece no caso do IRGASTAB T 682.

A posição 3812 da NBM refere-se a "preparações (...): Plastificantes compostos (...) não especificados nem compreendidos em outras posições",

sendo que o produto sob litígio está especificamente enquadrado na posição 2931.

O LABANA identificou o produto como "Estabilizante Composto para Plástico a base de um Derivado de Maleato de di-(n-octil) Estanho e Composto Fenólico".

Pelo fato do IRGASTAB T 682 ser um produto suscetível de oxidação por agentes simples, a ele deve ser adicionado o antioxidante 2,6-de-terc.butil-p-cresol (BHT) durante o processo de fabricação, para evitar a oxidação do componente principal, Etilmaleato de Dioctilestanho, durante a armazenagem.

Com fundamento em Bibliografias específicas sobre estabilização térmica de polímeros, resta demonstrado que para antioxidantes, do tipo fenólico, se valerem como antioxidantes em plásticos do tipo Cloreto de Polivinila (PVC), os mesmos devem ser incorporados na resina de PVC em concentrações superiores a 0,2%. A concentração utilizada pela Impugnante do BHT para estabilizar o produto é 4,45%. A concentração recomendada do IRGASTAB T 682 para estabilização térmica do PVC é 1,2%. Portanto, com base em cálculos teóricos sob estas concentrações, atingimos uma concentração máxima de 0,05% de BHT na resina de PVC, concentração esta insuficiente para atribuir ao PVC propriedades para torná-lo apto para usos específicos.

Requer, pelo exposto, o reconhecimento das preliminares argüidas, mas se este não for o entendimento do D. Julgador, que, no mérito, julgue totalmente improcedente o lançamento efetuado.

A ação fiscal foi julgada procedente, em Decisão DRJ/ S.P. nº 21.098/98-41.1.244 (fls. 84/87), assim ementada:

"CLASSIFICAÇÃO FISCAL.- O produto de nome comercial IRGASTAB T 682 se classifica no código 3812.30.29, à vista do Laudo e das informações técnicas constantes dos autos. Cabíveis as multas aplicadas por disposição do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e do art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação da pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96".

As razões que embasaram o Julgado, em síntese, foram as seguintes:

O Auto de Infração não deve ser declarado nulo por erro do sujeito passivo, como quer a Interessada, pois à época da ocorrência do fato gerador, a empresa CIBA GEIGY QUÍMICA S/A tinha existência legal, sendo, para todos os efeitos, contribuinte, nos termos definidos pelo art. 121, do CTN e, portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária. Embora o Auto de Infração tenha sido lavrado após a extinção por incorporação, da empresa CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, ele se reporta a uma situação fática anterior a esse evento; considerando que toda a documentação que instruiu o despacho aduaneiro se encontra em nome da autuada, é natural que o Auto de Infração também seja emitido em seu nome. O CTN prevê, para o caso, o instituto da Responsabilidade dos Sucessores e, em seu art. 121 dispõe que, em caso de incorporação, a incorporadora é responsável pelos tributos devidos até a data do evento.

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão nº 3201-000.680

S3-C2T1
Fl. 247

249 p

Além do mais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, prevê apenas duas hipóteses de nulidade: I: para os atos e termos lavrados por pessoas incompetentes, que não é o caso; II: para os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, que também não se aplica à hipótese de que se trata.

Quanto ao mérito, as seguintes razões amparam o procedimento da fiscalização:

O Laudo Técnico descreve o produto como Estabilizador Composto para Plástico;

A mercadoria importada não é um composto de composição química definida e isolada, o que o exclui do capítulo 29;

A Guia de Importação (fls. 16), referindo-se à aplicação do produto, o descreve como Aditivo estabilizante para plástico;

O folheto técnico de fls. 81 define o produto como Estabilizante Octil Maleato (Octylin maleato Stabiliser);

O último parágrafo do mencionado folheto esclarece que o IRGASTAB T 682 é aprovado em muitos países para estabilização de materiais de embalagem de PVC rígido (stabilisation of rigid PVC packaging materials);

Existem na TEC/NCM uma posição e subposição específicas para estabilizadores compostos, para borracha ou plásticos: a 3812 e 3812.30. Em conformidade com a regra geral 1, para posição, e com a regra geral 6, para subposição, ambas do Sistema Harmonizado, não resta dúvida de que o produto importado deve classificar-se na subposição 3812.30.

Cabíveis as multas aplicadas, em virtude de ter-se configurado descrição incorreta para o enquadramento tarifário pleiteado, tendo em vista que o importador descreveu o produto na DI apenas parcialmente, fazendo crer que ele se classificava no capítulo 29, quando, na verdade, se tratava de um Estabilizante Composto para Plástico, que tem posição específica no capítulo 38.

Intimada por via postal (AR às fls. 91), a Interessada interpôs recurso tempestivo a este Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 92/102), argumentando que:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

No processo de que se trata, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, por erro na identificação do sujeito passivo.

Houve, efetivamente, cisão parcial da CIBA GEIGY QUÍMICA S/A seguida de incorporação por CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA., ocorrendo a baixa, por extinção, das inscrições no CGC da incorporada. Assim, o lançamento jamais poderia ser efetuado em nome da empresa

incorporada, após o registro da incorporação na Junta Comercial e da solicitação de baixa no CGC da empresa extinta, junto à unidade local da Receita Federal. Tal baixa ocorreu em 13/11/96 e o Auto de Infração foi lavrado em 16/09/97.

Por outro lado, o CTN, em seu art. 132 (e não no art. 121, como constou da Decisão) prevê a responsabilidade da incorporadora, no caso, CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA., tendo sido o lançamento efetuado em nome da empresa extinta, após a baixa deste no órgão fazendário.

Não se admite, ademais, que a administração não atualize seus dados cadastrais de modo a efetuar lançamentos com a correta identificação do sujeito passivo, tendo em vista os princípios de Direito Administrativo que a regem, em especial o da razoabilidade, além da obediência ao dever de eficiência a que está sujeita.

Saliente-se, ainda, que, embora o Decreto nº 70.235/72 preveja apenas dois casos de nulidade, outros casos existem, estabelecidos pela Instrução Normativa nº 94/97, da Secretaria da Receita Federal, nos termos da qual o Auto de Infração conterà, obrigatoriamente, entre outros, a identificação do sujeito passivo (art. 5º, I). Reza, ainda, aquele diploma legal, que "sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º."

Portanto, a preliminar argüida deve ser acatada, pois o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada e deve total obediência aos ditames legais. Em assim não sendo, deve ser declarado nulo.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA R. DECISÃO A QUO.

CERCEAMENTO DE DEFESA- NÃO APRECIÇÃO DE MATÉRIA IMPUGNADA.

Em sua impugnação, a Interessada demonstrou que a Autoridade lançadora errou na descrição dos fatos, alegando que o produto foi desembaraçado com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90, sendo que esta jamais utilizou tais classificações.

Esta matéria não foi apreciada pela Autoridade Julgadora.

Tal fato interfere diretamente na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido, pois os produtos da classificação descrita pelo Agente Fiscal em nada se assemelham ao enquadrado pela Interessada.

O fato de a decisão recorrida não se pronunciou a respeito da matéria acima, caracteriza flagrante cerceamento de defesa. Neste sentido, existem vários julgados do E. Conselho de Contribuintes, entre os quais podem ser citados o Acórdão nº 201-70832 e o Acórdão nº 104-14.206 (transcreve-os).

Ademais, a intimação da referida Decisão também está irregular, ao atribuir o pretenso débito a contribuinte totalmente estranho à relação fisco-contribuinte.

O CONTRIBUINTE INTIMADO NÃO TEM QUALQUER RELAÇÃO COM A OPERAÇÃO FISCAL - DÉBITO QUE, SE ATRIBUI A PESSOA JURÍDICA TOTALMENTE ESTRANHA AO FATO GERADOR.

A intimação da Decisão de primeira instância foi efetuada em nome de NOVARTIS BIOCIENTIAS S/A, CGC 56.994.502/0033-17, sendo que, logo após a identificação e CGC do contribuinte, a intimação traz a expressão "CANCELADO POR EXTINÇÃO - ENCERRAMENTO DA LIQUIDAÇÃO VOLUNTÁRIA".

Observa-se, assim, que a intimação da Decisão comete o mesmo equívoco do Auto de Infração: erro na identificação do sujeito passivo.

A sucessora por incorporação dos negócios industriais químicos da CIBA GEIGY QUÍMICA S/A é a CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA., CGC 01.320.854/0002-07, como já demonstrado.

A Interessada, mesmo de posse dos documentos pertinentes, atribui o pretense débito fiscal a empresa totalmente estranha à operação, em total afronta ao art. 121 do CTN, pois a NOVARTIS BIOCIENTIAS S/A não tem relação pessoal e direta com o fato gerador em questão, estando fora da condição de contribuinte.

Lembre-se, outrossim, que o art. 132, do CTN que a incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada até a data do evento.

Não pode, portanto, subsistir o lançamento em nome da NOVARTIS BIOCIENTIAS S/A, pois este nem é contribuinte, nem responsável, no caso.

Reitera, quanto à matéria, os argumentos constantes da peça impugnatória.

Espera que seja apreciada também esta preliminar, declarando-se a nulidade da Decisão recorrida.

IV) DO MÉRITO

Quanto ao mérito, a Interessada reitera todos os argumentos constantes da Impugnação.

Acrescenta, contudo, que a Decisão a quo fundamenta a classificação fiscal na posição adotada pelo Fisco pelas regras nº 1 e nº 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, esquecendo-se das demais regras, no caso, as regras 1, 2 "a" e 3 "a" e "b" que, por sua vez, justificam o enquadramento do IRGASTAB T 682 na classificação NBM 2931.00.599 e NCM 2931.00.49. (transcreve-as).

Conclui, assim, que o IRGASTAB T 682 somente pode ser enquadrado na posição NBM 2931.00.599 e NCM 2931.00.49.

Somente para argumentar, indica que, ainda que se admitisse a procedência do Auto de Infração, não poderia prosperar a Decisão monocrática, na parte

referente às multas aplicadas, porque a responsabilidade por infrações não se transmite ao sucessor tributário, nos termos do art. 133 do CTN. Quanto a esta matéria, transcreve o Acórdão nº 106-09.636, Sessão de 09/12/97.

V) DO PEDIDO.

Finaliza requerendo que se reconheçam as preliminares de nulidade argüidas e, se este não for o entendimento, que seja reformada a Decisão a quo, julgando-se a ação fiscal totalmente improcedente. No caso de se reconhecer a procedência da mesma, espera que sejam declaradas inexigíveis as multas impostas, nos termos do art. 133, do CTN.

É o relatório.”

Prosseguindo com o relatório, foi proferido acórdão de nº 302-34.177, em sessão de 23/02/2000, cujo resultado do julgamento foi de anular o Auto de Infração por erro de descrição dos fatos constantes do Auto de Infração.

De acordo com o rito processual, a PGFN foi cientificada do resultado do julgado, quando a mesma, entrou com recurso especial de divergência à CSRF, apontando paradigma o acórdão 103-20.661 de 26/07/2001 em relação à sujeição passiva. O recurso argumentava que houve cisão parcial, que a empresa não deixou de existir como pessoa jurídica, apenas houve redução de capital social, daí, não ser ilegítima. Foi apresentada, aos autos, certidão de baixa do CNPJ de uma terceira empresa, a NOVARTIS. No tocante ao tópico quanto à descrição dos fatos constante no auto de infração, da classificação fiscal da mercadoria não ensejando nulidade do auto de infração.

Foram apresentadas as contrarrazões do recurso especial de divergências da empresa.

Subiram os autos para julgamento na CSRF, cujo resultado foi que na ocorrência da cisão parcial, quanto a responsabilidade tributária e solidariedade, a companhia sucessora e empresa cindida respondem solidariamente, portanto o recurso especial foi provido.

Tendo em vista, o acolhimento do recurso de divergência pelo Colegiado da Terceira Turma da CSRF, que decidiu, por maioria de votos, o comando foi de retornar à Câmara recorrida para exame do mérito.

Os autos retornaram à Câmara, porém, foi julgado, na sessão de 08/07/2008, conforme acórdão 302-39.622, para que o processo fosse anulado a partir do Auto de Infração, inclusive, por erro na identificação do sujeito passivo, bem como na descrição dos fatos constante do auto de infração.

Consta, nos autos, despacho, do presidente do CARF e da CSRF com efeito de embargos, nos seguintes termos:

“o Colegiado da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, ao se manifestar, repetiu o julgado no Acórdão prolatado anteriormente pela

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão n.º 3201-000.680

S3-C2T1

~~Fl. 249~~LS3A

própria Câmara, deixando de enfrentar a determinação contida no Acórdão CSRF/03-04.100. Não apreciado o mérito da lide, conforme determinação do Colegiado da CSRF, por óbvio lapso manifesto, devem os autos retornar à Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, conforme art. 3º, § 4º, do Capítulo I de RI do CARF, para o devido cumprimento do decisório manifesto no Acórdão CSRF/03-04.100."

O processo foi digitalizado e redistribuído a esta Conselheira.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Inicialmente, tratam-se de embargos ao acórdão de nº 302-39.622, da sessão de julho de 2008, já que o Colegiado da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, ao se manifestar, repetiu o julgado no Acórdão prolatado anteriormente pela própria Câmara, deixando de enfrentar a determinação contida no Acórdão CSRF/03-04.100.

Pelo relatório, observa-se que a determinação emanada da CSRF foi derivada do 1º (acórdão 302-34.177), portanto, não poderá subsistir o segundo acórdão, por erro manifesto.

Assim sendo, são acolhidos os embargos, para anular o acórdão de nº 302-39.622.

Passando, ao mérito.

No tocante ao erro na identificação do sujeito passivo no Auto de Infração que a empresa persiste em argumentar ter havido cisão parcial da CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, seguida de incorporação por CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA, não há o que se comentar, pois a discussão já foi exaurida na CSRF.

Quanto, ainda, a alegação que a NOVARTIS BIOCIÊNCIAS SA, não ter nada a ver com o fato gerador dos autos, observa-se, em consulta, no sítio da Receita Federal, que a empresa tem o mesmo CNPJ da Ciba Geigy original e aparece como: "*cancelado por extinção encerramento liquidação voluntário.*"

Não obstante, o trabalho fiscal tenha sido conduzido com destacável zelo, no auto de infração persistem inconsistências como que, na descrição dos fatos, a autoridade administrativa alegou ter a empresa desembaraçado seu produto com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90, o que não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que o produto IRGASTAB T 682 foi classificado pela mesma no código NBM 2931.00.0599 e NCM 2931.00.49. Salienta, ademais, que a posição e subposição 38.11 refere-se a preparações, enquanto que a posição e subposição 29.31 abriga "*outros compostos organo - inorgânicos*".

Ou seja, a empresa submeteu a despacho de importação, com o registro da DI. nº 011610, de 31 de janeiro de 1995, várias mercadorias, entre elas, aquela descrita na Adição 004 do Anexo II como “3.740 Kgs. - IRGASTAB T 682; Base Química: Etilmaleato de Dioctilestano; Estado Físico: Líquido; Grau de Pureza: Industrial”, classificando-a no código TAB/SH 2931.00.1599, com alíquotas de 2% para o II e de 0% para o IPI, que foi objeto do auto de infração e na descrição do mesmo a autoridade fiscal afirma ter a empresa desembaraçado seu produto com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90, o que não é verdade (ao folhear os autos, nesta adição).

Na minha opinião, não se trata (somente) de cerceamento do direito de defesa da recorrente, mas de formalidade essencial ao lançamento fiscal, o qual constitui atividade administrativa plenamente vinculada (não só em relação às normas procedimentais, como também à apuração dos fatos e seu enquadramento legal).

O artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), prevê:

“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.”

Assim, quando a forma do ato jurídico está prescrita em lei, sua legitimidade depende da observância dessa forma, sendo considerados inválidos os atos administrativos que não preenchem os requisitos essenciais.

Por sua vez, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 enumera os requisitos essenciais de validade do lançamento, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O mesmo decreto explicita o que deve ser feito nestes casos:

Art. 18. (...)

(...)

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão nº 3201-000.680

S3-C2T1

~~Fl. 250~~

incorreções, omissões ou inexatidões de que resultarem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Conforme se verifica, somente é possível a alteração da fundamentação da base legal do auto de infração, mediante a confecção de novo auto de infração ou notificação de lançamento complementar.

Destaco, ainda, o inciso III como elemento fundamental à constituição do crédito tributário, por contemplar o pressuposto de direito (descrição do fato) que caracteriza a motivação.

Assim, a correta descrição do fato que demonstra o descumprimento da legislação, e enseja a lavratura do auto de infração, é elemento obrigatório, sem o qual, carece de um dos elementos de validade do lançamento por suscitar verdadeira preterição do direito de defesa.

Entendo, pois, que o lançamento está eivado de vício de forma quando, entre outras circunstâncias, não observar os elementos indispensáveis à sua formação, previstos no artigo 10º do Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal-PAF).

Transcrevo, ainda, o Parecer da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação- (COSIT) nº 09, de 03 de fevereiro de 1999.

“.....

20. Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art.142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos.

.....

32. Firmada a premissa estatuída no item anterior, cumpre-nos então abordar a questão relativa ao prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, que deverá tomar como termo inicial o disposto no art.173, inciso II, do CTN, pelas razões a seguir:

32.1 Faz-se necessário que não restem dúvidas quanto aos efeitos retroativos que a declaração da nulidade produz, bem assim quanto à inexistência da figura da anulabilidade dos atos administrativos.

33. O art.173, inciso II, do CTN estabelece:

Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- (...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (grifos do original).

34. Ainda que a expressão “decisão que houver anulado” possa-nos conduzir ao entendimento de que se trata de hipótese de anulabilidade do ato administrativo – de fato, a redação talvez não seja a mais adequada – deve o intérprete elevar o seu entendimento, para que seja buscada a coerência do sistema jurídico. 35. Por fim, ressalte-se que a própria IN SRF n.º 94/1997, ao dispor sobre a declaração de nulidade do lançamento, faz referência ao disposto no art.173, inciso II, do CTN, para lembrar a sua aplicabilidade aos casos de declaração de nulidade do lançamento com fulcro no seu art.6º.” (grifei)

O “Ato Declaratório COSIT N.º 02, de 03 de fevereiro de 1999, dispõe:

“a) omissis...

b) – declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.”

Ensina Marcos Vinicius Neder (pg. 480/481 – obra citada):

“O inciso II (do artigo 59/PAF) cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.

.....

Entre os fundamentos mais comuns para pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa, encontram-se, por exemplo: o não-atendimento ao princípio do contraditório ou a omissão de formalidade essencial no ato de lançamento”

Assim sendo, em decorrência da incorreta descrição do fato, caracterizando, assim, o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, resta demonstrada a nulidade do lançamento por vício formal, passível de enquadramento no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, sem prejuízo do disposto no artigo 173, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966.

Por todo o exposto, não obstante, a demanda da CSRF, de apreciar o mérito, não posso deixar de registrar que quando do julgamento naquele colegiado, praticamente se restringiu a análise para a sujeição passiva e a meu ver, é de crucial importância nos autos a correta descrição dos fatos para o lançamento perfeito, daí o meu voto ser neste sentido.

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão nº 3201-000.680

S3-C2T1
-Fl. 251
257A

Diante do exposto, voto por acolher os embargos para anular o acórdão de nº 302-39.622 e no mérito, anular o lançamento, em razão de vício formal, sem prejuízo da formalização de novo auto de infração, observado o disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional-CTN.

Mércia Helena Trajano DAmorim - Relator

Voto Vencedor

Marcelo Ribeiro Nogueira-Redator Designado

Ousei discordar do voto da ilustre Conselheira relatora e fui acompanhado pela douta maioria deste Colegiado, afastando a preliminar de nulidade do auto de infração por vício formal, nos seguintes termos:

A definição da expressão “vício formal”, inserida no texto do art. 173, II do CTN não encontra regulamentação nas normas infralegais tributárias vigentes, logo, o intérprete é obrigado a buscar, pela regra de integração inserida no art. 108, I do CTN, na analogia com a legislação vigente.

Desta forma, parece-me que o conceito de “vício formal” surge do comando emanado pelo art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, *verbis*:

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.

Já o conceito de formalidade está consignado nos vocábulos jurídicos:

Do Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, organizado por J.M. Othon Sidou (Ed. Forense Universitária, 9ª edição, 2006, Rio de Janeiro, pág. 401):

FORMALIDADE S.f. (Fr. formalité) Requisito estabelecido em lei para que um negócio jurídico seja válido.

Do Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica e de Brocardos Latinos, de Iêdo Batista Neves (Editora APM, 1ª edição, 1987, Rio de Janeiro, pág. Forma Voluntária-Fórmula):

FORMALIDADE, s.f. – Diz-se da praxe, da maneira expressa de proceder. Diz-se, também, do concurso de coisa e de condições necessárias para a validade do ato.

Do mesmo Vocabulário, na página Vício-Videtur, temos o conceito de Vício de forma:

VIII – Vício de Forma – Diz-se de qualquer defeito ou inobservância de formalidades extrínsecas dum ato jurídico.

Já o Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves (Editora Forense, 17ª edição, 2000, Rio de Janeiro, pág. 367), assim cuida do termo formalidade:

FORMALIDADE. Derivado de forma (do latim formalitas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deva ser informado.

Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinala em lei, ou compõem a própria

forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)

Essenciais ou substanciais dizem-se quando prescritas pela lei e indicadas como necessárias para a validade dos atos, sem o que eles se apresentam de nenhuma valia jurídica. Não tem existência legal.

As formalidades extrínsecas, por seu lado, também tal como a forma, dizem-se ad solemnitatem ou ad probationem, com o mesmo sentido que ali é tido, ou seja, formalidades necessárias para a solenidade do ato, ou necessárias para a sua prova.

Nesta mesma linha de pensamento, examinando o Princípio da Relevância das Formas Processuais, Antonio da Silva Cabral (“Processo Administrativo Fiscal”, Editora Saraiva, 1ª edição, 1993, Rio de Janeiro, pág. 73) aponta que:

Por força desse princípio, toda infração de regra de forma, em direito processual, é causa de nulidade, ou de outra espécie de sanção prevista na legislação.

Em direito processual fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim, a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou lavrado um auto de infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta nulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão.

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais

260
JA

previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte e, principalmente, respeitar a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

O voto da ilustre Conselheira relatora examinou as formalidades ditas extrínsecas do auto de infração e no caso do ato administrativo de lavratura de auto de infração, estas formalidades são aquelas listadas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Estando presentes os elementos acima, isto é, utilizada a forma escrita, observado o local da lavratura e presentes todos os elementos acima apontados, não há de se falar em vício de forma, isto é, na falta dos requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.

Observe-se que temos aqui o elemento essencial da motivação (o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal) do ato administrativo, contudo, conforme veremos na sequência, há uma ausência do motivo, isto é, representação formal pelo agente dos fatos realmente ocorridos e a aplicação consequente da lei aplicável aos mesmos, o que caracteriza, no meu entender, vício material e não formal.

Sobre a diferenciação entre motivo e motivação é muito esclarecedora a lição da Profa. Dra. Maria Silvia Zanella de Pietro, em palestra proferida perante o Tribunal de Contas do Município de São Paulo, sob o tema Pressupostos do Ato Administrativo - Vícios, Anulação, Revogação e Convalidação em Face das Leis de Processo Administrativo (em http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03_10_03/4Maria_Silvia3.htm, acesso em 26 de maio de 2007):

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão n.º 3201-000.680

S3-C2T1
Fl. 253

244

Com relação ao motivo, eu sempre o relaciono com o fato; motivo é o fato. Costuma-se definir o motivo como o pressuposto de fato e de direito do ato administrativo. O motivo precede à prática do ato, ele é alguma coisa que acontece antes da prática do ato e que vai levar à administração a praticar o ato. Por exemplo, o funcionário pratica uma infração, a infração é o fato. O ato é a punição e o motivo é a infração; ele tem um fundamento legal, embora nem sempre a lei defina o motivo com muita precisão; normalmente quando nós falamos com base no artigo tal, nós estamos mencionando o motivo, o pressuposto de direito, porque aquele fato vem descrito ou vem previsto na norma; na hora em que aquele fato descrito na norma acontece no mundo real, surge um motivo para a administração praticar o ato.

Por exemplo, a lei diz: o funcionário que faltar 30 dias consecutivos incide em abandono de cargo. A falta por 30 dias é a infração, que levará a Administração a instaurar o processo e aplicar a pena.

Cabe ressaltar que o motivo não é a mesma coisa que a motivação. A motivação, embora tenha muita relação com o motivo, é uma formalidade essencial ao ato, ela não é o próprio motivo. Na motivação, a Administração Pública vai indicar as razões, quais foram os fatos, qual é o fundamento de direito, qual o resultado almejado; ela vai dar a justificativa do ato; ela pode até na motivação indicar qual foi o motivo, qual foi o fato que a levou a praticar aquele ato, mas não é a mesma coisa.

Quando dizemos que o ato é ilegal com relação ao motivo? Quando o fato não existiu ou quando existiu de maneira diferente do que a autoridade está dizendo. Quando ela diz que está mandando embora o funcionário porque não tem verba para pagar, o motivo é inexistência de verba, mas se existir verba, aquele motivo é falso, ela alegou um fato inexistente. Ou um funcionário pratica uma infração e a autoridade o pune por outra infração, diferente daquela que justificaria uma outra punição, então o motivo é ilegal.

Pela Lei de Ação Popular, o vício relativo ao motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido. Vejam vocês que essa Lei é de 1965 e já no conceito referido está embutido o princípio da razoabilidade, quando ela fala que é ilegal o motivo, se for materialmente inexistente ou juridicamente inadequado ao resultado obtido. Ele está praticando que exigindo uma relação entre meios e fins;

262
A

sem usar a expressão razoabilidade, o dispositivo já consagrou o princípio.

Por estas razões, não entendo ser possível acompanhar a preliminar levantada com razões de grande valor pela ilustre Conselheira relatora.

Ultrapassada esta preliminar, proponho, em vista do disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, o exame pelo Colegiado de preliminar de nulidade do auto de infração por vício material, nos seguintes termos:

Como a ilustre Conselheira relatora apontou em seu voto:

Não obstante, o trabalho fiscal tenha sido conduzido com destacável zelo, no auto de infração persistem inconsistências como que, na descrição dos fatos, a autoridade administrativa alegou ter a empresa desembaraçado seu produto com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90, o que não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que o produto IRGASTAB T 682 foi classificado pela mesma no código NBM 2931.00.0599 e NCM 2931.00.49. Salienta, ademais, que a posição e subposição 38.11 refere-se a preparações, enquanto que a posição e subposição 29.31 abriga "outros compostos orgânico - inorgânicos".

Ou seja, a empresa submeteu a despacho de importação, com o registro da DI. nº 011610, de 31 de janeiro de 1995, várias mercadorias, entre elas, aquela descrita na Adição 004 do Anexo II como "3.740 Kgs. - IRGASTAB T 682; Base Química: Etilmaleato de Dioctilestanho; Estado Físico: Líquido; Grau de Pureza: Industrial", classificando-a no código TAB/SH 2931.00.1599, com alíquotas de 2% para o II e de 0% para o IPI, que foi objeto do auto de infração e na descrição do mesmo a autoridade fiscal afirma ter a empresa desembaraçado seu produto com classificação fiscal NBM 3811.29.0000 e NCM 3811.29.90, o que não é verdade (ao folhear os autos, nesta adição).

Está claro no processo que, o presente caso configura a hipótese em que houve a descrição dos fatos pela autoridade fiscal, contudo, tal descrição não corresponde à realidade havida.

Ou seja, houve o preenchimento ou atendimento do requisito formal do auto de infração, entretanto, a matéria fática descrita foi incorreta, por consequência, a motivação inserida no mesmo não corresponde à realidade, o que caracteriza o vício de motivo, portanto, vício material estrito senso.

E como o auto de infração não descreve corretamente os fatos, não há como sanar este equívoco nesta fase processual, pois, verdadeiramente, se estaria constituindo um novo lançamento.

Outro não é o entendimento do antigo Egrégio Conselho de Contribuintes:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO DE
OFÍCIO – NORMAS PROCESSUAIS – TRIBUTAÇÃO COM**

Processo nº 11128.005667/97-85
Acórdão nº 3201-000.680

S3-C2T1
Fl. 254

263

TT

BASE NO LUCRO REAL ANUAL - LEI 8541/92 – EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO LUCRO REAL MENSAL – IMPROCEDÊNCIA - O ato de lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação. (Recurso nº 149.095, relator Conselheiro Paulo Roberto Cortez, unanimidade, 26/01/2007)

Diante de todos os argumentos aqui apresentados não vislumbro possibilidade de que seja sanado o processo devendo, portanto, VOTO por conhecer do recurso e declarar nulo, por vício material, o auto de infração lavrado.

Marcelo Ribeiro Nogueira
Marcelo Ribeiro Nogueira – Redator designado