ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.006656/2003-11

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10283.006656/2003-11
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-004.323 – 3ª Turma**
Sessão de	04 de outubro de 2016
Matéria	FRAUDE. IPI. MULTA
Recorrente	TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA. E SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA. E FAZENDA NACIONAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL E TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICALTDA. E SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/12/1998

IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. MULTA REGULAMENTAR.

O estabelecimento que consumir ou entregar a consumo produtos de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente sujeita-se à multa igual ao valor comercial da mercadoria. A penalidade incide ainda que o produto importado tenha constado de Declaração de Importação - DI regularmente registrada no Siscomex.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/1998

DECADÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, decadência é matéria reservada a lei complementar, não sendo de aplicar, para o efeito de contagem do prazo decadencial, dispositivos de leis ordinárias ou de seus regulamentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/1998

NULIDADE. AUTORIDADE QUE SUBSCREVEU O MPF. JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não se considera nulo o julgamento do qual participou auditor fiscal nomeado para a função de julgador na DRJ e que tenha meramente assinado o MPF que autorizou o procedimento fiscal.

Recurso Especial da Procuradoria negado.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Demes Brito que não conheceram e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal, Demes Brito e Charles Mayer de Castro Souza, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. A relatora trouxe novos argumentos em preliminares de nulidade e de decadência, as quais tiveram provimento negado pelo colegiado, vencidas a relatora e as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas e Valcir Gassen não votaram no conhecimento nem no mérito, pois foram convocados para substituir os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Demes Brito, respectivamente, que já haviam votado na sessão de 09/2016. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que também solicitou apresentar declaração de voto no Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Luiz Augusto do Couto Chagas, Júlio César Alves Ramos, Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

Relatório

TrataM-se de RecursoS Especial apresentados pela Fazenda Nacional e TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA contra Acórdão nº **204-03.680,** da 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para retirar do pólo passivo a sociedade empresária

SDW e excluir da exigência fiscal os valores correspondentes às faturas das importações efetuadas, segundo a invoice original, pela SDW, consignando acórdão com a seguinte ementa:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
> *Data do fato gerador: 31/12/1998*
> *COMPETÊNCIA.*
> *E de competência do Segundo Conselho de Contribuintes o julgamento de matéria versando sobre a exigência do IPI, exceto aquelas oriundas de classificação de mercadorias ou versando sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados, o que não é o caso dos autos.*
> *Para todos os demais casos relativos ao IPI a competência para julgamento é do Segundo Conselho de Contribuintes, ainda que a irregularidade constatada na entrega a consumo ou consumo de mercadoria estrangeira entrada irregularmente no território nacional.*
> *Preliminar rejeitada.*
> *DECADÊNCIA. MULTA REGULAMENTAR. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.*
> *A regra decadencial a ser aplicada para o lançamento de multa regulamentar prevista em lei é aquela contida no art. 173 do CTN, ainda mais quando há a existência de dolo, fraude e simulação nas ações praticadas pelas autuadas.*
> *NULIDADE.*
> *Não se considera nulo o julgamento do qual participou auditor fiscal nomeado para a função de julgador na DRJ e que tenha assinado o MPF autorizando a fiscalização j á que, na época da ocorrência dos fatos ocupava o cargo de Inspetor da Alfândega de Manaus.*
> *A decisão que deixou de apreciar Parecer elaborado por encomenda das partes, apresentado após o transcurso do prazo impugnatório não é nula, pois não se trata de apreciação de provas, mas sim de opinião de terceiros.*
> *Tendo, a contribuinte, tido acesso aos autos e a toda documentação que instruiu o processo não se pode alegar cerceamento de direito de defesa sob a alegação de que não foi devolvida em tempo hábil a documentação*

apreendida no curso da ação fiscal, de acordo com o Mandado de Busca e Apreensão concedido pelo Judiciário.

LICITUDE DA PROVA.

E lícita a prova obtida no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão concedido pelo Judiciário, em cujo termo de busca e apreensão consta a assinatura de duas testemunhas, bem como a descrição genérica dos documentos apreendidos.

PERÍCIA.

Descabe a realização de perícia quando dos autos constam todos os documentos necessários à solução do litígio.

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO.

Constatada que a importação foi instruída com documentação falsa, no caso fatura comercial, é de se considerar que houve importação irregular e fraudulenta, cabendo, por conseguinte, a aplicação da multa regulamentar prevista para esta infração, determinada em lei, correspondente ao valor comercial da mercadoria importada.

NORMAS GERAIS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Descabe o lançamento contra duas pessoas jurídicas distintas se não comprovada a solidariedade por rama das hipóteses contempladas no capítulo V do CTN. Não é isso, porém, causa de nulidade do lançamento, desde que seja possível separar as infrações cometidas por cada pessoa jurídica, mantendo-se no lançamento apenas as que são atribuíveis a uma delas.

Recurso Voluntário Provido em Parte"

Irresignada com o r. acórdão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, relativamente à decisão que excluiu do pólo passivo da cobrança a empresa SDW, afastando a exigência dos valores correspondentes às faturas das importações efetuadas pela referida pessoa jurídica, trazendo, entre outros:

- isenção da empresa SDW frente à cobrança levada a cabo no feito não pode prevalecer, haja vista que impede a incidência sobre ela de normas legais imperativas na espécie, quais sejam, o **art. 83 da lei 4.502/64** e **art. 1.°,**
- **alteração 2.8 do Decreto-Lei 400/68,** gerando distorções, ademais, na aplicação d o **art. 3º do Decreto 61.244/67.**

- De início, cumpre anotar que o cerne da questão aqui debatida reside na caracterização das empresas autuadas como estabelecimento único, circunstância que tem o condão de emanar várias conseqüências jurídicas relevantes para o descortínio da lide.
- Ao revés do que restou consignado no voto-condutor do acórdão vergastado, afigura-se nítido que as empresas SDW e TCE, a despeito de parecer em formalmente distintas, são, na verdade, um a só entidade.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido integralmente, nos termos do Despacho à fl. 12791/12792.

Insatisfeito também com o acórdão, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o acórdão **204-03.680**, requerendo a reforma do r. acórdão. Contesta as seguintes matérias, com a indicação dos respectivos paradigmas:

- Manutenção da multa equivalente a 100% do valor das mercadorias importadas, prevista no art. 83, I da Lei nº 4.502/64 – art. 463, I do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98) – (Acórdãos 302-38.072 e 3202-001.340):

> *"Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):*
>
> *I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502,*

de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª);

[...]"

- Decadência – contagem do prazo;
- Nulidade da decisão de primeiro grau por participação de julgador envolvido na operação fiscal da qual resultou a autuação, bem assim, pela falta de apreciação de parecer jurídico apresentado após a impugnação.

O apelo do sujeito passivo foi admitido em sua integralidade, nos termos do Despacho às fls. 13428 a 13431.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial ao trazer, entre outros, quanto à:

- Multa por importação fraudulenta, que os autuantes constataram que os recorrentes adulteravam *invoices* (faturas comerciais) de diversas empresas. Constam uma série de *invoices* falsas em contraposição com as verdadeiras, referentes ao período de apuração. Veja-se que os recorrentes não apresentaram à Receita Federal documentos representativos das faturas comerciais, hipótese que até afastaria o dolo, mas apresentaram faturas comerciais inteiramente falsas, como se verdadeiras fossem, sem qualquer ressalva, com o intuito claro de ludibriar a fiscalização;
- Ausência de nulidade do julgamento realizado pela DRJ, que estando garantido o direito de defesa, consagrado no artigo 5º, inciso LV da Constituição da República Federativa do Brasil, deve ser afastada a nulidade do processo;
- Alegação de cerceamento do direito de defesa por falta de apreciação de parecer jurídico, que a mesma não merece ser acolhida em razão da formação do livre convencimento do julgador, não estando este adstrito a tese jurídica encartada em peça meramente opinativa sem qualquer conteúdo probatório.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise dos Recursos interpostos pela TCE Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda, entendo que o recurso deva ser conhecido, vez que foi comprovado o dissenso entre os arestos. O que concordo com o exame de admissibilidade constante dso Despachos às fls. 12791/12792 e 13428 a 13431.

No que tange à discussão trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja, sobre a exclusão da empresa SDW do pólo passivo da obrigação tributária, depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia para transcrever parte do voto vencedor do acórdão recorrido trazido pelo nobre conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos - que reproduz também o meu entendimento:

> *"Divergiu a maioria do Colegiado do voto da i. Relatora* ***apenas no tocante à caracterização da fraude na constituição das empresas, que levaria a considerá-las como uma única.*** *Dessa discordância resultou não aceita a imputação a uma delas das infrações que supostamente foram cometidas pela outra.*
>
> *Os motivos para tanto podem ser resumidos assim.*
>
> ***Em primeiro lugar, não parece haver um critério claro por parte da autoridade fiscal. Ao mesmo tempo em que a acusação fiscal afirma que as duas empresas são, em verdade, uma só, a autuação engloba as duas, imputando, indistintamente, as infrações que teriam sido cometidas por uma à outra****.*
>
> ***Até aí, portanto, parece que a autoridade entendia ocorrida a responsabilidade tributária de que cuida o capítulo V do Código Tributário Nacional, impressão que se reforça pela menção, no corpo do auto de infração, ao art. 135 do código.***

Ao descrever seus procedimentos, entretanto, aquela autoridade não procura demonstrar qual das hipóteses ali prevista se aplicaria ao caso. Ao contrário, passa a tentar caracterizar que haveria apenas uma empresa, valendo-se, para tanto, ora de alegações quanto à constituição das sociedades - que teria sido fraudulenta - ora da existência de comunicações que provariam a estreita ligação entre elas.

Impossível por isso mesmo avançar na análise da responsabilidade — que aqui haveria de ser solidária - já que não há nos autos qualquer elemento que a justifique.

Passa-se, então, ao exame dos elementos de convicção de que as duas empresas são de fato uma só. A n. relatora entendeu presente uma série de indícios capazes, em seu conjunto, de dar valor à acusação perpetrada. Vejamos.

Começa a fiscalização elencar os sócios da empresa e aponta que elas seriam constituídas por integrantes de uma mesma família, um de cujos integrantes também seria sócio de outro grupo econômico. Afirma-se que neste outro grupo econômico a fiscalização já teria identificado vários atos lesivos ao regime da Zona Franca de Manaus.

Ora, não é preciso ir muito longe nesses argumentos, pois o nosso ordenamento jurídico não permite que eventuais infrações (ainda que penais) se transfiram de uma pessoa a outra. Isso é, ainda que seja mesmo considerado, após o regular processamento administrativo e judicial, que um dos sócios de alguma das empresas seja culpado de prática delituosa em outra empresa, isso, per si, não faz com que eventuais empresas por ele constituídas padeçam de irregularidade em sua constituição.

Do mesmo modo, não tem qualquer força jurídica para caracterizar fraude na constituição de empresas o fato de elas serem constituídas por membros de uma mesma família, e ainda que contra essa família pesem acusações fiscais cometidas em outras empresas.

Registre-se que nenhuma dessas afirmações restou comprovada nos autos.

Ora, a relatora reconhece que estariam configuradas a figura da interdependência e a vinculação entre as pessoas jurídicas. E disso não discordamos. Porém, o que há de errado na interdependência? ou até na interligação, também citada e, em nosso ver, comprovada?

Parece-nos que a fraude na constituição das empresas poderia ser demonstrada pela falta de veracidade de algum dos elementos essenciais a sua constituição, sejam documentais ou físicos. Assim, por exemplo, se algum dos supostos sócios houvesse declarado não ser, de fato, sócio da empresa, tendo o seu nome sido indevidamente incluído. Ou se no endereço indicado não existissem instalações de nenhuma natureza — inexistência de fato.

Não é disso que se trata até aqui. Com efeito, o que se pretende configurar fraude é a existência de ligação entre os sócios. Repita-se que apenas a relação de parentesco foi adequadamente comprovada, embora mais de uma vez se tenha feito menção a processos em que se acusa um dos membros da família de "fraudador contumaz do regime da ZFM".

Chega-se, desse modo, à conclusão de que esses elementos "formais" foram arrolados para reforçar o cerne da acusação fiscal: as empresas operam num espaço físico comum, não se distinguindo uma da outra.

Ocorre que o relatório que a acusação apresenta como "prova" desse fato, apenas o confirma parcialmente. Com efeito, no outro processo administrativo a que alude o relatório deste, há expressa indicação de que as duas empresa partilhariam as áreas de carga e descarga e o pessoal administrativo. Mas se diz, também de forma expressa, que as áreas de produção (linhas de montagem) seriam autônomas e interligadas por comunicação interna.

Esses são, então, os fatos. Duas empresas partilham o mesmo espaço físico, produzindo produtos diferentes (ao menos

afirma a defesa e é possível depreender-se da afirmação de as linhas de montagem serem autônomas), sendo um deles produto intermediário da outra. Há nisso irregularidade formal capaz de permitir a desconsideração de uma delas e a afirmação de que são apenas uma?

Entendo, e assim entendeu a maioria, que não.

É que o elemento essencial utilizado pela fiscalização baseia-se na conclusão de Parecer Normativo da SRF segundo o qual estabelecimento que "cruze" logradouro público, para efeitos da legislação do IP1, divide-se em dois, não podendo deixar de considerar a saída da parte que esteja em um dos lados da rua uma saída física, fato gerador do imposto na definição legal.

A conclusão do Parecer é perfeita. Mas não se presta, de modo algum, a robustecer a conclusão da autoridade lançadora.

De fato, ali o que se quis obstar foi a não ocorrência do fato gerador. Para tanto, previu-se que basta a existência de uma rua entre eles para que sejam estabelecimentos distintos (ainda que da mesma empresa).

Aqui, ao contrário, quer-se descaracterizar a existência de uma empresa. E para tanto, diz-se que se precisa ter uma rua entre elas para que sejam duas empresas distintas.

Não parece haver dúvida de que tratamos de duas coisas completamente distintas.

De fato, a tese da fiscalização aplicada rigorosamente levaria à absurda conclusão de que todas as empresas que se situassem do mesmo lado de uma rua ou avenida seriam de fato uma única empresa, já que nenhuma delas seria atravessada pela rua.

Esse exemplo, propositadamente forçado, foi dado apenas para justificar que a conclusão fiscal não se sustenta do ponto de vista lógico. De fato, é inteiramente incorreto deduzir a existência de uma premissa negativa necessária a partir de uma outra premissa, esta afirmativa, de natureza suficiente. Ou seja, se "a"

basta para caracterizar "b", não se deduz daí que "não a" implica "não b".

Em outras palavras, a conclusão fiscal é a mesma que no exemplo: como basta que alguém seja meu filho para ser neto de minha mãe, se não for meu filho também não é neto dela. O que deixa de fora todos os filhos de meus irmãos...

Como aqui, também lá a conclusão não é necessariamente verdadeira, mas pode ser! E preciso, contudo, perquirir mais uma condição: aqui, se tenho irmãos, lá se as produções são independentes, produzindo a segunda empresa a partir daquilo que sai como produto final da primeira. Nos autos, infelizmente, nada há sobre esse ponto.

Mas pode-se interpretar a afirmação da autoridade fiscal como sendo a de que ao sair do primeiro estabelecimento (neste caso, empresa) os produtos teriam de passar necessariamente por uma rua. Ou seja, o problema estaria na existência de "comunicação interna" entre as "empresas" que as tornaria uma só.

Considero possível fazer essa leitura do Parecer, mas não vejo em que a prova contida nos autos a confirme. De fato, o citado relatório de diligência no local de funcionamento das empresas (realizado em outro procedimento fiscal, repita-se) não afirmou que tal ocorresse.

Aliás, sequer afirmou - fato muito mais forte, em meu sentir - que as duas empresas compartilhassem o mesmo galpão produtivo.

Nesse sentido, observa-se que os endereços das empresas (aceitos pelas administrações tributárias estadual e federal) indicam dois números distintos: 21 e 21 A. Esse fato faz supor que haja sim comunicação de cada um deles com a rua. Não parece aceitável também supor que dois números distintos sejam atribuídos ao mesmo prédio e que a fiscalização estadual, que normalmente faz diligência in loco quando da solicitação de

registro de empresas em seu cadastro, tenha aceitado a indicação de um número simplesmente inexistente.

Assim, a afirmação constante em algum ponto do relatório no sentido de que o "número 21 A é inexistente" deveria ter sido acompanhada de prova. Talvez tenha sido no outro procedimento, neste ela não está presente.

Assim, quanto à prova, em meu ver bastaria à fiscalização mostrar que as duas linhas de produção ocupavam o mesmo galpão, não havendo saída física dos produtos obtidos da linha de produção daquela unidade para a outra. Alternativamente, que, embora galpões distintos, encontravam-se eles no mesmo espaço geográfico, ao qual a Prefeitura atribui apenas um número.

Obviamente, não basta ***afirmar.*** *A afirmação deve vir acompanhada da prova* ***correspondente.***

Conclusivamente, não se está aqui a atestar que as empresas não são de fato uma só. O que se está a dizer é que os ***elementos*** *coligidos nos* ***autos*** *não* ***bastam*** *a tanto,* ***mormente*** *porque o relatório da diligência* ***realizada*** *nas* ***instalações*** *atestou que há duas linhas de produção autônomas e comunicação entre elas. Caberia apurar que tipo de comunicação é essa, j á que também não se diz com todas as letras que as duas linhas dividem o mesmo galpão produtivo.*

Assim, afastada, por falta de prova, a caracterização de estabelecimento único, cai por terra, em meu ver (e no da maioria) a acusação de "fraude na constituição".

Os demais elementos que a n. relatora considerou indícios dessa fraude são posteriores à constituição e têm a ver mais propriamente com a operação das duas empresas.

De fato, seriam elas administradas pelas mesmas pessoas, que atuariam nas operações de importação em nome de ambas indistintamente.

Ora, também aqui não vejo em que isso constitua sequer infração, quanto mais ilícito capaz de enquadrá-las como responsáveis ou, pior, desconsiderar a personalidade jurídica de uma delas.

Provadas as infrações, o que se tem é tão-somente de aplicar as penalidades cabíveis a cada uma, e nada mais.

Nesse sentido, avultam dos autos que a imensa maioria (mais de 98%) das operações de ***importação*** *foi* ***promovida*** *pela empresa TCE, não havendo qualquer menção à SDW seja nos documentos originais seja nos utilizados na efetiva importação, que foi realizada pela primeira.*

Destarte, essa segunda acusação de fraude tem no auto de infração duas funções.

A primeira, de permitir que um pequeno número de operações que não foi realizado pela TCÊ também figure no lançamento. Em segundo lugar, reforçaria a primeira acusação (de fraude na emissão dos invoices) por dar uma aparente justificativa para tal - fraudar o regime da Zona Franca de Manaus, fazendo passar por nacionais produtos que seriam em verdade importados.

O segundo aspecto não se mostrou, para a maioria, de maior relevo no julgamento. De fato, concordou-se com a acusação de fraude independente da apuração dos motivos para que fosse ela realizada.

Já no que tange à identificação do sujeito passivo, a manutenção da personalidade jurídica distinta para cada empresa impõe afastar do lançamento uma das pessoas jurídicas, dado que tampouco se provou a solidariedade. *Em relação à que for mantida deve-se ainda afastar as infrações imputáveis à outra.*

Nesse sentido, entendeu a Câmara que o auto deve ser mantido apenas contra a TCE, dado que foi em seu nome que se realizou a imensa maioria das operações de importação, mas devem ser excluídas as operações realizadas em nome da SDW nos documentos originais localizados.

Foi assim que decidiu a Câmara, por maioria.

[...]"

Sendo assim, irretocável o voto vencedor, entendo da mesma forma demonstrada pelo Colegiado do acórdão recorrido, nessa parte, que, mantendo-se a personalidade jurídica distinta para cada empresa, é de se afastar/excluir do lançamento a empresa SDW.

Ventiladas tais considerações, direciono-me às discussões suscitadas em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo - passando a discorrer sobre a primeira matéria – qual seja, aplicabilidade ou não da multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64 – regulamentado pelo art. 463 do RIPI/98 - quando se tratar de mercadorias importadas com falsificação de documentos necessários ao desembaraço aduaneiro (fatura comercial). Observando, para tanto, que traz o Auto de Infração a multa regulamentar do IPI relativamente às importações ocorridas no ano de 2000 equivalente ao valor total das mercadorias importadas sob acusação de entrega a consumo ou consumo de produto de procedência estrangeira importado de forma fraudulenta, mediante suposta falsificação de faturas de importação.

E, posteriormente, passarei a discorrer sobre a alegação de nulidade da decisão de primeiro grau por participação de julgador envolvido na operação fiscal da qual resultou a autuação, bem assim, ainda pela falta de apreciação de parecer jurídico apresentado após a impugnação.

E, em seguida, sobre a decadência suscitada pelo sujeito passivo.

Relativamente à primeira matéria, para melhor desenvolver o direcionamento de meu entendimento, importante trazer que, quanto ao enquadramento legal a ser considerado no caso vertente, entendo que o decidido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção no acórdão nº 3202-001.340 expôs bem a falta de motivação ao consignar que o evento descritos naqueles autos, o mesmo aqui discutido, implicaria na multa prevista no inciso IV e nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei nº. 37/66, e não naquela indicada pela autoridade fazendária. À época, inclusive, manifestei minha concordância com o voto elucidativo exposto pelo ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Sendo assim, por ser o voto constante do acórdão 3202-001.340 do nobre conselheiro completo e elucidativo, peço vênia para transcrevê-lo (Grifos meus):

> *"Voto*
>
> *Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.*
>
> *O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.*
>
> *Deixamos de apreciar as alegações preliminares, uma vez que, no mérito, como adiante se verá, a lide será resolvida em favor da Recorrente.*
>
> *Com efeito, comprovou a fiscalização, através de farta documentação, que as Recorrentes instruíram Declarações de Importação – DIs com faturas comerciais (invoices) falsificadas ou adulteradas.*
>
> *A fiscalização fundamentou a penalidade lançada no art. 463, I, do Decreto n.º 2.637, de 1998 (Regulamento do IPI – RIPI/98), que regulamentou o art. 83, inciso I, da Lei n.º 4.502, de 1964, com a seguinte redação:*
>
> *"Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei n.° 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei n.° 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):*
>
> *I os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei n.° 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei n.° 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª);"*
>
> *Como se percebe, a aplicação dessa penalidade reclama a configuração das seguintes situações: o consumo ou a entrega a*

consumo de produtos de procedência estrangeira quando a importação foi a) clandestina (aquela que não passou pelo controle aduaneiro); b) irregular (que se realizou em desacordo com as regras que disciplinam a importação) ou c) fraudulenta (a realizada mediante fraude, vale dizer, com má-fé deliberada de se furtar ao pagamento dos gravames aduaneiros); e, por último – é o que indica a conjunção alternativa "ou" –, quando o produto importado tiver entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal (conforme o caso).

Essa última situação se costuma comprovar quando o Fisco faz um levantamento analítico, no estabelecimento fiscalizado, dos estoques existentes em determinada data, identificando, por exemplo, que, quanto a determinado produto de origem estrangeira, as notas fiscais de entrada e o estoque existente no início do período revelam que a quantidade que entrou no estabelecimento – e, portanto, estava à disposição para venda em determinada data – era bem inferior à quantidade que dele saiu no mesmo período, o que comprova que a entrada de parte dos produtos estrangeiros vendidos pelo estabelecimento fiscalizado se deu sem a cobertura de notas fiscais ou sem o registro de declaração de importação.

Todavia, a penalidade aplicável ao caso é outra, já que, caracterizado o dano ao Erário – e, como tal, aplicável a pena de perdimento, nos termos do inciso VI do art. 105 do Decreto-lei nº. 37, de 1966 –, deveria ter sido lançada a multa de conversão prevista nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455, de 1976, tal como restou assentado no Acórdão nº 3202000.586, de 25/10/2012, desta mesma Turma, relatado pela il. Conselheira Irene Souza da Trindade Torres de Oliveira. Por comungar com o mesmo entendimento exarado neste julgado, adoto-o aqui como razão de decidir, motivo por que em parte se transcreve:

A DRJFlorianópolis/SC julgou procedente a impugnação por entender que a situação fática demonstrada pela Fiscalização não

ensejaria a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei nº. 4.502/64, mas caracterizaria dano ao Erário e, como tal, punível com a pena de perdimento, nos termos do inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei nº. 37/66, a qual deveria ter sido convertida em multa, de acordo com os §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976.

Para a aplicação de multas há de se observar, sempre, o Princípio da Tipicidade, pelo qual o fato concreto, tido como ocorrido, há de corresponder perfeitamente ao tipo hipoteticamente escolhido pelo legislador no texto que define a infração; há de se ter, assim, a adequação perfeita entre o fato da vida e a norma jurídica, de modo que o fato ocorrido se amolde perfeitamente ao tipo contido no núcleo da norma penalizante, cabendo ao aplicador da lei a tarefa de verificar essa correspondência.

Dito isso, passa-se à análise dos dispositivos legais em questão em relação aos fatos verificados pela autoridade autuante.

A multa aplicada pela Fiscalização é a do inciso I do art. 83 da Lei nº. 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I – Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota fiscal, conforme o caso;

Vê-se assim que, no caso em questão, pretendeu a Fiscalização a aplicação de multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, em razão de ter sido entregue a consumo produto de procedência estrangeira importado irregular ou fraudulentamente, o que se mostra muito abrangente em relação ao

caso concreto, em que se tem a falsificação/adulteração de faturas comerciais.

Por outro lado, verifica-se que o art. 105 do Decreto-lei nº 37/66 traz, em seu inciso VI, hipótese que se adequa perfeitamente aos fatos narrados na autuação. Veja-se:

Art.105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

.....

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

.....

Por aplicação do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976, tem-se que a infração acima descrita é considerada como Dano ao Erário, cuja penalização é a pena de perdimento (§1º), a qual deve ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos casos em que esta não seja localizada (§3º).

Veja-se a redação do art. 23 vigente à época da ocorrência dos fatos:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

.....

IV – enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

.....

§ 1º. O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

.....

§ 3º. A pena prevista no § 1o converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Assim, diante do arcabouço legal que trata a matéria, acima disto, fica cristalina a tipificação da situação fática importação de mercadorias com falsificação de documentos (fatura comercial)

necessários ao seu desembaraço como dano ao Erário e a procedência da aplicação de pena de perdimento e de sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em razão de sua não localização.

Deste modo, irretocável o entendimento esposado pela DRJ quando afirma:

Veja-se que, nos casos configuradores de dano ao Erário, o suporte fático sobre o qual incide a multa prevista no citado § 3° do art. 23 do DL n.° 1.455, de 1976, é precisamente o mesmo que foi aventado pela autoridade autuante para a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei n.° 4.502, de 1964, qual seja, a entrega para consumo (implicando a não localização) do produto estrangeiro importado fraudulentamente. Todavia, além de a penalidade prevista nos termos do § 3° do art. 23 do DL n.° 1.455, de 1976, ter sido instituída por norma legal mais recente, fato é que decorre de situações de fraude ou irregularidades cuja definição é mais específica, ao passo que a disposição contida no inciso I do art. 83 da Lei n.° 4.502, de 1964, refere-se de forma genérica à hipótese de importação irregular ou fraudulenta do produto estrangeiro. (grifo não constante do original)

Adequando-se, portanto, os fatos à norma, tem-se que as infrações apuradas pela Fiscalização guardam identidade com a hipótese de dano ao Erário previsto no art. 23, IV, do Decreto-Lei nº 1.455/76 c/c o art. 105, VI, do Decreto-lei nº 37/66. No caso, tem-se aplicável a pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa, conforme previsto nestes mesmos diplomas legais, não sendo aplicável a penalidade prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, por constituir-se o dano ao Erário na tipificação adequada para o caso em questão.

Neste mesmo sentido já se manifestou a Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, no julgamento do processo nº 12466.003495/200804, em que figura

a mesma contribuinte como autuada e cuja decisão restou assim ementada:

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66, não sendo aplicável a multa prevista no art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64.

Recurso de Ofício Negado

Cumpre observar que o equívoco na aplicação da penalidade lançada pela fiscalização em situações como no caso resta ainda mais cristalino ao observarmos a redação conferida ao art. 704 do Decreto n.º 6.759, de 5/2/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009), que, ao referir-se o art. 83, inciso I, da Lei n° 4.502/1964, positivou que esta penalidade não é aplicável se houver tipificação mais específica, verbis:

Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei no 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1o, alteração 2ª).

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

Note-se que o § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, foi incluído por meio da Medida Provisória – MP n.º 66, de 29/08/2002 (convertida na Lei n.º 10.637, de 2002), portanto antes da data em que a infração foi constatada pela fiscalização e que

resultaria, se ainda existissem, na pena de perdimento das mercadorias importadas.

O lançamento, portanto, é nulo por vício material e reconhecível até mesmo de ofício, visto derivar da aplicação incorreta da própria regra matriz de incidência tributária (a penalidade). Aqui o vício é no próprio ato (seus elementos estruturais), não na forma do instrumento. Intrínseco ao ato, não exterior a ele.

Apenas a título ilustrativo, transcrevemos, em reforço à nossa tese, o seguinte excerto da dissertação de Mestrado concluído pelo il. Conselheiro desta Turma, Luis Eduardo Garrossino Barbieri:

... os elementos intrínsecos são os requisitos substanciais inseridos pelo ato administrativo de lançamento que lhe dão conteúdo, correspondentes aos cinco critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária, indicados na norma individual e concreta introduzida – elemento material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. (Lançamento tributário: vício e seus efeitos. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/São Paulo, 2014, p. 170)

Em casos tais, cabe reconhece-lo de ofício ainda que não levantado nas peças recursais, como já se consolidou:

Súmula 346 do STF: "A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos". (grifamos)

Súmula 473 do STF: "A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial". (grifamos)

Nesse mesmo sentido, também o art. 53 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que dispõe que "A Administração

deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade".

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Sendo assim, é de se aplicar ao caso a pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme previsto no inciso IV e nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei nº. 37/66, não sendo o caso de se aplicar a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64. O que, por conseguinte, resta configurada nulidade por vício material, não merecendo reparos o decidido no acórdão recorrido.

Tal entendimento considera a existência de norma específica para determinada situação jurídica. Eis que, existindo regra específica quanto à aplicação de pena de perdimento quando configurado dano ao Erário, não se aplica a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei 4.502/64, e ao art. 1º do Decreto-Lei 400/68, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto 2.637/98.

O que, por conseguinte, é de se respeitar a decisão recorrida que trouxe a nulidade material pela ausência de motivação, eis que a autoridade fazendária imputou penalidade incorreta e inadequada à situação concreta, afrontando por óbvio o art. 142 do CTN, *in 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.***

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

Frise-se esse entendimento o exposto ainda nos acórdãos:

- Acórdão 3401-002.685:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Período de apuração: 25/05/2004 a 24/01/2005
MULTA. ENTREGA A CONSUMO DE BEM ESTRANGEIRO SEM PROVA DE SUA REGULAR IMPORTAÇÃO.
É incabível a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 83 da Lei 4.502, de 1966, por entrega a consumo de mercadoria estrangeira quando o que macula a regularidade da sua importação é definido legalmente de forma mais específica como Dano ao Erário."

- Acórdão 3102.001.560:

"Assunto: Imposto sobre a Importação –II
Data do fato gerador: 23/10/2003, 30/10/2003, 14/11/2003, 04/12/2003, 29/12/2003
IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V
Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66, não sendo aplicável a multa prevista no art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64.

- Acórdão 3202-000.586:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Período de apuração: 01/03/2004 a 29/07/2004
IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO ADUANEIRO; INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/64, ART. 83, INCISO I. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENBTO PREVISTA NO DECRETO-LEI Nº 37/66, ART. 105, INCISO VI.

As mercadorias importadas com falsificação de documentos necessários ao desembaraço aduaneiro (fatura comercial) sujeitam-se à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas, conforme previsto no inciso VI do art. 105 do Decreto nº 37/66, por encontrar tipicidade neste dispositivo legal, não sendo aplicável ao caso a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

- Acórdão 3202-000.721:
  "Assunto: Normas de Administração Tributária
  Período de apuração: 27/03/2003 a 06/08/2007
  IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR. DANO AO ERÁRIO. INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ART. 83, I, E 87, II, DA LEI Nº 4.502/1964. APLICABILIDADE DA PENA PREVISTA NO ART. 23, V, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.
  A infração de ocultação do real vendedor configura dano ao erário, sujeitando o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas as mercadorias, como determina o artigo 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Descabida a aplicação da multa prevista no artigo 83 da Lei nº 4.502/1964."

Em vista de todo o exposto, voto por, nessa parte, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Vê-se, assim, que resta prejudicada a análise da 2ª matéria, qual seja, nulidade da decisão de primeiro grau por participação de julgador envolvido na operação fiscal da qual resultou a autuação, bem assim, ainda pela falta de apreciação de parecer jurídico apresentado após a impugnação.

Não obstante restar prejudicada, caso o Colegiado entenda ser cabível a multa aplicada pela autoridade fazendária, passo a discorrer sobre essa matéria.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo que a participação de julgador envolvido na operação fiscal da qual resultou a autuação e a pela falta de apreciação de parecer jurídico apresentado após a impugnação subsumem à hipótese de nulidade, vez que:

- Caracteriza-se cerceamento do direito de defesa a não apreciação do parecer jurídico trazido aos autos antes do julgamento, bem como, a recusa da administração em juntar aos autos cópias de documentos que estavam em seu poder, considerados pelo sujeito passivo como provas de suas razões de impugnação;
- Configura-se hipótese de impedimento da autoridade julgadora de lª instancia quando restar caracterizada a sua participação, direta ou indiretamente, na ação fiscal.

Nessa parte, concordo com o entendimento bem exposto sobre a mesma questão, fatos e sujeito passivo no acórdão 3101-00.363. O que, peço vênia para transcrever o voto da Conselheira Vanessa Valente que considerou manifestação do Conselheiro Zenaldo Loibman:

> *"[...]*
>
> *Conforme consta do relato, trata o presente processo de exigência da multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei n.° 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1°, alteração 2°, do Decreto-Lei n.° 400, de 30 de dezembro de 1968, regulamentado pelo artigo 463, inciso I, do Decreto 2.637/98 no valor de R$ 2.517.605,70, ou seja, aplicação de multa regulamentar do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, relativamente as importações ocorridas no ano de 1999, objeto do Auto de Infração de fls. 01 a 14 dos autos.*

Em princípio, antes de analisarmos o mérito, entendo prudente enfrentarmos as preliminares de nulidade do auto de infração e de nulidade do acórdão recorrido, suscitadas pelas Recorrentes.

Como se vê, as Recorrente argúem, em seu Recurso Voluntário, a nulidade da decisão recorrida em razão da participação no julgamento de 1a instância de autoridade administrativa impedida, ou sei a, alegam "que o Sr. Luis Carlos Cerqueira, relator do processo, não poderia ter participado do julgamento por ter sido Inspetor da Alfândega no Porto de Manaus no período fiscalizado, tendo, inclusive, assinado Mandado de Procedimento Fiscal, em 21 de agosto de 2000, o qual deu inicio à fiscalização de uma das Recorrentes pela Receita Federal, tendo como objeto o IPI, II, além de multas diversas independentes, sem delimitação de período fiscalizado ".

Alegam, ainda, a nulidade da decisão em razão da "Falta de Apreciação de parecer jurídico" pelos julgadores, argumentando que "requereram, em 11 de janeiro de 2005, a juntada aos autos de parecer proferido pela douta advogada Iris Sansoni, entretanto, os julgadores desconsideraram referido parecer; que a não apreciação de parecer apresentado na fase instrutória, antes da tomada de decisão, configura cerceamento do direito de defesa".

Ainda em sede de preliminares, aduzem, as Recorrentes, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito à ampla defesa, em razão da falta de acesso aos documentos que subsidiaram a d. fiscalização, que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos das Recorrentes em Manaus, bem como, pela recusa da juntada de documentos pelas Recorrentes a demonstrar a insubsistência da acusação, que estavam em poder da Administração.

No caso sub examen, no que concerne as preliminares de nulidades argüidas, ***peço vênia para adotar e transcrever o voto do eminente Conselheiro Zenaldo Loibman,*** *proferido no julgamento do Recurso Voluntário n° 134.736:*

"Analisemos inicialmente as questões preliminares suscitadas quanto à nulidade do auto de infração.

A alegação é de que todos os documentos das duas recorrentes foram aprendidos em cumprimento de mandado judicial antes da efetivação do lançamento. Todos eles permaneceram em poder das autoridades fiscais e Ministério Público durante a fase litigiosa do procedimento administrativo, prejudicando as condições de defesa das acusadas TCE e SDW, porque nesses documentos se encontram as provas essenciais a sustentar as suas razões de defesa. Isto caracterizou cerceamento ao direito de defesa na fase impugnatória, não se justificando a mera alegação de que a riqueza de argumentos de defesa apresentados, por si só, demonstraria a perfeita compreensão das autuadas quanto a acusação fiscal; que não se trata de apenas compreender a situação, mas sim de lhe ser garantido o livre acesso ci totalidade de seus documentos para que pudesse demonstrar, isto 6, provar as suas alegações aos julgadores, que haverão de ser apreciadas não apenas na primeira instância.

Houve assim infração ao direito de ampla defesa, é necessário assegurar o exercício adequado do contraditório com a possibilidade de juntada das provas que sustentem as alegações de defesa. A Jurisprudência do Conselho de Contribuintes é nesse sentido, conforme ac. 103-20.518, rel. Mary Elbe G. Q. Maia, em 22.02.2001; ac. 201- 73.593, rel. Serafim F. Correa, em 23.02.2000.

A devolução dos documentos somente ocorreu poucos dias antes de ser proferida a decisão da DIU. Em resumo afirma que não se pode admitir lançamento de oficio sem que tenha sido dada a possibilidade de demonstrar a improcedência da acusação mediante a exibição das provas documentais pertinentes, assim deve ser considerado nulo o auto de infração.

Há um equívoco na argumentação quando confunde a fase inquisitorial de investigação fiscal com a fase do processo

administrativo fiscal. Na primeira nenhuma garantia de defesa prévia conforta o investigado, nesta fase ganha relevo o dever de colaboração do fiscalizado, não atuam neste momento os princípios constitucionais evocados, somente indispensáveis e absolutamente garantidos na fase processual. Esta somente se inaugura com a impugnação do lançamento.

Outra suposta razão de nulidade da autuação seria a utilização de provas obtidas ilicitamente. Apesar de ter havido ordem judicial de busca e apreensão dos documentos, apontam as recorrentes que na ocasião de seu cumprimento houve desrespeito às normas processuais penais, especialmente a falta de assinatura por representante legal das empresas atingidas, e pela falta de discriminação dos documentos apreendidos.

*Neste quesito as argumentações da **DRJ** são absolutamente precisas e devem ser acolhidas. Em resumo, nem mesmo uma eventual recusa de assinatura por parte de representante legal da empresa alvo de apreensão de documentos torna ilegítima a execução da ordem judicial, desde que observados os critérios previstos na lei, mormente a utilização de testemunhas, como no caso. Também assiste razão à instância julgadora a quo quando esclarece que não é durante a ação desenvolvida por policiais federais o momento propicio para detalhamento da documentação apreendida, isto se faz num segundo momento com assistência de servidores competentes para tanto.*

Ademais, qualquer eventual queixa contra a ação de cumprimento do mandado deveria ser dirigida à autoridade judicial. Não há registro disso neste processo, nem tampouco nenhuma [sic] queixa de falta de devolução de algum documento especifico de interesse neste caso. Portanto, entendo que essas duas arguições de nulidade da autuação não merecem prosperar.

Apreciemos agora as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância:

(a) ***Cerceamento ao direito de defesa pela recusa de apreciação do Parecer Jurídico apresentado em***

11.01.2005, como complementavão da defesa, antes da realização do julgamento.

(b) 0 referido parecer elaborado por jurista, especialista em direito tributário e em processo administrativo fiscal, foi ignorado sob a alegação de não atendimento as condições previstas no § 4° do art. 16 do Decreto 70.235/72 (PAF). Entretanto, tal norma disciplina tão-somente a apreciação de prova documental no PAF, e evidentemente não abrange a hipótese de apresentação de parecer jurídico em complemento à impugnação. As interessadas citaram oportunamente a doutrina de Sérgio Ferraz e de A. A. Dallari para explicitar a natureza de um parecer jurídico. No caso, a disciplina adequada seria efetivamente a do art. 38 da LGPAF (Lei 9.784/99), utilizada subsidiariamente, já que o PAF (Decreto 70.235/72) é omisso quanto a isto. A norma evocada prevê que antes da decisão, na fase de instrução, pode-se juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Portanto, a recusa de apreciação do parecer jurídico juntado aos autos na fase de instrução, antes da tomada de decisão, caracteriza cerceamento ao direito de defesa, eivando de nulidade absoluta a decisão recorrida. Enfatiza-se que nesta situação a juntada do parecer não afetou de forma alguma o trâmite processual, não o prolongou, e não se justifica a recusa de conhecimento de matéria de defesa que necessariamente haveria de ser apreciada também em segunda instancia, de forma que a omissão do julgador a quo também afronta o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição.

Houve claro cerceamento ao direito de ampla defesa.

(b) Cerceamento ao direito de defesa pela recusa de juntada de documentos solicitada pelas impugnantes e que estavam em poder da Administração.

Na ótica das ora recorrentes tais documentos visavam a demonstrar a inexistência de fraude na importação. Ora, durante a

fase de impugnação todos os documentos das ora recorrentes estavam em poder da Administração. As impugnantes, então, com base no art. 37 da lei 9.784/99, que apenas expõe norma processual já assentada no ordenamento pátrio, válida também no processo civil, requereram a juntada de certos documentos que consideravam essenciais a provar a regularidade das operações de importação praticadas. Aqui não importa o juízo prévio da autoridade julgadora de primeira instância quanto necessidade ou prescindibilidade de tais provas, entre outras razões porque era interesse da defesa apresentá-las e circunstancialmente se encontravam em poder da administração, além do mais deveriam ser passíveis de apreciação também pela segunda instância julgadora em caso de insucesso no primeiro julgamento.

A recusa em permitir essa produção de provas por parte das impugnantes, em relação a documentos que estavam em poder da administração, fulmina de nulidade absoluta a decisão de primeira instância por interferência perniciosa no contraditório e impor indevida limitação a defesa.

(c) Impedimento do Julgador Luis Carlos Maia Cer queira, com infração aos princípios da moralidade administrativa e da impessoalidade.

Alegam as recorrentes que da decisão proferida pela DIU participou o referido servidor público que era Inspetor da Alfeindega do Porto de Manaus no período fiscalizado, tendo inclusive assinado o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em 21.08.2000, o qual deu inicio à fiscalização. Portanto, um

dos julgadores desempenhou a função de autoridade responsável pelo lançamento durante período objeto da fiscalização. Isto representaria infração ao art. 19 da Portaria MF 258/01 14]

Evoca a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, representada no ac. 101-93.123, de 15.08.2000, apontando a nulidade de decisão proferida com participação de autoridade impedida.

A bem da verdade deve ser registrado que o acórdão referido apreciou decisão emanada de autoridade julgadora monocrática considerada impedida. Na época a decisão na DRJ era singular e não colegiada.

Mas, a meu ver, não há dúvida quanto ci irregularidade da participação do referido julgador no presente caso. Estava efetivamente impedido de julgar, porque não era possível afastar de sua pessoa a presunção de parcialidade. A parcialidade é inerente ao ser humano, a imparcialidade que se busca na atuação do julgador é fruto de disciplina legal e esforço intelectual, é eminentemente artificial, e deve ser construída.

00 Inspetor da Receita Federal que determinou o inicio do procedimento de fiscalização sob a suspeita de agressão das referidas empresas à ordem tributária, tendo posteriormente assumido função administrativa de julgamento, deve permanecer afastado de qualquer apreciação quanto à regularidade da ação fiscal empreendida, e suas informações ou opiniões acerca do caso não devem poder influenciar de nenhum modo seus pares julgadores administrativos.

É irrelevante nessa situação que o próprio servidor se considere capaz de julgamento imparcial, os fatos o impedem de assumir tal posição.

À primeira vista e de imediato poder-se-ia concluir pela nulidade apenas do seu voto, mas a rigor, e em face das outras nulidades acima destacadas não se pode desmerecer a provável influência que a sua participação pode ter exercido na decisão final de primeira instância.

De qualquer forma, as outras razões de nulidade já acolhidas, levam a que em conjunto se considere relevante essa arguição, e se recomende expressamente a exclusão do citado julgador de novo julgamento que vier a se realizar em caso de confirmação deste voto pelo colegiado.

Por fim, entendo que a nulidade da decisão de primeira instância aliada ao reconhecimento do direito das recorrentes de providenciarem ajuntada de quaisquer documentos que julguem pertinentes à apreciação da questão, determinam a reabertura de prazo para que afaçam;

1 Portaria MF 258, de 24 de agosto de 2001, artigo 19: Os julgadores estão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham: (I) participado da ação fiscal; (II) cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afms, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio.

Pelo exposto, voto no sentido de que se reconheça a nulidade absoluta da decisão de primeira instância."

In casu, cumpre esclarecer, que, de certo, o Sr. Luis Carlos Cerqueira (Matricula 0004909) consta identificado como Inspetor da Alfândega no Porto de Manaus no Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização n.° 0227600200000285 0, em Manaus, no dia 21 de agosto de 2000, documento este devidamente assinado pelo mesmo, As fls. 1320, para a Contribuinte em questão TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia S/A.

Conforme se verifica da decisão recorrida, As fls. 1151, o auditor fiscal da Receita Federal, Luis Carlos Maia Cerqueira, participou como julgador relator do caso na Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, em 22 de setembro de 2006, data do Acórdão DRJ/FOR de n.° 08-9.139.

Portanto, resta configurado o impedimento do referido julgador, visto que este participou da ação fiscal, direta ou indiretamente, e, assim, deveria ter se dado por impedido para o julgamento monocrático.

No presente processo, essa preliminar de nulidade somada As demais já é o bastante para que a decisão recorrida seja anulada. Desta feita, deixo de apreciar o mérito do Recurso Voluntário interposto.

Com essas considerações, Voto no sentido de declarar a nulidade absoluta do processo a partir da decisão de primeira instância administrativa, para determinar a remessa dos autos a

DRJ — Fortaleza/CE para que seja proferida nova decisão, inclusive, com reabertura de prazo para oferecimento de nova impugnação da exigência fiscal."

O que, por conseguinte, vê-se que também resta prejudicada a análise da decadência. Não obstante, caso o Colegiado tenha entendimento diverso nessa segunda parte, passo a discorrer sobre a decadência.

Em se tratando de ato de revisão aduaneira versando sobre infração relativa ao despacho aduaneiro de importação, o prazo decadencial para lançamento de multa é de 5 anos contados da data do registro da Declaração de Importação, nos termos do art. 54, do Decreto-Lei 37/66, e não o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Eis o que traz o art. 54 do Decreto-Lei 37/66:

"Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e ***processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.*** *(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)"*

Acórdãos 301-27.109, 303-29.189 e 302-39.926

Sendo assim, vê-se acertado o entendimento do sujeito passivo de que o prazo decadencial para o fisco efetuar o lançamento é de 5 anos contados da data do registro da Declaração de Importação.

Nesse caso, vê-se que a norma especial deve prevalecer sobre a norma geral, prevalecendo a regra disposta no art. 54 do Decreto-Lei 37/66.

E caso prevaleça a discussão sobre a aplicação do REsp 973.733 para fins de contagem do prazo decadencial, tenho que o art. 150, § 4º, do CTN, bem como o art. 173, inciso I, do CTN diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, diferentemente do caso em apreço – que se trata de multa regulamentar decorrente de infração praticada contra o disposto na legislação de vigência acerca do despacho aduaneiro de importação.

Ademais, cabe trazer que o presente caso se refere a isenção ou suspensão do imposto – o que, dessa forma, não haveria que se falar em pagamento antecipado, restando apenas a declaração apresentada.

O que, por conseguinte, reforço, nessa parte, que assiste razão ao sujeito passivo, devendo ser reconhecida a decadência, vez que o lançamento foi efetuado em 15.12.03 envolvendo operações ocorridas há mais de 5 anos.

Por todo o exposto, voto por conhecer dos Recursos interpostos, dando provimento ao Recurso do sujeito passivo e negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Conforme indica a ementa do acórdão, a matéria objeto deste voto vencedor resume-se ao mérito do recurso especial aviado pela contribuinte, conhecido por unanimidade de votos.

As questões a serem dirimidas são as seguintes:

1ª) errônea aplicação da penalidade prevista no art. 83, I, da Lei n° 4.502/64 e art. 1°, alteração segunda, do Decreto-Lei n° 400/68, regulamentados pelo art. 463, I, do Decreto n° 2.637/98;

2ª) nulidade do lançamento de ofício, em razão da participação no julgamento de primeira instância de autoridade que subscreveu o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

3ª) decadência.

No que respeita à primeira, muito embora adira à tese exposta no acórdão a que se refere o voto vencido (a da especificidade da multa), não percebeu a il. Relatora que a penalidade prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, somente foi neste incluída, pela Medida Provisória – MP n.º 66, de 29/08/2002, após a ocorrência do fato gerador, que ocorreu em 1998.

Portanto, não havia outra possibilidade, senão a de aplicar a multa que fora cominada nos autos – a do art. 490, I, do RIPI/1998, a única vigente à época do fato gerador de que tratava o Acórdão nº 3202-001.340 (**e também no caso ora em julgamento!**) –, uma vez que, como sustentava a fiscalização, ao menos em tese, a contribuinte entregara a consumo produto de procedência estrangeira importado fraudulentamente. De lembrar aqui que, consoante o art. 144 do CTN, "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".

A segunda questão – o só fato de um dos julgadores ter subscrito o MPF que autorizou o procedimento fiscal no qual lavrado o lançamento objeto da decisão colegiada – não torna nula a decisão de primeira instância. O MPF, como se sabe, tem por escopo o planejamento e o controle das atividades de fiscalização, visando, ainda, permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada.

A simples assinatura da administrativa no MPF não demonstra qualquer interesse na autuação do contribuinte fiscalizado, senão que representa uma mera autorização para que seja verificada a regularidade das operações por ele praticadas. O impedimento aponta para a falta da capacidade subjetiva do julgador, de forma que, não sendo deste a elaboração do ato impugnado (no caso, o lançamento), não há que se falar no seu afastamento para o simples fato de julgar.

A reforçar tal entendimento, tem-se que, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, afora os casos em que haja interesse econômico e financeiro, ou parentesco com a parte interessada, o impedimento do Conselheiro para atuar no julgamento de recurso somente se dá nos casos em que ele tenha participado do ato impugnado, seja como autoridade lançadora, seja em despacho decisório monocrático, ou, seja, ainda, como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau (Portaria MF nº 343, de 2015 - RICARF/2015). A conferir:

> *Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*
>
> *I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*
>
> *II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*
>
> *III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.*
>
> *§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*
>
> *§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça parte, como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como atue como seu advogado.*
>
> *§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*
>
> *§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.*
>
> *§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau atuando no escritório do patrono do*

> *contribuinte, como sócio, empregado, colaborador ou associado.*
>
> *§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*
>
> *Art. 43. Incorre em suspeição o conselheiro que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes consanguíneos e afins até o 3º (terceiro) grau.*

Por último, a decadência.

Sustenta a il. Relatora que, em se tratando de ato de revisão aduaneira versando sobre infração relativa ao despacho aduaneiro de importação, o prazo decadencial para lançamento de multa é de 5 (cinco) anos contados da data do registro da Declaração de Importação - DI, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei 37/66, não o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Ocorre que, em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou que decadência é matéria reservada à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, "b", da Constituição Federal, daí, por exemplo, a edição da Súmula Vinculante nº 8, segundo a qual "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário". Não obstante verse sobre outros dispositivos legais, evidentemente que o fundamento que norteou a sua elaboração é de ser aqui também aplicado.

Assim sendo, entendo que ao recurso especial da contribuinte deve ser negado provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Acredito que as informações levantadas pela fiscalização sobre a vinculação entre as empresas TCE e SDW são, ao contrário da tese vencedora, suficientes para fundamentar a inclusão da última no pólo passivo da obrigação tributária.

Para tanto, valho-me das razões levantadas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional no recurso especial que interpôs:

1) Há uma mesma pessoa natural participando de ambas as empresas na qualidade de sócio, com funções de gerência;

2) As empresas TCE e SDW utilizavam o mesmo espaço físico sem que houvesse separação por via pública;

3) O corpo funcional de ambas as empresas era comum e os cargos de comando, ocupados predominantemente por pessoas ligadas por laços de parentesco;

4) As empresas adulteravam e falsificavam documentos mediante artifícios idênticos;

5) As empresas manipulavam os preços das mercadorias importadas de forma a que os valores pudessem ser divididos entre elas;

6) Havia simulação de descrição de mercadorias importadas, para que pudessem adequar-se ao PPB da ZFM de ambas as empresas;

7) Os arquivos documentais de ambas as empresas eram únicos, sem separação.

Enfim, há uma série de indícios – não apenas os acima referidos – que, a meu juízo, levam a uma conclusão diversa da que restou adotada no voto vencedor.

Os indícios, cabe enfatizar, podem, sim, fundamentar um lançamento de ofício, quando, somados, comprovem, por consequência lógica inarredável, o ilícito tributário praticado, formando, assim, a convicção da autoridade administrativa lançadora e do julgador administrativo.

Essa é a razão pela qual, com relação ao presente caso, restei vencido quando do julgamento do recurso especial interposto pela Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza