



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

Processo n° 10314.720542/2011-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.553 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2012
Matéria MULTA ADUANEIRA
Recorrente MEGA DO BRASIL IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 18/06/2007, 30/04/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior se a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não forem comprovadas.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao erário a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. NÃO INDICAÇÃO EM TERMO PRÓPRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

A falta de indicação do responsável solidário em termo próprio não configura hipótese de nulidade, formal ou material.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de voluntário. Vencido o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Fábio Pallaretti Calcini, OAB/SP n° 197.072. Redator designado: Charles Mayer de Castro Souza.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente.

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator.

Charles Mayer de Castro Souza - Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda, Charles Mayer de Castro Souza e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário tempestivamente interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ-SPII), que julgou improcedente a impugnação (fls. 901/933) apresentada por MEGA DO BRASIL IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES LTDA, ora Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

“O interessado foi autuado em face de interposição fraudulenta na importação. Foi lançada a multa por conversão da pena de perdimento.

Apresentou a impugnação de fls. 901-933. Alega:

- 1. Houve conversão da pena de perdimento em multa. Não consta do auto de infração quais seriam os produtos, a fim de permitir a exata dimensão dos casos a serem defendidos.*
- 2. Houve cerceamento de defesa, ofensa ao devido processo legal e ao contraditório. Cita doutrina.*
- 3. Há nulidade pois a “tabela 6” “NÃO DESCREVE QUAIS SÃO AS MERCADORIAS QUE FORAM CONVERTIDAS EM PENALIDADE, COMO DISPÕE EXPRESSAMENTE O ART. 23, V, § 1º e 2º , do Decreto-Lei 1.455/76” (fls. 906 e 907).*
- 4. “Somente com a descrição exata das mercadorias supostamente penalizadas com o perdimento e ‘a posteriori’ convertidas em multa, poderia a impugnante se defender visando comprovar sem qualquer dúvida a legitimidade de suas operações” (fl. 907).*
- 5. Cita decisões dos Conselhos de Contribuintes (fls. 908 e 909).*
- 6. Sempre conduziu sua atividade de forma lícita. Não houve pretensão de realizar dano ao erário ou agir mediante fraude ou simulação.*

7. Incumbe ao fisco a prova da existência da simulação/fraude entre impugnante, Comercial Jardim e Tec Imports. Não somente entre impugnante e Comercial Jardim.

8. O fisco não pode agir por presunções e indícios. É dele o ônus da prova, diante do princípio de presunção de boa fé. Cita julgado administrativo.

9. Cabe ao Fisco a prova de que “o impugnante, apesar de toda a documentação em sentido contrário, não adquiriu da Comercial Jardim Ltda., mas importou via Tec Imports” (fl. 911).

10. A autoridade fiscal lavrou auto de infração a partir de mera presunção e indício, sem demonstrar, cabalmente, a simulação e a fraude. Faz citações. Prevalece no direito a presunção de boa fé do contribuinte. É preciso provar a simulação e fraude no sentido de que o impugnante não comprou da Comercial Jardim, bem como comprovar cabalmente que a aquisição foi feita por meio da Tec Imports. “Não é possível simplesmente se apegar a um indício ou presunção “ad hominis” e sem previsão legal, decorrente de fatos isolados maliciosamente conduzidos para se tentar chegar à conclusão exarada no auto de infração” (fl. 916).

11. A principal alegação da fiscalização é o fato de não ser a Comercial Jardim a pessoa jurídica que realizou as importações por meio de Tec Imports, já que o verdadeiro importador seria o impugnante.

12. O impugnante realizou suas aquisições no mercado interno, da Comercial Jardim. Houve pagamento do preço, nota fiscal, escrituração contábil, declaração e apuração de tributos.

13. Discorre sobre o conceito de simulação (fls. 918 e 919), concluindo: “A simulação, portanto, está relacionada a um vício da vontade (ou para alguns de causa), eis que se pratica um ato com uma determinada aparência externa, ocultando-se (dissimulação) o real ato e finalidade querida”.

14. A Comercial Jardim era empresa regularmente constituída, sem qualquer irregularidade fiscal constatada, durante o período de aquisições feitas pelo impugnante.

15. O impugnante buscou, no mercado interno, quem poderia vender determinado produto. Localizado o fornecedor (Comercial Jardim), após análise quanto à regular constituição da empresa, o impugnante não encontrou impedimento em praticar negócios com ela.

16. Tratava-se de pessoa jurídica constituída há mais de 30 anos e que vendia mercadorias para inúmeras empresas, além de ter relacionamento internacional com várias outras.

17. O impugnante não possuía qualquer relação com a Tec Imports, pois simplesmente comprou no mercado interno, desconhecendo a operação de importação da Comercial Jardim.

18. *A fiscalização busca por frágeis indícios vincular diretamente o impugnante à Tec Imports. Inexiste prova, “salvo maliciosa informação acerca de algumas transferências ou cheques” (fl. 921).*

19. *Quem possui relação comprovada com a Tec Imports é a Comercial Jardim (existe contrato – fl. 255).*

20. *Não houve diligência real e efetiva no sentido de “ouvir, buscar provas e informações perante Tec Imports” (fl. 922).*

21. *As informações provenientes de depoimento de sócio da Comercial Jardim (fl. 276) são unilaterais. Foi tomado sem a presença do impugnante. A leitura do documento leva à conclusão de que a fiscalização pinçou trecho para tentar embasar suas conclusões. Porque: (i) o depoente confirma que operava por muitos anos com a Tec Imports; (ii) informa que trabalha com comércio exterior há anos e possui empresa de despacho aduaneiro para lhe assessorar.*

22. *O depoente menciona “venda casada”. Ao contrário do que a fiscalização procura induzir, “em momento algum ele utiliza esta expressão para explicar as vendas de mercadorias que fez com a impugnante (Mega). Trata-se de trecho citado ao final, sem qualquer vinculação com a MEGA. Daí porque, não pode ser utilizado no relatório como se estivesse esclarecendo acerca das vendas realizadas para a MEGA, pois não é a realidade” (fl. 923).*

23. *“Para tentar respaldar as equivocadas conclusões, claramente sem fundamento, conforme esclarecimentos acima descritos, utiliza-se também de alguns cheques de emissão da IMPUGNANTE constando como nominal à TEC IMPORTS” (fl. 923).*

24. *A maior parte das operações com a Com. Jardim não foram questionadas pelo fisco. Trata-se de grande contradição. “COMO SE PODE AO MESMO TEMPO, SIMULAR E NÃO SIMULAR ENTRE AS MESMAS PARTES? EM FACE DE MESMOS FATOS, PRATICAR DANO AO ERÁRIO E NÃO PRATICAR?” (fl. 923).*

25. *Responde a seu próprio questionamento: “SE A FISCALIZAÇÃO RECONHECE QUE A MAIOR PARTE DAS OPERAÇÕES COM A COMERCIAL JARDIM LTDA. NÃO TIVERAM QUALQUER IRREGULARIDADE, FICA TOTALMENTE CONTRADITÓRIA A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE EM ALGUMAS OPERAÇÕES COM FUNDAMENTO EM INDÍCIOS, SOB ALEGAÇÃO DE QUE HAVIA UM CONLUIO FRAUDULENTO/SIMULADO ENTRE IMPUGNANTE/JARDIM/TEC” (fl. 924).*

26. *Em fl. 275 a Com. Jardim esclarece que tinha relação com a Tec Imports e que os pagamentos eram feitos por ela, utilizando cheques da Mega e também de terceiros.*

27. O fato de a Com. Jardim utilizar cheque do impugnante para pagamento da Tec não leva à conclusão de que a operação era realizada diretamente pela Mega.

28. Mesmo raciocínio se aplica a eventual e excepcional transferência financeira à Tec, por solicitação da Com. Jardim. Não é prova cabal de operação fraudulenta e simulação.

29. O fato da Mega possuir autorização do Ibama para comercializar as mercadorias adquiridas da Com. Jardim não leva à conclusão de que importaria por meio da Tec. Por revender no mercado interno, obteve autorização. Não há nexos de causalidade para levar às conclusões da fiscalização.

30. Eventual fragilidade financeira da Com. Jardim foge à alçada do impugnante e não traz qualquer prova ou indício de ligação entre Mega e Tec Imports.

31. Quanto à margem de lucro, mais baixa na venda para o impugnante, não é prova suficiente de ligação entre Mega e Tec. Não há legislação que impeça a COMERCIAL JARDIM ter lucro um pouco menor, mas, talvez, ganhar em volumes com a conquista de diversos clientes.

32. A fiscalização alega que normalmente as mercadorias não ficavam em estoque da JARDIM e em pouco tempo eram vendidas e encaminhadas ao impugnante. Trata-se de indício frágil. Certamente, a COMERCIAL JARDIM já procurava os interessados em suas mercadorias a fim de vender no mercado interno, antes de chegar no porto. Trata-se de medida de eficiência e sem impedimento legal.

33. O ônus da prova neste caso concreto exigia muito mais do que simples e frágeis indícios, claramente subjetivos e sem previsão legal, na tentativa de desqualificar a COMERCIAL JARDIM, mas provas cabais e contundentes de que estabelecesse um forte vínculo entre MEGA e TEC IMPORTS. Isto inexistiu nestes autos, seja com provas, seja na fundamentação fática e jurídica do termo de verificação fiscal.

34. Pela fragilidade dos indícios apontados e a defesa apresentada, há dúvida razoável, que deve aproveitar ao acusado, sendo de rigor o julgamento de improcedência do auto de infração. Cita julgado (fl. 926).

35. Houve encerramento do procedimento com imposição de multa isolada de forma abrupta e equivocada. Somente na última intimação foi solicitada, em curto prazo, a entrega de diversas mercadorias, sem qualquer fundamentação.

36. O impugnante solicitou prazo e agendou a entrega das mercadorias, mediante fax, no dia 29/06, para o dia 5/7/2011, 14h.

37. Após o agendamento, a fiscalização, sem qualquer nova intimação, converteu indevidamente a pena de perdimento em multa. É improcedente a conversão, cita artigo 23, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

38. Somente se pode converter pena de perdimento em multa quando houver a comprovação pelo Fisco de que a mercadoria não foi localizada ou tiver sido consumida ou revendida.

39. A fiscalização somente solicitou a entrega na última intimação e, apesar dos elementos acima descritos, nem mesmo realizou uma nova intimação no sentido de que a ausência causaria a presunção de revenda ou consumo da mercadoria. Nada fez, preferindo desde logo utilizar-se da conversão.

40. Caso se entenda necessária a conversão em pena de perdimento, a impugnante aguarda diligência ou determinação no sentido de apresentar as mercadorias objeto da sanção imposta.

41. A multa ofende os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e proibição do confisco. Cita decisão do Supremo Tribunal Federal.

42. Tais violações são evidentes pela ausência de efetivo dano ao erário. Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça.

43. Em face do caráter confiscatório, a multa deve ser reduzida para 20%, conforme artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

44. É impossível incidir juros sobre a multa. Não há previsão legal. Cita a lei 9.430/1996 e julgados.

45. Requer seja julgada procedente a impugnação e, se necessário, juntada de provas.

Recebida a impugnação pela repartição 'a quo', os autos foram encaminhados a esta Delegacia de Julgamento (DRJ) e distribuídos ao relator."

Em sua decisão, a DRJ-SPII entendeu por bem manter totalmente o lançamento através do acórdão nº 17-54.416, de 06 de outubro de 2011, conforme ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Exercício: 2007, 2008, 2009

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Ocultado o real adquirente, mediante prestação de informação falsa nas DI, segundo a qual terceiro seria o “adquirente” das mercadorias importadas, acolhe-se a infração imputada (DL 1.455/1976, artigo 23, V).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Inconformada com tal decisão, a Recorrente apresentou o presente recurso voluntário com o objetivo de reformá-la, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

- a) Como preliminar, alega nulidade do lançamento por cerceamento de defesa e consequente violação ao contraditório e ao devido processo legal, alegando que no auto de infração não constou quais seriam os produtos autuados, a fim de não permitir a exata dimensão dos casos a serem defendidos;
- b) No mérito, entende a Recorrente que caberia ao Fisco o dever de provar eventual conduta de simulação ou fraude que acarrete dano ao Erário, não podendo valer-se de meras presunções para sustentar o lançamento;
- c) Alega que não praticou operações de comércio exterior, adquirindo no mercado interno mercadorias revendidas por sua parceira Comercial Jardim, não tendo qualquer relação com a *trading company* contratada por sua parceira comercial, inexistindo nos autos prova que vincule diretamente suas operações às da importadora;
- d) Aponta falta de diligência ou oitiva da TEC Import, importadora que operava em favor da Comercial Jardim;
- e) Aduz que a diferença entre a margem da TEC Import e da Recorrente não autoriza a conclusão de que há vínculo entre as empresas e que o fato de a Comercial Jardim não manter em estoque as mercadorias, remetendo-as imediatamente aos compradores, decorre de eficiência logística desta empresa;
- f) Afirma que prevalece no Direito a presunção de boa-fé do contribuinte;
- g) Invoca os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, argumentando ainda que não há efetivo dano ao Erário, requerendo ao fim redução da multa aplicada;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, assim, dele conheço.

Em que pese o labor da autoridade tributária em bem demonstrar os fatos que a levaram a erigir a presunção de que ocorreu operação de importação por conta e ordem de terceiros, notadamente, a capacidade econômica das empresas, que mediante cruzamento entre

a receita bruta, movimentação financeira e patrimônio líquido da Recorrente (fls.21 e 22) e de sua parceira comercial (fls.12 a 16), revelou atípico fluxo de recursos entre as empresas, indicando que as importações foram especialmente financiadas pelo elo terminal da cadeia comercial, verifico que a operação descaracterizada por aquela autoridade teve a participação de mais de um sujeito, como é inerente à operação de importação por conta e ordem de terceiro, embora se tenha colhido apenas o elo terminal da cadeia comercial como responsável pelas infrações.

A cadeia comercial em apreço foi formada pela importadora Tec Imports, responsável pela nacionalização das mercadorias, contratada da revendedora das mercadorias importadas, a Comercial Jardim, que, por sua vez, às revendia à autuada, a Mega do Brasil. Certas operações também ocorreram sem a participação da revendedora, figurando na relação comercial, portanto, apenas a importadora e a adquirente das mercadorias. Adicionalmente, observo que as referidas importações foram qualificadas pelas empresas como importações por encomenda.

Compulsando os autos, noto ainda que a autoridade tributária investigou a capacidade econômica e as relações entre a revendedora e a adquirente, todavia, não empregou o mesmo esmero ao examinar a capacidade econômica da importadora, elo essencial da cadeia comercial investigada.

Feitos em breves linhas os esclarecimentos sobre a operação que ensejou o lançamento, passo então à análise dos requisitos legais para a formulação do lançamento e para a composição do polo passivo.

Tenho entendido que, havendo concurso de terceiros para a prática de infração tributária, como ocorre nos casos de interposição fraudulenta, impõem-se sejam esses sujeitos todos incluídos no polo passivo da obrigação tributária pelo vínculo da solidariedade.

O artigo 124, I do Código Tributário Nacional assim determina:

“art.124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.”

É certo que a interposição fraudulenta não se instaura pela conduta exclusiva de apenas um sujeito, pressupondo, no mínimo, a presença do importador e do adquirente das mercadorias.

Da leitura do dispositivo supratranscrito, desde logo vislumbro a presença do *interesse comum* a que alude o Código, uma vez que na importação por conta e ordem de terceiros, o importador empresta seu nome ao despacho aduaneiro, figurando como mero mandatário do adquirente, que, por seu turno, a um só termo, assume as vestes de importador *de fato* e tomador dos serviços, suportando o ônus econômico da operação.

A importação por conta e ordem de terceiros, operação que o Fisco diz ter-se caracterizado, não se aperfeiçoa por exclusiva iniciativa do importador (*interposta pessoa*), sem que haja *ordem* do adquirente, verdadeiro destinatário dos bens importados. Dessa forma, verifico que a operação *in tela* não se concretiza sem a convergência de interesses do mandante

e do mandatário na nacionalização do bem importado, daí a caracterização do *interesse comum* a que alude o Código neste tipo de operação, instaurando-se *ex lege* o vínculo solidário entre os sujeitos, na forma do artigo 124, I do CTN.

Exaurindo a competência que lhe fora outorgada pelo artigo 124, I do CTN, o artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em harmonia com aquele diploma, determina que:

“Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (g.n.)”

Como ressaltado no relatório e preâmbulo do voto, a cadeia comercial analisada pela fiscalização envolve importadora TEC Imports, a revendedora Comercial Jardim e a destinatária final das mercadorias importadas, a Mega do Brasil (ora Recorrente).

Relata a autoridade tributária que a Comercial Jardim adquiriu da TEC Imports mercadorias com o fito de revendê-las à Recorrente (fls.6). Relata ainda que nos anos de 2007, 2008 e 2010 a Recorrente adquiriu as mesmas mercadorias adquiridas da Comercial Jardim diretamente da TEC Imports (fls.8). Conforme Tabela 6 de fls.76, onde são listadas as operações autuadas, vê-se que as declarações de importação objeto do auto de infração encobrem o período de junho de 2007 a abril de 2009. Dentre as operações autuadas, não é possível visualizar quais seriam aquelas praticadas diretamente pela Recorrente e quais seriam aquelas praticadas com a participação da revendedora.

Noto que apenas a Recorrente figurou no polo passivo da relação jurídica tributária.

Ora, diante da cristalina redação do artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37/66, que determina seja incluída no polo passivo o *adquirente* nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, indago se teria apenas a Recorrente assumido as vestes de *adquirente* – como imputado no auto de infração – ou também as teria assumido a revendedora? Sim, pois se a Lei impõe responsabilidade ao *adquirente*, nas operações entre revendedora e importadora, como relatado pela própria autoridade tributária, a *ordem* que desencadeou a importação só pode ter sido dada pela primeira. O numerário que se busca demonstrar antecipado também teria sido passado da revendedora à importadora, o que, *prima facie*, também indica que a importação teria ocorrido por *conta* desta, embora possa até ter se originado na Recorrente. Ora, nessa hipótese, tendo a importação ocorrido por *ordem* da revendedora (senão também por *conta* desta), não teria ela, portanto, figurado como *adquirente* na importação?

Seguindo a lógica da fiscalização, fazendo-se presente a importação por conta e ordem, não vejo como negar à revendedora a posição de *adquirente*.

Não assumiu a posição de *adquirente* apenas a Recorrente.

Assumi também a revendedora, quando adquiriu bens da importadora com o intuito de revendê-los.

Contudo, embora a própria autoridade assim relate sua constatação, incluiu apenas a Recorrente no polo passivo, quando, como visto, na importação por conta e ordem, a Lei determina seja incluído no polo passivo o *adquirente*.

Não obstante a inobservância dos comandos supracitados, também tenho entendido que, em situações tal como a que se afigura nos autos, em que há pluralidade de sujeitos e condutas, a responsabilidade tributária não se impõe apenas para a conveniência do Fisco de exigir a prestação que lhe é devida de mais de um sujeito, mas também, para que os demais sujeitos, aos quais foram imputadas as condutas, embora não autuados, tenham a mesma oportunidade de apresentar suas razões, aprimorando o contraditório no processo administrativo fiscal (razões essas que, porventura, podem aproveitar à própria Recorrente ou mesmo ao Fisco, na medida em que contraprovas das contrapartes podem confirmar ou infirmar a operação autuada).

Polarizar num só sujeito toda a infração, listando detalhes de condutas de sujeitos que, segundo a autoridade tributária, concorreram para a concretização do fato, sem os fazer integrar o polo passivo – quando a Lei assim determina ou oferece todos os recursos para tal – além de vulnerar a Lei, maculando o lançamento, não me parece a melhor expressão do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Corolário das normas que determinam os sujeitos que devem integrar o polo passivo da relação jurídica tributária em situações em que se verifique a pluralidade de sujeitos passivos, a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010 determina que:

“Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação”.

Ainda que se diga que a Portaria RFB nº 2.284/2010 não vigia ao tempo em que lavrado o auto de infração, o mesmo não se pode afirmar quanto ao comando contido no artigo 124, I do CTN ou mesmo quanto à aplicação do artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37/66, regras essas que determinam a inclusão de sujeitos que concorram para o mesmo fato tributário ou que figurem como *adquirente* das mercadorias importadas, respectivamente.

Sendo esse o comando que informa o critério subjetivo da regra matriz de incidência, cuja aplicação não poderia ter a autoridade fiscal prescindido no momento da lavratura do auto de infração, verifico que a eleição de apenas um dos sujeitos no polo passivo da relação jurídica tributária em detrimento dos demais implica em vulneração aos comandos

contidos nos artigos 124, I do CTN e 95, V do Decreto-Lei nº 37/66, este último, para as operações em que a revendedora figurou como *adquirente*.

Se a Lei determina a inclusão de mais de um sujeito no polo passivo, por terem concorrido na conduta que deu azo ao lançamento, *não pode a autoridade tributária substituir a vontade da Lei à sua*, elegendo o sujeito que melhor lhe aprouver, segundo critérios de conveniência e oportunidade.

Analisando os conceitos de "vício formal" e "vício material" trazidos pelo magistrado federal Leandro Paulsen, tem-se que vício formal é aquele atinente "*ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário*". Em contraposição, "*vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei*" ("Direito Tributário — Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência". 9ª ed., p. 1,112).

Diante deste cenário não se pode afirmar que o vício identificado nos presentes autos tenha caráter de vício meramente formal. O erro na identificação do sujeito passivo não diz respeito à mera inobservância de procedimento e/ou documento que formalizou o crédito tributário, mas sim, à própria relação jurídica tributária.

Vale lembrar o que já decidiu este Conselho sobre o erro na identificação do sujeito passivo:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VICIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto, no art. 173, II, do CTN."

(1º CC - 8ª Câmara - Recurso n 143.020 - Relator: Nelson Lóssó Filho - Sessão de 23/02/2005).

A questão atinente à correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária diz respeito à legitimidade passiva desta relação, o que afasta, assim, a alegação de mera mácula de cunho formal, eis que concernente à própria observância do 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 dispositivo acima transcrito cuida da própria conceituação do lançamento tributário, que deve ser decorrente da valoração jurídica do fato tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. A não observância do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, traduz erro de natureza substancial e enseja a nulidade do auto de infração.

Em recente votação nesta 3ª Turma, acompanhei, apesar de vencido, o acórdão nº 07-23.070, de 11 de fevereiro de 2011 da DRJ/FNS nos autos do processo administrativo fiscal (PAF) nº 12466.002345/2005-75 que determinou a anulação de auto de infração em que se deixou de arrolar todos os sujeitos no polo passivo da relação jurídica tributária, por considerar tal falta *vício formal*. O referido acórdão foi assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/07/2005 a 30/03/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA. FALTA DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES. PLURALIDADE DE FATOS E DE SUJEITOS PASSIVOS. AUTO DE INFRAÇÃO ÚNICO. IMPOSSIBILIDADE DE FRACIONAMENTO DO CRÉDITO EM EVENTUAL COBRANÇA EXECUTIVA. VÍCIO FORMAL.

É nulo o auto de infração que deixa de qualificar como responsáveis pela satisfação da exigência, nele veiculada, todas as pessoas que foram identificadas como praticantes da infração ou que dela se beneficiaram, respeitada a unicidade, que sempre deve existir, entre a sujeição passiva e o fato gerador da exigência.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Exonerado.”

Em que pese a posição adotada por ocasião daquele julgamento, revendo tal entendimento e harmonizando-o ao voto que proferi e fora acolhido por esta Turma, plasmado no acórdão nº 3202-000.443, de 14 de fevereiro de 2012 (Recorrente: RCM SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANSPORTE AÉREO LTDA), cujas razões de decidir são aqui adotadas, tenho que a falta de inclusão de sujeito que, por força de Lei, deveria compor o polo passivo da relação jurídica tributária, não implica propriamente em *vício formal*, mas sim, em *vício material*, por ser a sujeição passiva critério que informa a própria formação do lançamento, como definido pelo artigo 142 do CTN (“...*identificar o sujeito passivo e,...*”).

Por todo exposto, diante de se ter vulnerado os comandos dos artigos 124, I do CTN e 95, V do Decreto-Lei nº 37/66 na eleição dos sujeitos passivos, tenho que o lançamento em apreço não pode prosperar por pender sobre ele a mácula do vício material, devendo ser anulado.

Por conseguinte, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, reformando a decisão da DRJ/SPII para anular o auto de infração frente à existência de *vício material* na formação do polo passivo.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Entendo não ter havido qualquer vício de natureza formal, ou mesmo material, no lançamento.

O fato é que este foi direcionado ao contribuinte – aquele que promoveu a importação das mercadorias. A responsabilidade tributária do devedor solidário serve, é fato, para emprestar maior garantia ao crédito tributário, mas a sua não indicação, em termo específico, não prejudica a higidez do ato administrativo.

Idêntica situação ocorre naqueles confeccionados a partir da constatação de que valores de receita foram omitidos do Fisco, quando a fiscalização, embora tenha recorrido, com fundamento em provas cabais, sobre a conduta do sócio que infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto da pessoa jurídica, deixe de nomeá-lo responsável tributário pelo crédito lançado, em que pese a autorização legal conferida pelo art. 135 do CTN, que, como cediço, destina-se a ampliar a sujeição passiva pela dívida tributária.

Apesar de não contaminado o lançamento, a falta de indicação do responsável solidário não impede que a sua responsabilização possa vir a ser proposta, pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em sede de execução fiscal, quando, então, se admitida a indicação pelo Poder Judiciário, lhe será aberta a possibilidade de defender-se nos embargos à execução.

A ocultação do real adquirente das mercadorias importadas é matéria já bem delineada, porque devidamente comprovada nos autos, tanto pelo voto condutor do acórdão proferido pela DRJ, quanto pelo voto que restou vencido no presente julgamento.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

CÓPIA