



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10494.000659/2008-71
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.620 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2024
Recorrentes ANDRÉ D TECNOLOGIA E SERVIÇOS EPP LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 06/05/2004 a 27/04/2007

SUJEIÇÃO PASSIVA. COAUTORES.

Quando demonstrado que todos os partícipes da operação de importação tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, é lícito o lançamento em nome de todos, na qualidade de coautores da infração

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos em face do Acórdão nº 3401-005.081, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 06/05/2004 a 27/04/2007

SUBFATURAMENTO. EXIGÊNCIA DAS DIFERENÇAS DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO E DE MULTA. PROVA DOCUMENTAL SUFICIENTE PARA CONSTATAR O PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO EM APENAS PARTE DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO AUTUADAS.

Sendo suficientes as provas coletadas pela fiscalização para configurar subfaturamento e constatar o preço efetivamente praticado em parte das declarações de importação autuadas (40 DI), deve ser mantida a autuação em relação a tais DI, e em relação a mercadorias idênticas àquelas nelas declaradas, e constantes em outras declarações autuadas.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial acerca da matéria “Aplicabilidade da multa de 100% prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64. Apresentou como paradigma o Acórdão nº 3301-002.60.

O recurso teve seguimento e o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

O Sujeito Passivo interpôs recurso especial, onde alegou divergências jurisprudenciais referentes a dois capítulos da decisão recorrida: 1) erro na identificação dos sujeitos passivos no lançamento (3302-002.739); e 2) ausência de prova do subfaturamento em relação a 132 DI's (3401-005.081).

O recurso teve seguimento apenas quanto ao primeiro capítulo. O sujeito passivo interpôs agravo, o qual foi rejeitado, mantendo a decisão agravada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

Este é o brevíssimo relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. A matéria foi prequestionada e a divergência encontra-se bem definida, nos termos do despacho de admissibilidade.

Não obstante, o sujeito passivo, em contrarrazões, alega que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, pois teria não enfrentado as duas razões de decidir postas na decisão recorrida que levaram ao afastamento da aplicação da multa do art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964.

Asseverou que o voto condutor da decisão recorrida teve como base dois fundamentos distintos e autônomos, a saber: 1) em razão da impossibilidade de aplicação cumulativa com a multa do controle aduaneiro pela prática de subfaturamento; 2) em função do princípio da especialidade.

Primeiro ponto a destacar que o voto condutor sobre o afastamento da multa prevista no do art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964, foi do próprio relator e não do conselheiro Trevisan, como se pode notar pela transcrição abaixo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam, os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, em março de 2018, para reconhecer a intempestividade da peça recursal apresentada por "Granzotto" e a inexistência de nulidade em relação à sujeição passiva; (b) por unanimidade de votos, para (b1) manter a autuação em relação às 40 DI para as quais foi encontrada fatura diversa para a mesma operação, acrescidas da multa de ofício majorada (150%) e da multa por subfaturamento (100% da diferença); e (b2) afastar a autuação na parcela em que a valoração é efetuada tendo em conta percentuais de subfaturamento em relação à DI ou ao fornecedor; (c) por maioria de votos, para afastar a multa "regulamentar" (100% do valor comercial), e para afastar a autuação no que se refere a mercadorias similares, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que mantinha a autuação em relação a mercadorias similares, assim como a multa "regulamentar" para as 40 DI, e mercadorias idênticas e similares; e (d) por voto de qualidade, para manter a autuação para as mercadorias idênticas às DI paradigma adotadas, acrescidas da multa de ofício majorada (150%) e da multa por subfaturamento (100% da diferença), vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

O relator afastou a multa pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa referente ao controle administrativo do Imposto de Importação e da multa regulamentar do IPI. Exatamente como solicitou o sujeito passivo em seus recursos administrativos.

O conselheiro Trevisan apenas fez um comentário *obter dictum*, pois não cabia a ele redigir o voto sobre essa matéria. Mesmo assim, não vejo nos dizeres do conselheiro Trevisan qualquer trecho que determine dois fundamentos autônomos e suficientes para afastar a aplicação da multa regulamentar do IPI.

A segunda multa, comumente apelidada de “multa do IPI” (por estar prevista na lei do imposto), ou “multa regulamentar”, foi, a nosso ver, corretamente afastada pelo relator com base na especialidade, por existir multa mais específica tanto para o subfaturamento (aplicada nos autos) quanto para a ocultação do real adquirente (conduta cogitada no presente processo, mas não apenada com a multa imputada especificamente a tal conduta pela legislação aduaneira). O artigo 690, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro atual (Decreto 6.759/2009) veio a endossar tal entendimento.

Por derradeiro, ao analisar os ditos “fundamentos distintos”, verifica-se que na verdade é apenas um, qual seja: a impossibilidade de aplicação concomitante da multa regulamentar com as de controle aduaneiro.

Sendo assim, afasto as alegações do sujeito passivo e conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

O cerne da questão é a possibilidade da aplicação, concomitantemente, da multa do art. 83, I da Lei nº 4.502/1964 e das demais multas aduaneiras, conforme despacho de admissibilidade.

Enquanto o acórdão recorrido decidiu expressamente que a multa prevista no art. 83, I da Lei nº 4.502/1964 não conviveria com as demais multas “aduanas”, por conta da “sobreposição” e da especificidade das demais capitulações, o paradigma concluiu que a entrega a consumo de mercadoria importada fraudulentamente representaria uma infração autônoma, punível com a já mencionada multa “regulamentar”.

Essa questão da prevalência de norma especial sobre norma de caráter geral em função do princípio da especialidade, foi enfrentada na sessão do mês de junho/2023, no processo nº 10611.003272/2008-92, no qual votei no mesmo sentido do relator. Diante disso, peço *vênia* para utilizar as razões de decidir lá postas como se minhas fossem, *mutatis mutandis*, para fundamentar a decisão, *verbis*:

A controvérsia resume-se à questão de saber se a multa aplicada no caso concreto, no qual se constatou a prática de interposição fraudulenta na importação, deve ser aquela prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, ou aquela outra enunciada no art. 83, I da Lei nº. 4.502/64: enquanto as instâncias inferiores resolveram afastar a autuação, sustentando que a penalidade aplicável é a prevista no referido decreto-lei, a Fazenda Nacional defende, em seu recurso, pela aplicação da sanção enunciada na Lei nº. 4.502/64, afirmando, assim, a validade da autuação.

Com relação a tal questão, entendo que o acórdão recorrido tratou de forma correta a matéria. A seguir, transcrevo os precisos fundamentos consignados em seu voto condutor, os quais adoto como razões de decidir no presente recurso:

Retomando o já relatado, o contribuinte, Casa Amaro, foi autuado nos termos do art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 1964:

“Art. 83. Incorrem em multa de igual 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 nêles permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;”

Entretanto, em Relatório Fiscal, com objetivo específico de verificação da existência de interposição fraudulenta na importação, constatou a ocultação do real adquirente das mercadorias e, conseqüentemente configurado o dano ao erário nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

“Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: [...] V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§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)

§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observado o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).”

Para melhor entendimento da fiscalização realizada, transcrevem-se abaixo alguns trechos do Relatório Fiscal:

“A Ação Fiscal determinada no MPF-F foi desenvolvida com o objetivo de verificar a prática de infrações relacionadas a operações de importação de mercadorias para terceiros, com vistas a identificar a possível ocorrência da prática de ocultação do verdadeiro importador, em relação às importações registradas pela Casa Amaro nos períodos-base de janeiro de 2005 a janeiro de 2007.

[..]

Quando da ocultação do verdadeiro importador, caso concreto em tela, temos que a importadora de direito, a Casa Amaro, não corresponde à importadora de fato, clientes da Casa Amaro, esta permanece recôndita aos olhos da administração aduaneira. Uma vez identificados os reais adquirentes das mercadorias importadas, compete à autoridade aduaneira aplicar a pena de perdimento, ou sua conversão em multa, às mercadorias importadas de forma irregular.

[...]

Neste caso, qual a vantagem do real importador, oculto sobre o manto de sua interposta? Interposta esta como demonstrado, papel assumido pela Casa Amaro.

[...]

De fato a importação de pneus usados é uma atividade que depende da obtenção da licença para se importar tais bens, tal licença não é de competência da RFB dar ou não, apenas de fiscalizar sua obtenção por parte do importador, em sede de despacho de importação. No caso específico da importação de pneus usados, o órgão anuente e competente para conceder a licença de importação é o IBAMA, ocorre ainda que, no Brasil, está proibida a importação de pneus usados.

[...]

Ocorre que a Casa Amaro no período fiscalizado era detentora de uma decisão judicial favorável, documento 2, ao seu pleito de importar pneus usados que constrangia o IBAMA a lhe fornecer as licenças de importação solicitadas.

Tal fato permitiu à Casa Amaro incrementar seus negócios, importando para quem não possuía igual decisão judicial. Tal vantagem permitiu à Casa Amaro promover a importação de pneus usados para diversos clientes, não detentores de semelhante decisão judicial contra o IBAMA.

Importante atentar para o fato de que a decisão judicial menciona a permissão ou autorização de importar pneus usados com o fim de serem utilizados no processo industrial de remoldagem promovido pela Casa Amaro. Conforme adiante, fica cristalino o fato de que apenas uma ínfima parte dos pneus importados pela Casa Amaro foi de fato utilizado em seu processo industrial de remoldagem de pneus. A esmagadora maioria dos pneus importados sequer transitou fisicamente pelo estabelecimento da Casa Amaro, sendo diretamente despachada do local de desembarço para o real adquirente.

[...]

Outro ponto contornado pelos verdadeiros importadores ao usarem a Casa Amaro para promover suas importações é a necessidade de seu cadastramento no RADAR, sistema de controle da RFB.

[...]

Por fim conforme abordado em tópico específico, a ocultação do verdadeiro importador permite a quebra prematura da cadeia de recolhimento do IPI, fato típico de lesão ao erário.

[...]

INFRAÇÕES APURADAS E PENALIDADES APLICÁVEIS OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR

Do Decreto Lei 1455/76

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

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a

interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§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)

Da Lei 4502/64

Art. 83. Incorrem em multa de igual 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 nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

[...]

O legislador considerou como dano ao Erário a importação mediante a fraude de interposição ou ocultação do verdadeiro sujeito passivo. No caso presente estamos diante de uma série de operações de importação que ocultaram o verdadeiro importador.

Tal fato fulmina de irregularidade tais importações, são irregulares por que descumpriram as normas de importação por conta e ordem, são ainda eivadas de fraude, pois dolosamente mascaram a identidade do verdadeiro importador.

As importações já ocorreram, importações de bens destinados claramente a consumo, daí a esterilidade da aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas, dado a impossibilidade real de apreensão do que foi importado.

[...]

Da análise legislação aplicável ao caso concreto entendemos que o previsto na legislação de regência do IPI aplica-se de forma precisa e mais sólida ao caso, visto que não houve simples entrega a consumo por parte do importador interposto das mercadorias importadas, mas a simulação de operação mercantil em que figurava na condição de contribuinte equiparado do IPI.

A simulação da operação mercantil, com vistas a permitir o tranquilo trânsito das mercadorias do local de seu desembarço para as dependências do real importador autoriza a aplicação da pena de multa prevista na Lei 4502/64. De fato, a aplicação da legislação de regência do IPI, tributo este que teve sua cadeia de incidência vilipendiada, se mostra mais adequada, pois pune a importação irregular e a simulação de circulação econômica dos bens importados.

Assim não fosse a conduta simulada pelos envolvidos ficaria impune, ou punida de forma mais branda, apenas pelo valor aduaneiro das importações, e não pelo valor das mercadorias, consignado em documentos fiscal de lavra do próprio importador interposto. Afasta-se portanto a aplicação do instituto da conversão do perdimento em multa, pois não há aplicação de pena de perdimento ao caso e sim aplicação de multa no valor expresso em nota fiscal semelhante, adequando-se perfeitamente os fatos ao que prescreve o caput do art. 83 da Lei 4502.”

Como se extrai do texto transcrito, a autoridade fiscal conclui pela existência da prática de interposição fraudulenta na importação, infração aduaneira com pena específica prevista no art. 23 do Decreto-

Lei nº 1.455/76, mas aplicou a multa do IPI relacionada no art. 83, I da Lei nº 4.502/64.

No entendimento exposto, a conduta simulada do contribuinte ficaria impune ou punida de forma mais branda, apenas pelo valor aduaneiro das importações, se aplicada a conversão da pena de perdimento, portanto, seria mais sólida e precisa a multa prevista na legislação do IPI, especialmente diante da “quebra de cadeia do imposto”.

Em análise aos fatos e legislação expostos, entendo por precisa a decisão de primeira instância de anular o lançamento efetuado por vício material, como passo a explicar.

De início, relevante uma análise temporal da legislação ora em discussão.

A Lei nº 4502, de 1964, previu genericamente multa regulamentar do IPI, destinada a punir contribuintes que entregassem a consumo, ou consumissem produto de procedência estrangeira (i) introduzido clandestinamente no País ou (ii) importado irregular ou fraudulentamente ou (iii) que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal.

O texto normativo não faz menção direta à importação realizada mediante ocultação de terceiros ou ao termo interposição fraudulenta. Nem poderia, visto que a matéria foi especificamente tratada somente anos após, em 2002, pela Lei nº 10.637/02 (resultado da conversão da Medida Provisória nº 66/2002).

Interessante nesse aspecto a abordagem histórica realizada no Acórdão nº 3201-00.974:

“Deve-se esclarecer que, em 30 de dezembro de 1968, momento da veiculação do atual art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (redação dada pelo Decreto-Lei nº 400/68), as operações de importação que poderiam ser tidas por clandestinas, irregulares ou fraudulentas e, por isso, comporiam o elemento do tipo penal em questão eram aquelas que, fundamentalmente, se referiam à utilização de documento falso ou, nas palavras do então Ministro da Fazenda, Dr. Antonio Delfim Netto, contidas na exposição de motivos do aludido Decreto-Lei, “notas frias”. Não se falava, naquela época, por óbvio, em interposição fraudulenta de terceiros, tampouco em multa para essa modalidade de ilícito.”

A partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, o Decreto-Lei nº 1.455/64 passou a prever expressamente a existência de dano ao erário para importações ou exportações realizadas mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Percebe-se, a partir desse momento, a existência de duas normas distintas tratando de penalizar condutas relacionadas a fraudes na importação, devendo ser analisada a correta aplicação das normas, inclusive quanto a possibilidade de cumulação das penas.

De pronto, percebe-se, pelo Princípio da Especialidade, que a pena de perdimento, incluída no DL nº 1.455/64 pela Lei nº 10.637/02, é claramente específica em relação à legislação do IPI, que trata genericamente de fraudes ou irregularidades ocorridas na importação.

Cabe destacar que não cabe ao agente público, aplicador da norma, decidir por essa ou aquela lei em virtude de critérios subjetivos, buscando inclusive a majoração da exigência fiscal. O conflito de normas aparentemente existente no ordenamento jurídico brasileiro é, e sempre foi, solucionado mediante utilização de critérios técnicos que busquem a correta aplicação da legislação ao caso concreto.

Dessa forma, entendo que deveria a autoridade administrativa, posto que analisando período posterior à publicação da MP nº 66/2002, aplicar a pena de perdimento (ou sua conversão), em virtude de expressamente constatar em sua fiscalização a ocorrência de interposição fraudulenta de terceiro na realização da importação, conduta esta com penalidade específica prevista no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/64.

Ainda, necessário mencionar a impossibilidade de aplicação cumulativa das multas previstas nos dispositivos em estudo. Primeiro, porque se estaria penalizando de maneira repetida a mesma conduta, segundo, e por último, por previsão expressa no Regulamento Aduaneiro vigente à época, como se transcreve abaixo:

“Decreto nº 4.543, de 2002:

Art. 631. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor 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 no Siscomex, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, I, e Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A multa referida no caput não será exigida quando já tenha sido aplicada a pena de perdimento do bem, caso em que será procedida à conversão de que trata o §1º do art. 632.”

A aplicação da especialidade como solução do aparente conflito de normas se mostra ainda mais cristalino quando analisada a atual redação do Regulamento Aduaneiro, que passou a prever a inaplicabilidade da pena prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 quando houver tipificação mais específica:

“Decreto nº 6.759/2009:

Art. 704. em 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 nesse Decreto.”

(destacou-se)

Nesse sentido se expressou de maneira clara e precisa o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

“Acórdão nº 3401-003.200

Sessão de 23 de agosto de 2016

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83, I, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART.

1o. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1o E 3o DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

[...]

95. A aplicação da multa regulamentar proporcional ao valor comercial das mercadorias importadas irregular e fraudulentamente, de acordo com o relatório de descrição dos fatos e enquadramentos legais do auto de infração, foi aplicada em decorrência de a contribuinte entregar a consumo produtos de procedência estrangeira, importados por terceiros por sua conta e ordem, de forma fraudulenta, já que ocultada, pelos importadores interpostos, a sua condição de real importadora e adquirente quando dos procedimentos aduaneiros para ingresso das mercadorias em território nacional.

96. Desta feita, restaria configurada, no caso vertente, o dano ao erário, na forma tipificada pelo inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, com as alterações da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 12.350/2010 [...]

[...]

98. Assim, diante de penalidade específica, afasta-se a implicação sancionatória geral, sobremaneira diante de determinação expressa, como é o caso do parágrafo único do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009: ao passar ao largo de tal desígnio normativo, deve a acusação fiscal ser afastada.”

(destacou-se)

Esta decisão inclusive foi objeto de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, julgado no Acórdão nº 9303-009.778, que no mérito, por unanimidade, expressou não merecerem reparos o acórdão recorrido:

“Acórdão nº 9303-009.778

Sessão de 12 de novembro de 2019

Relatora: Érika Costa Camargos Autran

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83,1, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1o. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1o E 3o DO DECRETO-LEI Nº 1.455 1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

[...]

Esclareço que o fundamento que levou os conselheiros me acompanharam pelas conclusões foram pela questão da especificidade da multa, ou seja, existindo penalidade específica, no caso a pena de perdimento. resta afastada a aplicação da multa regulamentar do art. 490. inciso I, do Decreto nº 4.544/02. nos termos das disposições contidas no art. 690, parágrafo único do Decreto nº 6.759/2009.”

Desta forma, há que se concordar com a decisão do colegiado de primeira instância pela nulidade material do Auto de Infração por erro na fundamentação legal, requisito essencial ao lançamento realizado, conforme previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Pelo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Com base no princípio da especialidade, entendo que não se aplica a multa prevista no inciso I, do art. 83, da Lei nº 4.502/64.

Ex positis, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e nego provimento.

Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. A matéria foi prequestionada e a divergência encontra-se bem definida, nos termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

A divergência suscitada pelo sujeito passivo se refere a identificação dos sujeitos na autuação fiscal.

O acórdão recorrido, diante da arguição em recurso voluntário, fls. 3.573/3.687 quanto à suposta nulidade em virtude da referida qualificação dos sujeitos passivos na autuação em desconformidade com o estabelecido na legislação de regência, refutou a argumentação da Recorrente, mantendo a decisão recorrida, visto que entendeu que estando presente pela prova dos autos a situação prevista no inciso I, do artigo 124, inexistente "benefício de ordem" entre importador e terceiro, por força do parágrafo único do citado dispositivo legal.

O acórdão paradigma, em situação similar, diante do recurso de ofício que acolheu a nulidade suscitada na impugnação quanto ao erro na identificação do sujeito passivo em autuação referente a importação por conta e ordem, negou provimento ao recurso de ofício, declarando a nulidade do lançamento, por vício formal, acolhendo os fundamentos da decisão recorrida, que, em síntese, refutam a tese da fiscalização de que uma vez demonstrado o interesse comum no fato apontado, seria irrelevante a forma pela qual os impugnantes foram incluídos no polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária traduzida pelo lançamento, por entender que a identificação correta do contribuinte e responsáveis, há de ser feita segundo os critérios definidos em lei. Assim referido acórdão paradigma, declarou nulo o lançamento, por vício formal, em vista da autoridade lançadora deixar de identificar corretamente contribuinte e responsáveis, conforme subsunção aos critérios definidos em lei.

No meu entendimento, o Acórdão nº 07-17960, de 30/10/2009, da DRJ de Florianópolis/SC, enfrentou o tema de forma didática e objetiva, de sorte utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar o capítulo recursal, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

No que se refere a sujeição passiva, a Securitech POA e a Granzotto, designados pela fiscalização como sujeitos passivos na presente exação, defendem sua exclusão pelas razões a seguir elencadas.

1. A Securitech POA defende que ocorreu erro de identificação do sujeito passivo, pois adquiriu as mercadorias no mercado interno e não praticou qualquer transgressão ou violação aos princípios que norteiam a importação por conta própria ou por ordem de terceiros.

2. A Granzotto, por seu turno, também defende sua exclusão do pólo passivo, pois entende que, se agiu por conta e ordem de terceiros, dentro dos limites das orientações que lhe eram repassadas, não pode ser responsabilizada pelos fatos de terceiros.

Assim, necessário se faz tecer algumas considerações sobre a sujeição passiva tributária. E de se registrar que a solidariedade que então se estabelece encontra previsão em instituto há muito contemplado no Código Tributário Nacional, no inciso I de seu art. 124, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Assim, para que a responsabilidade seja estabelecida, basta estar configurado o chamado interesse comum no fato.

A solidariedade de que se trata é espécie de sujeição passiva, assim positivada pela própria Lei, conforme se depreende do disposto no parágrafo único, inciso III, do artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 1, do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, que atribuiu responsabilidade solidária ao adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem.

Ao encontro desse entendimento veio a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cujo teor dos arts. 77 e 78, reproduzido mais adiante, reitera a solidariedade já firmada no CTN:

Art. 77 O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32 ...

Parágrafo único. É responsável solidário:

III - O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 78 O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

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."

Portanto, não se trata da responsabilidade solidária de terceiro que, mesmo sem revestir-se da condição de contribuinte, está obrigado ao pagamento do crédito tributário.

Trata-se de responsabilidade pela efetiva prática da infração apontada. Todos agiram em conjunto, todos se revestem da condição de infratores e, portanto, de sujeito passivo, devendo responder, conjunta e objetivamente, pelas decorrências tributárias de seus atos. O caso é de co-autoria, portanto, de co-responsabilidade.

No caso em espécie, é incontestável que a documentação obtida em razão do Mandado de Busca e Apreensão, MBA nº 70024553, nas dependências da Securitech Tecnologia em Segurança Ltda (Securitech POA) e Granzotto, Granzotto & Cia Ltda, demonstram que o real adquirente das mercadorias em tela era a empresa Securitech POA. Por conseguinte, o papel da importadora de direito, Granzotto, era de apenas registrar as DI's, promover os respectivos despachos, fechar o câmbio, faturar as mercadorias para a própria Securitech POA ou diretamente para os clientes desta e receber uma comissão pelos serviços prestados.

Nesse sentido, no caso presente, inversamente do alegado pelas impugnantes, o dolo não foi presumido, ao contrário, foi demonstrado pela autoridade fiscal aduaneira

através das provas acostadas aos autos, evidenciando a conduta adotada pela Securitech POA (autuada) e pela Granzotto (responsável solidário), de apresentar documentos com valores inexatos, objetivando obter vantagem em detrimento do fisco, subfaturando o preço das mercadorias importadas e reduzindo o pagamento dos tributos exigidos no registro das Declarações de Importação.

Desse modo, consideradas suas respectivas atuações, todos os partícipes da operação de importação tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária em causa, o que obriga ao lançamento em nome de todos, na qualidade de co-autores da infração.

Portanto, uma vez demonstrado o interesse comum no fato entre a Securitech POA e a responsável solidária Granzotto, correta está a inclusão no pólo passivo das mencionadas empresas.

Pelas razões acima exibidas, nego provimento ao capítulo recursal.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por conhecer dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo e, no mérito, nego provimento aos dois recursos.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho