



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 23 / 10 / 02
Rubrica

2º CC-MF

Fl.

428

Processo : 15374.002027/99-15

Recurso : 118.251

Acórdão : 202-13.746

Recorrente: DRJ NO RIO DE JANEIRO RJ

Interessada: Vidraria Rio Minas S/A

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA
INSTÂNCIA. NULIDADE. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório (Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.748/93 e pela Portaria SRF nº 4.980/94). Entre as atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento inclui-se o julgamento, em primeira instância, de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (art. 5º da Portaria MF nº 384/94). A competência pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72).
Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DRJ NO RIO DE JANEIRO RJ.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Ana Neyle Olimpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar.

cl/cf



Processo : 15374.002027/99-15

Recurso : 118.251

Acórdão : 202-13.746

Recorrente: DRJ NO RIO DE JANEIRO RJ

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de Auto de Infração de fls. 111/138, relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, lavrado em 07/10/1999 contra a empresa supra-identificada, que formalizou um crédito tributário no valor total de R\$3.971.942,14 (três milhões, novecentos e setenta e um mil, novecentos e quarenta e dois reais e quatorze centavos).

Conforme Termo de Verificação e Constatação (fls. 105/110), a autoridade fiscal baseou a autuação nas seguintes irregularidades:

1. equívoco nos procedimentos fiscais especiais – artigo 309 do RIPI/82 - dizendo-se amparado nos procedimentos ditados pelo artigo 309, do RIPI/82; a contribuinte emitiu notas fiscais de saída, deixando de obedecer os requisitos previstos naquela norma, como a seguir descrito:

a) nota fiscal de entrega simbólica de insumos – artigo 309, *a*, do RIPI/82 – emitida em nome do estabelecimento adquirente, com os seguintes requisitos:

- desacompanhada do insumo (remessa simbólica);
- com a qualificação do destinatário industrializador pelo nome;
- endereço e números de inscrição no CNPJ e no fisco estadual;
- declaração de que os produtos (insumos) se destinam à industrialização;
- o lançamento do imposto, se este for devido; e
- conforme previsto no artigo 244, VIII, do RIPI/82, deverá conter a observação “SEM VALOR PARA ACOMPANHAR O PRODUTO”;

b) nota fiscal de recebimento simbólico de insumos – artigo 309, *b*, do RIPI/82 – emitida em nome do estabelecimento industrializador, com os seguintes requisitos:

- para acompanhar as matérias-primas;
- sem lançamento do imposto (já destacado na primeira nota fiscal);
- com a qualificação do adquirente, por cuja conta e ordem é feita a remessa;
- a indicação pelo número, série, subsérie e data da primeira nota fiscal; e
- a declaração de ter sido lançado o imposto na primeira nota fiscal;

1.1. infração – saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, sem amparo legal;

1.2. penalidade específica prevista – de acordo com o que preconiza o artigo 357, § 1º, do RIPI/82, as infrações supra-apontadas, cometidas em decorrência da execução imperfeita dos procedimentos estabelecidos pelo artigo 309 do RIPI/82, deverão ser consideradas uma única infração sujeita à penalidade mais grave. No caso, a penalidade aplicável é a prevista no artigo 252 do RIPI/82;



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

2. suspensão do imposto sem amparo legal, artigo 311 do RIPI/82: o artigo 311 do RIPI/82 estabelece procedimentos excepcionais para as empresas envolvidas na operação de que trata, porém, nenhum dos procedimentos previstos neste dispositivo se aplica à empresa, na qualidade de fornecedora dos produtos intermediários (geralmente garrafas de vidro);

2.1. infração – saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, sem amparo legal;

2.2. penalidade prevista – com a saída dos produtos ocorreu o fato gerador do imposto, nos termos do artigo 30, IV, do RIPI/82, que não foi lançado pela contribuinte e que deve ser lançado de ofício pela autoridade fiscal;

3. descumprimento de requisito essencial da nota fiscal, artigo 242, VIII, do RIPI/82: o estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados sem informar nas notas fiscais as quantidades efetivamente saídas;

3.1. infração – o descumprimento do requisito essencial de que trata o artigo 242 do RIPI/82 implica em considerar sem valor, para efeitos fiscais, a nota fiscal emitida, nos termos do artigo 252, II, do RIPI/82; e

2.2. penalidade prevista – nos termos do artigo 57, *caput* e inciso I, considerar-se-á não efetuado o lançamento quando o documento for considerado sem valor. Por outro lado, o parágrafo único do mesmo artigo esclarece que, no caso do inciso I, não será novamente exigido o imposto já efetivamente pago, por conseguinte, fica o contribuinte obrigado apenas ao recolhimento da multa básica de que trata o artigo 364, § 4º, do RIPI/82, em virtude de a irregularidade se enquadrar nos casos equiparados pelo Regulamento à falta de lançamento.

A autuada, inconformada, apresentou tempestivamente sua Impugnação (fls. 143/166), informando, inicialmente, acerca de Notificação de Lançamento efetuada em 25/02/99 e anulada pela DRF/Rio de Janeiro em 23/08/99.

Após se reportar ao conteúdo do auto de infração, a impugnante contradiz o primeiro item do Termo de Constatação e Verificação - equívoco nos procedimentos fiscais especiais – artigo 309 do RIPI/82 - e argumenta que a operação que realiza consiste na venda de produtos a clientes, que, por conta e ordem destes, são entregues a envasadores de bebidas, situação diversa daquela prevista no artigo 309 do RIPI/82. Com efeito, no exame das notas fiscais indicadas pela fiscalização, constata-se que uma delas é emitida contra o adquirente (a que é utilizada para o faturamento da venda dos produtos, com o lançamento do IPI), e a outra, que é emitida contra os envasadores de bebidas (que acompanha os referidos produtos enviados por conta e ordem do adquirente). Afirma tratar-se, portanto, de operação de venda à ordem, capitulada no artigo 239 do RIPI/82, invocado pronunciamentos doutrinários a seu favor, argumentando que pelo seu procedimento as notas fiscais não podem ser consideradas inidôneas, pois houve lançamento do imposto e recolhimento nos períodos de apuração correspondentes. Enfatiza, ainda, que mesmo que fosse procedente a autuação, do valor tomado pela fiscalização deveriam ser deduzidos aqueles referentes a notas fiscais canceladas.



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

Quanto ao segundo item do Termo de Constatação e Verificação, afirma que a fiscalização, mais uma vez, incorreu em equívoco, pois as saídas que ensejaram a suposta infração ao artigo 311 do RIPI/82 não configuram remessa para industrialização, mas apenas retorno simbólico de industrialização efetuada pela impugnante, diretamente a quem o encomendante indicou. Nessas operações, a impugnante beneficiou as garrafas recebidas da encomendante, devolvendo-as simbolicamente à mesma, com lançamento do IPI sobre o valor agregado (artigos 30, IV, e 63, § 2º, do RIPI/82), entregando o produto industrializado, por conta e ordem da encomendante, aos destinatários por ela indicados, na forma do artigo 311, II, do RIPI/82, reportando-se a documentos anexados à impugnação para comprovar o alegado. Ressalta, também, que, mesmo que fosse procedente a autuação, do valor tomado pela fiscalização deveriam ser deduzidos aqueles referentes a notas fiscais canceladas.

No tocante ao terceiro item do Termo de Constatação e Verificação, observa que, para considerar inidôneas as notas fiscais emitidas, a fiscalização alega que ela teria descumprido requisito essencial no preenchimento do documento fiscal, ao indicar simplesmente "caixas" como unidade de medida das mercadorias industrializadas; segundo a fiscalização, a impugnante deveria informar nas notas fiscais a quantidade contida em cada caixa vendida. Para a impugnante, o artigo 63, II, do RIPI/82, é claro ao dispor que constitui valor tributável dos produtos nacionais o preço da operação de que decorrer o fato gerador, logo, o fato de ter dado saída a produtos industrializados sem indicação dos produtos contidos nas caixas é absolutamente irrelevante, na medida em que a unidade de medida não é parâmetro para determinação do valor tributável. Também, que as modificações adotadas nos documentos fiscais, a partir de julho de 1995, foram resultado de padronização imposta pelos Ajustes SINIEF nºs 03/94, de 29/09/94, e 02/95, de 04/04/95, dessa forma, ainda que fosse possível imputar à impugnante qualquer irregularidade na utilização das notas fiscais referidas, não caberia exigir-lhe qualquer penalidade ou juros de mora, frente ao disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional. Também, aqui, observa que, mesmo que fosse procedente a autuação, do valor tomado pela fiscalização deveriam ser deduzidos aqueles referentes a notas fiscais canceladas.

Para refutar a autuação na parte que determina a existência de documentação inidônea, a impugnante argumenta que a autoridade fiscal não dispõe de provas ou fatos para enquadrá-la nas condutas previstas no artigo 378 do RIPI/82, além de não informar quais documentos ou livros foram viciados, simulados ou falsificados, não sendo possível, sequer, detectar qual das condutas previstas na referida norma teria incorrido. Aduz que tais condutas devem ser demonstradas e provadas por parte de quem as alega, invocando Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda e pronunciamento do Supremo Tribunal Federal.

A impugnante argumenta, ainda, que, nos três primeiros itens acima contestados, a fiscalização considerou inidôneas as notas fiscais por ela emitidas nas respectivas operações e exigiu o imposto (que afirma já haver recolhido), multa e juros de mora. Entretanto, afirma que, mesmo que tivesse incorrido nas infrações apontadas pela fiscalização, o imposto já pago não poderia ser novamente exigido, conforme artigo 57, I, e parágrafo único, do RIPI/82, e o máximo que poderia ser cobrado seria a multa formal.



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

Ao final, defende que o auto de infração seja julgado improcedente e anexa os Documentos de fls. 167/334.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ determinou diligência, no sentido de que fosse verificado o seguinte:

1. com respeito às notas fiscais cujas cópias foram acostadas às fls. 181/203, 241/264 e 266/334, informar se são procedentes as alegações da impugnante, no sentido de que tais notas referem-se a operações canceladas, ou que não guardam relação com os fatos que lhe foram imputados no auto de infração;
2. informar se as Notas Fiscais relacionadas às fls. 235/239 acham-se corretamente escrituradas nos livros fiscais e se tais notas referem-se às mesmas mercadorias cujas saídas geraram o item 2 do auto de infração; e
3. apresentar outras informações que entenda serem relevantes para o esclarecimento da questão.

Em atendimento à diligência supramencionada, a autoridade fiscal anexou as Planilhas de fls. 349/352 e o Termo de Verificação e Constatação de fls. 353/354.

A autoridade julgadora de primeira instância deu o lançamento por parcialmente improcedente para excluir da exação o seguinte:

1. do valor tomado para base de cálculo da infração pela incidência do artigo 309 do RIPI/82 os valores correspondentes às notas fiscais canceladas, alegado pela autuada e confirmado pela autoridade fiscal na diligência empreendida;
2. a parcela referente às operações realizadas com a empresa SUBRASA S/A, cuja menção indevida à suspensão do imposto nas notas fiscais emitidas pela interessada constitui descumprimento de obrigação acessória, que fez surgir uma presunção *juris tantum* de inadimplemento de obrigação principal, invertendo o ônus da prova para a autuada, o que foi devidamente esclarecido por meio das provas trazidas pela impugnante e com a diligência efetuada; e
3. nos casos em que houve descumprimento de requisito essencial da nota fiscal, por estar a contribuinte obrigada apenas ao pagamento da multa básica, nos casos equiparados pelo RIPI/82 à falta de lançamento, foi excluída a parcela referente ao imposto já pago, como estabelecido no parágrafo único do artigo 57 do RIPI/82.

Em decorrência do cancelamento de parte da exigência, a autoridade julgadora *a quo* recorreu de ofício à instância *ad quem*.

É o relatório



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

Preliminarmente à análise do mérito do recurso apresentado, obrigo-me a tecer algumas considerações que justificam a averiguação do perfeito saneamento do processo administrativo pelos órgãos julgadores de segunda instância.

A meu sentir, o recurso voluntário, além do efeito suspensivo, literalmente inscrito no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, possui, também, o efeito devolutivo: pois tem o escopo de obter da instância julgadora *ad quem*, mediante o reexame da *quaestio*, a reforma total ou parcial da decisão proferida em primeira instância.

Nas palavras de Antônio da Silva Cabral¹: “(...) *por força do recurso, o conhecimento da questão é transferido do julgador singular para um órgão colegiado, e esta transferência envolve não só as questões de direito como também as questões de fato.*” Para o autor, o recurso voluntário remete à instância superior o conhecimento integral das questões suscitadas e discutidas no processo, como também a observância à forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que ditam como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo.

Nesse passo, observamos que a decisão singular foi emitida por pessoa outra que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, por delegação de competência, fato que deve ser considerado à luz da alteração introduzida no Decreto nº 70.235/72 pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, que, em seu artigo 2º, determina, *in litteris*:

“Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformismo do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração do imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.” (grifamos)

A irresignação do sujeito passivo contra o lançamento, por via de impugnação, instaura a fase litigiosa do processo administrativo, ou seja, invoca o poder de Estado para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, através da primeira instância de julgamento - as Delegacias da Receita Federal de Julgamento -, tendo-lhe assegurado, em caso de decisão que lhe seja desfavorável, o recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes.

Nesse contexto, faz-se por demais importante para o sujeito passivo que a decisão proferida seja exarada da forma mais clara, analisando todos os argumentos de defesa,

¹ Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, p. 413.



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

com total publicidade, e, acima de tudo, emitida pelo agente público legalmente competente para expedi-la.

Por isso, a Portaria MF nº 384/94, que regulamenta a Lei nº 8.748/93, em seu artigo 5º, traz, *numerus clausus*, as atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:

"Art. 5º. São atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:

I – julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e recorrer 'ex officio' aos Conselhos de Contribuintes, nos casos previstos em lei.

II – baixar atos internos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções das unidades centrais e regionais sobre a matéria tratada." (grifamos)

Os excertos legais acima expostos, com clareza solar, determinam as atribuições dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento, ou seja, determina qual o poder daqueles agentes públicos para executar a parcela de atividades que lhe é atribuída, demarcando-lhes a competência, sem autorizar que as atribuições referidas sejam subdelegadas.

Renato Alessi, citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro², afirma que a competência está submetida às seguintes regras:

1. decorre sempre de lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, as suas atribuições;

2. é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros, isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público; e

3. pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei. (grifamos)

Observe-se, ainda, que a espécie exige a observância da Lei nº 9.784³, de 29/01/1999, cujo Capítulo VI – Da Competência, em seu artigo 13, determina:

"Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:

² Direito Administrativo, 3ª ed., Editora Atlas, p.156.

³ No artigo 69 da Lei nº 9.784/99, inscreve-se a determinação de que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes, apenas subsidiariamente, os preceitos daquela lei.

A norma específica para reger o Processo Administrativo Fiscal é o Decreto nº 70.235/72. Entretanto, tal norma não trata, especificamente, das situações que impedem a delegação de competência. Nesse caso, aplica-se, subsidiariamente, a Lei nº 9.784/99.



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

I – a edição de atos de caráter normativo;

II – a decisão de recursos administrativos; e

III – as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.” (grifei)

Sob esse enfoque, observamos que a delegação de competência conferida pela Portaria DRJ/RJ nº 7/99, de 03/02/99, que confere a outro agente público, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, encontra-se em total confronto com as normas legais, vez que são atribuições exclusivas dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Impende que seja observado que a decisão em questão foi proferida em 31/08/2000, portanto, posteriormente à vigência da Lei nº 9.784/99.

Frente às disposições legais trazidas à lume e esteadas na melhor doutrina, outra não poderia ser a nossa posição, tendo-se que não seria razoável, do ponto de vista administrativo, que o agente público delegasse a outrem a função fim a que se destinam as Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Admitimos, outrossim, que tal portaria de subdelegação se preste para autorizar a realização de atos meios, ou seja, aqueles chamados de atos de administração e que não se configuram como atos que devem ser praticados, exclusivamente, por quem a lei determinou.

Os atos administrativos são assinalados pela observância a uma forma determinada, indispensável para a segurança e certeza dos administrados quanto ao processo deliberativo e ao teor da manifestação do Estado, impondo-se aos seus executores, uma completa submissão às pautas normativas. E a autoridade julgadora monocrática, em não proceder conforme as disposições da Lei nº 8.748/93 e da Portaria MF nº 384/94, exarou um ato que, por não observar requisitos que a lei considera indispensável, ressoante-se de vício insanável, estando inquinado de completa nulidade, como determinado pelo inciso I, artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

A retirada do ato praticado sem a observância das normas legais implica na desconsideração de todos os outros dele decorrentes, vez que o ato produzido com esse vício insanável contamina todos os outros praticados a partir da sua expedição, posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles⁴, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:

“(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser explícita ou virtual. É explícita quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é virtual quando a

J H

⁴ Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.



Processo : 15374.002027/99-15
Recurso : 118.251
Acórdão : 202-13.746

invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera ex tunc, isto é, retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas consequências reflexas. ” (destaques do original)

Ao Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, cabendo às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Máxime, como já ressaltamos, quando, por efeito da interposição dos recursos administrativos, é levado ao pleno conhecimento do julgador *ad quem* a matéria discutida pela instância inferior, com a transferência, para o juízo superior, do ato decisório recorrido, que, reexaminando-o, profere novo julgamento, e que, embora limitado ao recurso interposto, sob o ditame da máxima: *tantum devolutum, quantum appellatum*, não pode olvidar a averiguação, de ofício, da validade dos atos praticados. O recurso é fórmula encontrada para o Estado efetuar o controle da legalidade do ato administrativo de julgamento, sendo, na sua essência, um remédio contra a prestação jurisdicional que contém defeito.

A pretensa imutabilidade das decisões administrativas diz respeito, obviamente, àquelas que tenham sido proferidas com observância dos requisitos de validade que se aplicam aos atos administrativos, incluindo-se, entre tais, a exigência da observância dos requisitos legais.

Com essas considerações, voto no sentido de que a decisão de primeira instância seja anulada para que outra seja produzida na forma do bom direito.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA