



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000032/2010-29
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.692 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA ZACHE INDUSTRIA E COMERCIO LIMITADA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO. FORMAL

Estando presentes todos os elementos fundamentais do lançamento, identificação do sujeito passivo, descrição completa e detalhada da infração, identificação do fato gerador e seus elementos essenciais, a capitulação legal capitulada de forma equivocada, desde que não ocorra em prejuízo à defesa, caracteriza-se em vício de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1401-004.664, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 13 de agosto de 2020.

Transcreve-se a ementa do Acórdão Recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. DATA TRANSMISSÃO DA DCOMP.

Para aferir qual a legislação aplicável às compensações ora analisadas bem como qual a multa isolada exigível, necessário se faz verificar qual a data de transmissão das referidas PER/DCOMPs pois este será o marco a ser considerado, nos termos do que dispõe o art. 142 do CTN.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA. FUNDAMENTO EM LEGISLAÇÃO INEXISTENTE NA DATA DE TRANSMISSÃO DA DCOMP. VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL.

Da análise do TVF e do Auto de Infração é possível verificar que a autoridade fiscal ora aplica a legislação original do art. 18 da Lei. 10.833/2003 antes da alteração promovida pela 11.196/2005, e em seguida aplica para fins de qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação que foi dada pela Lei 11.488/2007. Em outras palavras, a autoridade fiscal cumulou a

aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir.

Não se trata de mero erro na indicação do dispositivo legal aplicado, a autoridade fiscal defende a aplicação do referido dispositivo legal por entender que era a norma vigente à época da transmissão das PER/DCOMPs, consistindo portanto em vício material insanável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel que negava provimento ao recurso.

Dessa decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, alegando que o v. Acórdão recorrido adota entendimento divergente em relação às seguintes matérias:

- 1) **Ausência de nulidade no lançamento**
- 2) **Natureza do vício.**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente, somente quanto à matéria **Natureza do vício**, conforme despacho de fls. 272 a 275.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial, requerendo o seu não conhecimento, e caso conhecido a negativa de provimento.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 272 a 275.

2) “natureza do vício”

Decisão recorrida:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA. FUNDAMENTO EM LEGISLAÇÃO INEXISTENTE NA DATA DE TRANSMISSÃO DA DCOMP. VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL.

Da análise do TVF e do Auto de Infração é possível verificar que a autoridade fiscal ora aplica a legislação original do art. 18 da Lei. 10.833/2003 antes da alteração promovida pela 11.196/2005, e em seguida aplica para fins de qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação que foi dada pela Lei 11.488/2007. Em outras palavras, a autoridade fiscal cumulou a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir.

Não se trata de mero erro na indicação do dispositivo legal aplicado, a autoridade fiscal defende a aplicação do referido dispositivo legal por entender que era a norma vigente à época da transmissão das PER/DCOMPs, consistindo, portanto, em vício material insanável.

Acórdão paradigma n.º 2402-00.098, de 2009:

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - INCORRETA - VÍCIO FORMAL – NULIDADE.

O lançamento amparado em fundamentação legal incorreta representa vício formal e, conseqüentemente, leva à nulidade do mesmo.

Acórdão paradigma n.º 2402-002.632, de 2012:

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INCORRETA – VÍCIO FORMAL – NULIDADE.

O lançamento amparado em fundamentação legal incorreta representa vício formal e deve ser anulado.

*12. No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado **dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*13. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada*

*e outra por sequer existir [ou seja, aplicação incorreta da legislação no lançamento] consiste em **vício material insanável**, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 2402-00.098, de 2009, e 2402-002.632, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o lançamento amparado em fundamentação legal incorreta [ou seja, aplicação incorreta da legislação no lançamento] representa **vício formal**.*

*14. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.*

*15. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, **PROPONHO** seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se quanto a natureza do vício, que causou a nulidade do Auto de Infração, se formal ou material.

O vício constatado foi a deficiência na fundamentação legal, o acórdão recorrido entendeu que a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir [ou seja, aplicação incorreta da legislação no lançamento] consiste em **vício material insanável**, senão vejamos:

Veja que tal fundamento é importante para fins de analisar a qualificação da multa isolada aplicada, com base nos fundamentos trazidos pelo TVF e DRJ, qual seja, que ao indicar no PER/DCOMP se tratar de crédito próprio teria agido o contribuinte com dolo de postergar o pagamento de tributos.

A regulamentação do procedimento de compensação passou por diversas alterações legislativas, em especial no que se refere às penalidades em razão da realização de compensações tidas como indevidas, como o do caso dos autos.

Dessa forma, para aferir qual a legislação aplicável às compensações ora analisadas bem como qual a multa isolada exigível, necessário se faz verificar qual a data de transmissão das referidas PER/DCOMPs pois este será o marco a ser considerado.

É isso que dispõe o art. 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Pois bem. A autoridade fiscal resumiu todas as DCOMPs apresentadas com a respectiva data do fato gerador (transmissão da declaração) no Demonstrativo I constante das fls. 66 e 67:

(...)

Da análise dos referidos demonstrativos produzidos pela autoridade fiscal é possível verificar que os fatos geradores das multas isoladas exigidas no presente lançamento de ofício ocorreram nos períodos de 07/04/2005 a 31/05/2006. Desta forma, a legislação aplicável é a vigente à data dos respectivos fatos geradores. O art. 18 da Lei 10.833/2003 aplicável aos fatos geradores ocorridos entre 07/04/2005 a 21/11/2005 era o alterado pela Lei 11.051/2004 e possuía a seguinte redação:

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

.....
§2º. A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

.....
§4º. A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996." (NR) (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

*Como bem ressaltou Donovan Mazza Lessa em sua obra **Manual de Compensação Tributária** – Ed. 2018, comentando esta alteração:*

"Posteriormente, a Lei n. 11.051/2004 alterou a redação do art.18 da Lei n. 10.833/2003, de modo a impor a multa isolada apenas nos casos em que ficasse caracterizada a prática de crime fiscal (arts.71 a 73 da Lei n. 4.502/64). Desse modo, nos casos de compensação inadmitidas na forma do §3º do art.74 da Lei n. 9.430/1996 voltaram a ficar sem penalidades, pois foi suprimido do texto do art.18 da Lei n. 10.833/2003 a menção que era feita aos casos de "crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal" e de "crédito ser de natureza não tributária."

Por sua vez, a partir de 21/11/2005 adveio nova regulamentação legal através da 11.196/2005 que em seu art. 117 alterou novamente o art. 18 da Lei 10.833:

Art. 117. O art. 18 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

"Art. 18.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR)

Delimitadas as legislações aplicáveis aos fatos geradores das multas isoladas exigidas no presente lançamento necessário analisar qual a fundamentação legal aplicada pelo autuante.

E neste ponto entendo que autoridade fiscal incorreu em erro material insanável. Explico.

Da análise do TVF e do Auto de Infração é possível verificar que a autoridade fiscal ora aplica a legislação original do art. 18 da Lei. 10.833/2003 antes da alteração promovida pela 11.196/2005, e em seguida aplica para fins de qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação que foi dada pela Lei 11.488/2007.

Em outras palavras, a autoridade fiscal cumulou a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir.

Senão vejamos como restou disposto no TVF:

(...)

Veja que não se trata de mero erro na indicação do dispositivo legal aplicado, a autoridade fiscal defende a aplicação do referido dispositivo legal por entender que era a norma vigente à época da transmissão das PER/DCOMPs, é o que se extrai da própria fundamentação trazida no seguinte trecho:

(...)

Por sua vez, quando da fundamentação para a qualificação da multa de 75% (penalidade inexistente para os fatos geradores ocorridos até 21/11/2005) ele vai além do tempo das transmissões e aplica legislação com a redação dada pela Lei 11.487/2007.

Mais uma vez não se trata de mero erro na indicação do dispositivo legal, a autoridade fiscal defende que é essa a legislação aplicável à época dos fatos, senão vejamos:

(...)

Verifica-se que mais uma vez a autoridade fiscal sustenta a aplicação de redação do dispositivo legal que sequer existia à época da transmissão das DCOMPs.

Nesse sentido necessário citar o que dispõe o art. 142 do CTN:

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.

O RPAF também é claro em seu art. 10 ao dispor que:

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.

Face a tudo o quanto exposto, entendo que o auto de infração está fundado em base legal inexistente à época dos fatos geradores, razão pela qual não há como subsistir o lançamento.

Assim, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para anular o presente lançamento.

Com efeito, entendo, que trata-se, portanto, de lançamento carente de motivação válida, pois o fato em que se sustentava na verdade não existia na época dos fatos.

Neste sentido, a doutrina bem elucida a questão referente aos pressupostos de motivação do lançamento, merecendo a transcrição dos seguintes excertos:

"A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que o autuante demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica. É, assim, elemento fundamental do material probatório coletado pela autoridade lançadora, posto que uma minudente descrição dos fatos pode suprir até eventuais incorreções no enquadramento legal adotado no auto de infração (...). De se lembrar, ainda, que o auto de infração, depois de lavrado, passa a ser, antes de qualquer outra coisa, uma peça jurídica, e como tal, deve seu objeto estar juridicamente traduzido,

*independentemente de seus fundamentos de fato terem sido aferidos a partir de uma auditoria contábil ou de uma apreensão de mercadorias; seja qual for o método investigativo, ao final suas conclusões devem estar juridicamente validadas.*¹

Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez, sustentam que:

*“a errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável é vício que dificilmente poderá ser sanado no curso do processo, pois incide no motivo do ato. Não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial”*².

Como visto, para se formalizar o Auto de Infração, se faz necessário obedecer os seguintes requisitos: (i) necessária subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, à hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo; (ii) a descrição dos fatos é elemento fundamental do material probatório; (iii) as conclusões do auto de infração devem estar juridicamente validadas.

Tais requisitos, vão ao encontro do que dispõe o art. 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹ MICHELS, Gilson Wessler. Processo administrativo fiscal: anotações ao decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, versão 11, dezembro/2005, p. 65. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 209-210.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração deve se pautar na verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação legal e, por conseguinte, desprovido de motivo.

No caso em espécie, a autoridade fiscal ora aplica a legislação original do art. 18 da Lei. 10.833/2003 antes da alteração promovida pela 11.196/2005, e em seguida aplica para fins de qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação que foi dada pela Lei 11.488/2007. A autoridade fiscal cumulou a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir.

Cabe elucidar que o Auto de Infração deve ser lavrado com a demonstração dos fatos envolvidos e de sua subsunção à lei que justifiquem a exigência do tributo e da respectiva penalidade.

Eis o art. 10 do Decreto 70.235/72 (Grifos meus):

“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.”

E o art. 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei 9.784/99:

Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;”

Sendo assim, equívocos na fundamentação legal implicam a nulidade absoluta do ato, razão pela qual a jurisprudência administrativa tem sido rigorosa quanto à necessidade de observação da motivação fática e legal como pressuposto de validade de Auto de Infração.

Aqui, também, se discriminam os requisitos configuradores dos vícios formal e material; aquele atinente ao procedimento e ao documento e este relativo à validade da aplicação da norma tributária.

Os requisitos do lançamento definidos no artigo 142 do CTN abarcam os elementos essenciais à sua constituição, cuja ausência, ainda que apenas de um deles, acarreta a invalidade da autuação e não a mera anulação por vício formal.

Portanto, sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da **fundamentação legal** elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Neste sentido de vício na motivação, cito os Acórdãos nº 9303-009.777 e 9303-009.367, proferido em 12/11/2019, relatados por essa conselheira, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão n.º 9303-009.777:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude. O vício assim ocorrido tem natureza material, não formal.

Em revisão aduaneira, quando a fiscalização se baseia unicamente na descrição da mercadoria contida na correspondente declaração de importação, e a descrição das mercadorias, no entanto, foi considerada insuficiente para fins da adequada classificação tarifária, o que redundou no juízo de que a importação foi realizada à revelia de licenciamento, com a conseqüente lavratura de auto de infração para a exigência da multa correspondente, revela-se com defeito na motivação do lançamento, que deverá ser declarado nulo, por vício material.

Acórdão n.º 9303-009.367:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 21/02/2003, 21/03/2003, 21/04/2003, 21/05/2003, 31/05/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito

tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Acórdão n.º 9303-009.593

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/11/2006

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. ADQUIRENTE NO MERCADO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente no mercado interno não pode ser responsabilizado por multa decorrente de conversão de pena de perdimento de produto com irregularidades na importação.

LANÇAMENTO. ERRO. MOTIVO. NULIDADE. CONFIGURAÇÃO.

O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na razão para sua lavratura, quando não reflita o adequado motivo de sua realização, configuram vícios que impõem sua nulidade.

LANÇAMENTO FISCAL. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL..
NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Vícios formais são aqueles que não interferem no lançamento. No presente caso, houve erro na capitulação da infração caracterizando vício material, que estão relacionados com a validade e a incidência de lei.

Do Dispositivo

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-011.692 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 15586.000032/2010-29

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à matéria: **Nulidade – natureza do vício: se, material ou formal** (enquadramento em legislação não vigente à época do fato gerador, exercícios: 2005 e 2006, referente a multa por Compensações indevidas), como passo a demonstrar.

No Acórdão recorrido n.º 1401-004.664, de 13/08/2020, a Turma declara a nulidade do lançamento. Na ementa, assenta que “(...) a autoridade fiscal cumulou a aplicação de duas legislações que não estavam vigentes à época dos fatos geradores, uma por ter sido alterada e outra por sequer existir”, e que “(...) não se trata de mero erro na indicação do dispositivo legal aplicado, a autoridade fiscal defende a aplicação do referido dispositivo legal por entender que era a norma vigente à época da transmissão das PER/DCOMPs, consistindo portanto em vício material insanável”.

Verifica-se nos autos que as 11 Declaração de Compensações apresentadas pelo Contribuinte, invocam créditos de terceiros, e, por isso, foram consideradas “não declaradas” (fls. 68/69). No TVF restou assentado que, “(...) o preenchimento e a transmissão das DCOMP's em exame só foram possíveis em razão de inserção de informações inverídicas nos formulários eletrônicos, tais como que o crédito seria próprio quando, muito, seria objeto de cessão”. Os fatos geradores mencionados no lançamento (datado de 05/02/2010) são: 07/04/2005, 08/04/2005, 10/06/2005, 15/07/2005, 25/11/2005, 20/02/2006, 28/03/2006 e 31/05/2006 (fls. 76/77), o que pode ser confrontado com a tabela de valores compensados por PER/DCOMP (fl. 67).

O enquadramento legal expressamente invocado no Auto de Infração foi (fl. 80):

“Art. 18 da Lei no 10.833/03, com redação dada pelas Leis nos 11.051/04 e 11.196/05 e pelo art. 18 da Lei n.º 11.488, de 15 junho de 2007; art. 44 e 74 da Lei no 9.430/96; art. 30 da IN/SRF no 210/2002 e art. 31 da IN/SRF no 460/2004.”

Assim, de fato, está sendo aplicada ao caso legislação posterior à correspondente aos fatos geradores. E, no TVF, a redação utilizada para a multa foi a original do art. 18 da Lei 10.833, de 2003, que já estava alterada desde 2005, pela Lei 11.051, de 2004.

No entanto, apesar do enquadramento legal estar efetivamente equivocado, a fundamentação é clara (apresentação de DCOMP com informação falsa, invocando crédito que, na verdade, era de **terceiro**), e aponta, inclusive, a existência da fraude referida no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964 (fl. 72).

Como pode ser observado, o problema discutido, resume-se ao enquadramento (utilização de legislação não vigente ao tempo dos fatos geradores), estando a fundamentação e a descrição dos fatos corretas e completas. Explico.

No presente processo, verifico que estão presentes os seguintes elementos: identificação do sujeito passivo, descrição completa e detalhada da infração, identificação do

fato gerador e seus elementos essenciais, e não houve prejuízo à defesa, que compreendeu exatamente qual a infração que estava sendo imputada.

Cabe ainda destacar, que essa questão referente ao enquadramento sequer foi discutida na Impugnação, na decisão de piso ou no Recurso Voluntário, tendo sido levantada de ofício apenas no Acórdão recorrido.

Contudo, nesta 3ª Turma há precedente, conforme **Acórdão n.º 9303-009.775**, de 12/11/2019, de relatoria da *Conselheira Tatiana Midori Migiyama* e o Redator designado *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, no sentido de que, em vez de desclassificar essa conduta como vício material classifica-a como “vício formal”, em caso no qual o enquadramento citava apenas o Regulamento do IPI, e não a base legal (ausência de enquadramento legal), Confira-se a ementa:

“AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO. Estando presentes todos os elementos fundamentais do lançamento, identificação do sujeito passivo, descrição completa e detalhada da infração, identificação do fato gerador e seus elementos essenciais, a simples falta de capitulação legal, desde que não ocorra em prejuízo à defesa, caracteriza-se em vício de natureza formal.”

Veja-se Trecho do Voto vencedor:

“No presente caso, o erro apontado é intrínseco à formalidade do lançamento, mas não prejudicou que o contribuinte entendesse completamente a acusação fiscal. Note-se que o lançamento pode ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto, bastando que se indique especificamente a legislação tributária que permitiu se exigir o IPI devido pelo contribuinte. Nestes casos, entendo que o vício é de natureza formal, nos mesmos termos em que decidiu o acórdão recorrido”.

De fato, neste caso, também há capitulação legal equivocada, invocando norma com a redação não vigente à época dos fatos geradores (embora haja, da mesma forma em que no precedente acima - Acórdão da CSRF, referente ao RIPI, menção a normas de hierarquia inferior corretas: IN SRF 210/2002 e IN SRF 460/2004).

Mas, pelo entendimento expresso no precedente acima, tal vício seria de “natureza formal”, sendo possível a correção da capitulação, sem qualquer alteração nos demais elementos do lançamento.

Adoto aqui ainda, meu entendimento externado em Declaração de Voto, aclarado em precedente desta CSRF, no **Acórdão n.º 9303-006.496**, de 14/03/2018. Neste processo, na Declaração de Voto, este Conselheiro esclarece o seguinte posicionamento:

“Vencido quanto ao conhecimento, dirijo do relator também quanto ao mérito. No caso, sequer haveria vício no lançamento, posto que o sujeito passivo, em sua impugnação aparentemente entendeu a infração. Contudo, se vício há, certamente seria de natureza formal. Tanto é assim que a decisão de primeira instância esclareceu o lançamento, apenas apresentando o conteúdo da legislação citada no auto de infração e confirmando a resumida descrição da infração. Ora, isso é forma maneira pela qual algo é apresentado.

O vício material, no entender deste conselheiro, se confunde com a insubsistência do lançamento. De uma forma muito simples, há vício material (ou seja, há lançamento improcedente) quando (a) **não houve acusação nenhuma** ou (b) **não ocorreu a situação objeto da acusação**. Como nenhuma dessas duas possibilidades ocorreu no caso em questão, o vício é de natureza formal”.

No caso dos autos, verifica-se que o objeto da acusação **inequivocamente ocorreu** (e nem é questionada pela defesa - Compensação com créditos de terceiro informando-se na DCOMP que os créditos eram próprios), porém, o enquadramento utilizado remeteu a artigo da Lei com redação não vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores.

Mesmo assim, considerando-se todo o acima exposto, dou provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, apenas para reconhecer que a nulidade do lançamento presente no Acórdão recorrido é de “natureza formal”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos