MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10814.018215/96-72
Recurso nº	130.724 Voluntário
Matéria	TRÂNSITO ADUANEIRO
Acórdão nº	303-34.060
Sessão de	26 de fevereiro de 2007
Recorrente	SALAZAR C. DIAS & FILHOS LTDA.
Recorrida	DRJ/SÃO PAULO/SP

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 27/08/1996

Ementa: LEGITIMIDADE PASSIVA. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO DECADÊNCIA.

Afastadas as preliminares argüidas, bem como a prejudicial de decadência. Sobre a legitimidade passiva, é fato incontroverso que na data de concessão do regime especial de trânsito aduaneiro, bem como na data do despacho para o trânsito, o preposto, além de empregado, era agente credenciado pela empresa ora recorrente junto à SRF, gozava de mandato da representada para tais atividades, tendo atuado como seu representante em diversas situações nas quais se concedeu o mesmo regime especial. Ademais, a recorrente reconhece que tal mandato só foi cassado depois dos fatos e por conta deles. Sobre as pretensas razões de nulidade, ao contrário do que disse a recorrente, os autos de infração foram cientificados à sua Diretora de Finanças, conforme documentos acostados, e não se constatou nenhuma infração ao art.9º do PAF. Na linha doutrinária e jurisprudencial da instrumentalidade do processo, as defesas apresentadas nas duas instâncias administrativas revelam completo entendimento da acusação fiscal e demonstram o seu enfrentamento de forma integral, desfazendo qualquer suspeita de cerceamento ao direito de defesa no curso do presente processo. Obtida a concessão para o regime especial de trânsito aduaneiro com suspensão de tributos, não houve qualquer antecipação de pagamento, portanto,

a regra decadencial se encontra no art.173, I, do CTN e não houve a decadência.

TRÂNSITO ADUANEIRO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Nos termos da legislação, civil e tributária, a ora recorrente não tem como se esquivar de sua condição de mandante. No caso o mandatário, Sr. João Gouveia, não apenas era funcionário e preposto da ora recorrente, mas foi também especificamente credenciado como representante da empresa perante a SRF para o fim de providenciar a DTA, o desembaraço das mercadorias e a assunção de responsabilidade pelas obrigações tributárias, cambiais e outras, conforme consta do Termo de Responsabilidade.

AFASTAMENTO DAS MULTAS AGRAVADAS DE 150% LANÇADAS.

Descabe, no caso, a aplicação das multas agravadas, lançadas com relação ao I I e ao IPI-v, por ausência de comprovação de dolo da recorrente. Eliminadas as multas agravadas, desde o julgamento proferido na instância *a quo* é também descabido qualquer lançamento por parte da DRJ, à qual falece competência de lançar multa de ofício com suporte normativo distinto do verificado no instrumento de constituição das multas.

MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES.

A responsabilidade pela infração ao controle aduaneiro das importações, pelos elementos constantes destes autos pode ser pessoalmente imputado ao Sr. João Gouveia, que quanto a isto extrapolou os poderes emanados da procuração dada pelo representado, mas não pode ser imputado à ora recorrente, que quanto a ela não foi demonstrado nenhum dolo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de ilegitimidade passiva e de nulidade do auto de infração. Por unanimidade de votos, afastar a

prejudicial de decadência, sendo que os Conselheiros Marciel Eder Costa, Nanci Gama e Nilton Luiz Bartoli votaram pela conclusão. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar os lançamentos das multas de ofício e administrativa, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, que mantinha a multa administrativa, e Anelise Daudt Prieto, que negava provimento, nos termos do voto do relator.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

ZENALDO LOIBMAN

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Tarásio Campelo Borges e Sergio de Castro Neves.

Relatório

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio de Termo de Responsabilidade em garantia de tributos suspensos firmado pelo interessado na ocasião em que solicitou o Regime Especial de Trânsito Aduaneiro do Tipo 1, amparado pela DTA nº 029247-8, de 26.08.1996 (fls.16/17), tendo por origem a Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo – ALF/AISP/GRU, e como destino, a Unidade Alfandegada de Zona Secundária Multiterminais jurisdicionada à Inspetoria da Receita Federal em São Paulo – IRF/SP.

Para a comprovação da operação de trânsito aduaneiro foi entregue à repartição de origem a 7ª via da DTA, denominada "torna-guia", mas a fiscalização verificou que as mercadorias acobertadas pela DTA referida não deram entrada na unidade alfandegada de destino e, segundo informações prestadas pelo Gerente Regional daquele DAP, os carimbos e assinaturas apostas na torna-guia, nos campos destinados a atestar o recebimento da carga, eram falsos. Informa-se que o beneficiário do regime era também o transportador nessa operação.

A execução do Termo de Responsabilidade (fls.20) se deu inicialmente com observância do rito sumário conforme previsto na IN SRF 58/80. Visando afastar as exigências, a defendente apresentou defesa prévia (fls.23/37), a qual foi integralmente rejeitada pela autoridade preparadora (fls.74/76).

A interessada argüiu sobre a observância do rito atinente ao PAF para a exigência de crédito tributário, especialmente quanto à necessidade de lavratura de auto de infração bem como sobre a abertura de prazo para a impugnação ou pagamento, e demais garantias.

O Setor de Trânsito Aduaneiro da ALF/AISP/GRU considerou que o Termo de Responsabilidade correspondente ao trânsito aduaneiro, ao contrário do previsto na IN 84/98, não contêm dados da constituição do crédito tributário no próprio Termo, que os elementos constantes do despacho para trânsito apenas permitem posterior apuração do crédito tributário decorrente de descumprimento do regime, de forma que definiu que tais créditos devem ser exigidos com base no art.5º da IN 84/98. Em decorrência disso foi lavrado o auto de infração objeto deste processo, em consonância com o estabelecido na IN SRF 8/82 e RA.

No auto de infração são exigidos o Imposto de Importação (I I) e o IPI vinculado à importações (IPI-v) incidentes sobre as mercadorias importadas, e também as penalidades decorrentes da falta de pagamento, bem como a multa administrativa pelo descumprimento das normas relativas ao controle das importações, prevista no art.526, II, do RA.

Inconformado com a exigência, o transportador autuado ofereceu tempestiva impugnação, conforme termos constantes às fls. 99/113, resumida em 25 principais itens às fls.233/234 (no relatório da DRJ), que leio em sessão.

Pelo que requereu o acolhimento das preliminares argüidas em face da ilegitimidade passiva e a não observância dos corretos procedimentos relativos à constituição de crédito e lavratura do auto de infração; e caso se ultrapassem esses incidentes, que seja declarada a nulidade do auto de infração por decadência do direito de lançar no caso presente,

ou então, que seja exonerada a autuada do pagamento do principal, multas e da atualização monetária pela taxa SELIC.

A autoridade julgadora de primeira instância, DRJ/SPO II, por sua 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, declarou a procedência em parte do lançamento, para exonerar apenas parte das multas referentes ao I I e ao IPI-v, conforme consta do demonstrativo de fls.249. O texto integral da decisão recorrida se encontra às fls.230/249, cujas partes principais leio em sessão.

Não consta dos autos a data de ciência do contribuinte com relação à decisão da DRJ. Entretanto, o documento de fls.253 noticia que houve apresentação de recurso voluntário em 18.06.2003 acompanhado de arrolamento de bens feito com base na IN SRF 26/2001, que foi revogada pela IN SRF 264/2002, motivo pelo qual se intimou a empresa interessada a regularizar a documentação relativa ao arrolamento. Por fim, o despacho de fls.259 da ALF/AISP/GRU atesta que o recurso voluntário de fls. 192/251 foi apresentado tempestivamente, e o despacho de fls. 263 confirma a efetivação do arrolamento de bens em garantia recursal.

No recurso voluntário de fls. 192/251 o interessado apresenta as razões pelas quais entende que deve ser reformada a decisão de primeira instância, e que a seguir resumimos: (fls.195/208):

> *1. Preliminares. Conforme foi apontado na impugnação, a interessada não deu causa ao ato motivador da autuação, pelo que não lhe cabe qualquer responsabilidade, devendo ser desconstituídas as exigências tributárias e/ou sanções administrativas referentes a atos com os quais não se relacionou. Por outro lado, por meio do Inquérito Policial nº 1175/96 que tramita na Delegacia do Aeroporto para apurar crime de falsidade ideológica, tomou conhecimento de que um antigo funcionário seu, Sr. João Gouveia, agia fora dos poderes que lhe foram conferidos falsificando DTA's de forma grosseira,* ***porém sem qualquer conhecimento por parte da empresa*** *(grifo do recorrente).*
>
> *2. Por tal motivo foi demitido por justa causa, tendo essa demissão sido comunicada ao Delegado da Receita Federal com pedido de seu descredenciamento. Ressalta-se que o próprio autor do delito, em depoimento à Delegacia do Aeroporto, confessou ter agido de forma isolada e fora das atribuições outorgadas pela ora recorrente. De seu depoimento resulta a afirmação de que nas operações irregulares não foi contratado transporte com a empresa recorrente. Portanto, não houve participação desta recorrente, tendo em vista que para cada DTA-S emitida regularmente deve haver um transporte contratado com o beneficiário do regime.*
>
> *3. Esclarecida a autoria da conduta criminosa, por pessoas que agiram de forma lesiva ao erário e que foram devidamente indiciados no âmbito do inquérito policial, ficou também claro que os criminosos se utilizaram de DTA em nome da recorrente, porém utilizaram caminhões de terceiros para desviar as mercadorias para outro depósito.*

4. No relatório policial não se fez qualquer vinculação dos criminosos à ora recorrente, pelo contrário, restou claro que o nome da empresa foi usado de forma indevida pelos criminosos, e a empresa foi vítima de quadrilha que opera nos aeroportos, não podendo ser responsabilizada neste caso, posto que não teve nenhuma participação no crime ocorrido. Foi dito na impugnação que a empresa desconhecia por completo os atos motivadores do auto de infração, e quando deles tomou conhecimento tratou de afastar da empresa o responsável e também o descredenciou perante a SRF, comprovando sua severa atitude em relação a atos contrários ao direito.

5;. Lembra que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 95 do Dl 37/66 que se refere ao rol de responsáveis por atos infracionais. E corroboram com isto os arts. 128 e 134 do CTN, posto que somente pessoas vinculadas ao fato respondem pela obrigação.

6. Por sua vez os arts 135 e 137, do CTN, prevêem a responsabilidade pessoal do agente em caso de excesso do mandato, o que também exime a recorrente de qualquer responsabilidade.

7. Reitera-se que além de não participar de nenhum ato, a recorrente também não se responsabilizou como transportador. A decisão recorrida reconheceu que o transporte utilizado não era de propriedade da ora recorrente. Esta não assinou nenhum termo de responsabilidade e nem, muito menos, assumiu obrigação de quitar o tributo.

8. O dispositivo legal em que se fundamentou a exigência de tributo, baseado na solidariedade entre transportador e beneficiário, serve à recorrente para demonstrar a sua inaplicabilidade no presente caso, posto que a empresa em causa não foi o transportador, nem tampouco o beneficiário das mercadorias.

9. Assim foi demonstrada a ilegitimidade passiva da ora recorrente, tendo inclusive apontado o Sr. João Gouveia, identificado no inquérito policial, como responsável pelo ato correspondente ao fato gerador do tributo. Não procede a decisão recorrida ao afirmar que não se pode afastar da empresa a responsabilidade por atos praticados por seus funcionários, pois em todo desembaraço de trânsito deve haver vistoria das mercadorias e, no caso, se esta fosse adequadamente realizada, ter-se-ia identificado a grosseira falsificação da DTA, sobretudo pelo fato de que o veículo utilizado para o transporte não era de propriedade da recorrente. Neste ponto vale mencionar que a exigência de vistoria encontra previsão nos arts. 282 a 284 do RA/85. E se isto não bastasse, deve ser dito que em ato anterior a SRF poderia ter constatado as irregularidades, pois só deve conceder o trânsito aduaneiro depois de conferir as mercadorias e impor as cautelas fiscais necessárias que, dada a vênia, ao que tudo indica, não foram rigorosamente observadas (ver os arts. 264 a 269 do RA).

10. Sobre a nulidade do auto de infração. Primeiro, não consta a assinatura de ciência do auto de infração por parte do representante legal da empresa, e independentemente de a impugnação ter sido

apresentada tempestivamente, trata-se de vício formal que invalida o ato administrativo. Outro vício no auto, e que nem sequer foi apreciado na decisão recorrida, trata-se da abrangência na mesma autuação de três diferentes tributos, com fatos geradores distintos, alíquotas diferenciadas e períodos diversos, o que dificulta sobremaneira o entendimento da autuação. Com isso houve infração ao art. 9º do Decreto 70.235/72, e por conseqüência houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, pelo que deve ser reformulado o auto de infração de modo a facilitar o entendimento pelo autuado. Também não houve embasamento adequado, não há correlação dos artigos mencionados com a infração apontada e correspondente penalidade aplicável. De forma que o conjunto de defeitos apontados no auto de infração resulta em cerceamento ao direito de defesa, com violação também da irretroatividade e da anterioridade.

11. Se ultrapassadas as preliminares, quanto ao mérito também não assiste razão ao fisco. Reapresentadas as mesmas razões de contrariedade constantes da impugnação, para negar a responsabilidade tributária, bem como administrativa por parte da recorrente. A forma de apuração do débito e a arbitrária imposição de multa, majorando indevidamente o suposto débito tributário, caracteriza a nulidade da autuação. Mesmo que existisse a suposta irregularidade, esta não geraria nenhum prejuízo ao Estado que pudesse justificar a magnitude da multa autuada.

12. Não pode ser a incidência de juros da forma calculada, que não encontra amparo do nosso ordenamento jurídico, devendo ser recalculado à base de 1% ao mês. Juros superiores a 12% ao ano são vedados pelo art. 192 da CF. Por outro lado, a multa moratória guarda em relação aos juros compensatórios uma única distinção significativa, ou seja, embora ambos sejam indenização ao credor em razão de mora do devedor, a multa moratória é de aplicação não-cumulativa, enquanto o juro moratório admite cumulação mensal ou anual. Contudo há aqui que se destacar a sua principal semelhança, tanto os juros quanto a multa moratória, levando-se em conta a natureza\tributária, incidem sobre um mesmo fato gerador, dando ensejo a bis in idem. Com a dupla penalização da mora se incorre em anatocismo, com excesso de indenização ao credor. Ademais a capitalização de juros está proibida desde a Lei da Usura (Decreto 22.626/33).

13. A taxa SELIC não pode ser utilizada em cobrança de tributos por ofensa ao art. 192, §3º da CF. Traz em apoio aspectos doutrinários e jurisprudenciais conforme descreve às fls. 205/207.

Pelo exposto pede a admissão do recurso com suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e o acolhimento de seus argumentos para reformar a decisão recorrida.

O despacho de fls.263 atesta a formação de processo específico para arrolamento de bens e direitos em garantia recursal em razão do disposto no art. 4º da IN SRF 264/2002.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator

A matéria é da competência desta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso.

Sobre as preliminares argüidas. Primeiramente, a interessada alega que não deu causa ao ato motivador da autuação, pelo que não lhe caberia qualquer responsabilidade, devendo ser desconstituídas as exigências tributárias e/ou sanções administrativas referentes a atos com os quais não se relacionou, ou seja, acusa ilegitimidade passiva. Afirma que, por meio do Inquérito Policial nº 1175/96 que tramita na Delegacia do Aeroporto para apurar crime de falsidade ideológica, tomou conhecimento de que um antigo funcionário seu, Sr. João Gouveia, agia fora dos poderes que lhe foram conferidos falsificando DTA's de forma grosseira, sem qualquer conhecimento por parte da empresa, e que tão logo foi informada desses fatos demitiu o referido funcionário por justa causa.

Sobre essa primeira questão resta claro, a meu ver, a legitimidade passiva da ora recorrente.

A jurisprudência dos tribunais superiores quanto a este aspecto é tranqüila, e como paradigma, veja-se a ementa da decisão exarada no Resp nº 618.910-SP, Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 02.06.2005, 3ª Turma (Informativo nº 249):

> *"RESPONSABILIDADE CIVIL. EMPRESA. LEGITIMIDADE PASSIVA. PREPOSIÇÃO.*
>
> *A Turma entendeu que, para o reconhecimento do vínculo de preposição, basta que haja a relação d dependência, ou que a pessoa preste serviço sob interesse e comando de outrem, não necessitando um contrato típico de trabalho. Assim, presente a relação de preposição, a empresa é parte legítima passiva na ação indenizatória se o autor do ato lesivo for contratado para prestar-lhe serviço. Precedente citado: Resp 304.673-SP, DJ 11/3/2002, Resp 618.910-SP. ".*

É fato incontroverso neste processo que na data de concessão do regime especial de trânsito aduaneiro, solicitado por preposto regularmente credenciado, pela empresa ora recorrente junto à SRF, bem como na data do despacho para trânsito aduaneiro, o preposto gozava de mandato da representada para tais atividades, haja vista a sua atuação como representante da empresa em diversas situações de mercadorias às quais se concedeu o mesmo regime especial. Ademais, é a recorrente que informa que tal mandato só foi cassado depois dos fatos e por conta deles.

Contudo, a alegação de que o autor da conduta delituosa agiu fora das atribuições que a recorrente lhe havia outorgado não é capaz de afastar a legitimidade da representação da empresa perante a SRF para providências relativas à concessão e procedimento de trânsito aduaneiro, bem como para assumir em nome da representada o compromisso em relação aos tributos suspensos por decorrência do regime especial. Por outro lado, a caracterização da legitimidade passiva, por si só, não basta à caracterização da responsabilidade administrativa por infração, havendo que se examinar mais a fundo essa

questão na análise de mérito. Por tais motivos, proponho que se afaste a primeira preliminar de ilegitimidade passiva.

Sobre as argüições de nulidade do auto de infração. Primeiro, por supostamente não constar a assinatura de ciência do auto de infração por parte do representante legal da empresa, independentemente de a impugnação ter sido apresentada tempestivamente, pois se trata de vício formal que invalida o ato administrativo.

Ora, como se disse muito bem na decisão recorrida, a alegação é vazia e parece ter sido aproveitada de texto pré-concebido; sua reprodução no recurso, mesmo diante do que foi descortinado pela instância *a quo,* parece revelar certo descaso para com esta instância, ou então, mero argumento protelatório. Desmentem a recorrente os documentos originais de fls.80/81, nos quais constam as assinaturas de ciência dos autos de infração, referentes ao imposto de importação e ao IPI-vinculado respectivamente, em 21.12.2001, por parte da Sra. Cecília Menezes Dias, Diretora Financeira da interessada.

Pretende a recorrente apontar vício no auto que, segundo diz, nem sequer foi apreciado na decisão recorrida, trata-se da abrangência na mesma autuação de três diferentes tributos, com fatos geradores distintos, alíquotas diferenciadas e períodos diversos, o que dificultaria sobremaneira o entendimento da autuação. Com isso haveria infração ao art. 9º do Decreto 70.235/72 e, por conseqüência, haveria prejuízo à ampla defesa e ao contraditório. Também não teria havido embasamento adequado, sem correlação dos artigos mencionados com a infração apontada e correspondente penalidade aplicável. De forma que o conjunto de defeitos apontados no auto de infração resultaria em cerceamento ao direito de defesa, com violação também da irretroatividade e da anterioridade.

Deve ser dito, de plano, que é injusta a acusação de omissão da decisão *a quo* quanto aos aspectos destacados. Sobre eles consta a argumentação de fls.175/176 e fls.180.

Não assiste melhor sorte à interessada quanto a estas preliminares. Não se constata qualquer infração ao art.9º do PAF. De resto, as exigências relativas ao imposto de importação e ao IPI-vinculado foram formalizadas de forma distinta, ainda que a descrição dos fatos, pelo auditor fiscal responsável pelos dois lançamentos seja comum a ambos (fls.79/98). O importante é que, conforme assentou a decisão recorrida, tenha havido clara identificação dos elementos essenciais indispensáveis ao lançamento de cada tributo. Ademais, na linha doutrinária e jurisprudencial da instrumentalidade do processo, as defesas apresentadas nas duas instâncias administrativas revelam completo entendimento da acusação fiscal, e demonstram o seu enfrentamento de forma integral, desfazendo qualquer suspeita de cerceamento ao direito de defesa no curso do presente processo. A mera alegação de suposta infração à irretroatividade e à anterioridade (supostamente da lei tributária), não foram delineadas nem devidamente explicitadas no recurso, pelo que serão desconsideradas neste voto. Proponho, pois, o afastamento dessas preliminares também.

Na impugnação houve apresentação de questão prejudicial de mérito pela decadência do direito de lançar neste caso. Conquanto no recurso não se tenha explicitado a mesma argüição consta, às fls.201/202, uma breve menção a serem por homologação os lançamentos referentes ao I I e ao IPI, com o que se poderia entender argüição indireta de decadência. Examinemos, pois, também esta prejudicial de mérito.

Como se sabe tenho defendido neste colegiado uma posição doutrinária quanto à exegese do art.150, do CTN, a qual exige para enquadramento nesse dispositivo legal, como conseqüência da atividade por parte do sujeito passivo obrigado, que este faça alguma antecipação de pagamento, ainda que parcial, do contrário, ou seja, a ausência de qualquer antecipação, desloca a tutela legal quanto à decadência do lançamento de ofício para o art.173 do CTN.

No caso, foi obtida a concessão para o regime especial de trânsito aduaneiro, em benefício da empresa ora recorrente, representada no ato por funcionário seu, devidamente credenciado para este fim perante a SRF, com suspensão dos tributos. Vale dizer não houve qualquer antecipação de pagamento. Portanto, a regra decadencial se encontra no art.173, I, do CTN.

O prazo decadencial expiraria em 31.12.2001, entretanto, a ciência da autuação para exigir os tributos, pelo contribuinte, se deu em 20.12.2001, conforme documentos de fls.80/81. Afasto também a prejudicial de mérito.

Para análise de mérito parece útil destacar a abrangência, bem como as faces da presente lide.

Um primeiro objeto diz respeito à alegação da ora recorrente de que não deu causa ao ato de desvio da mercadoria acobertada pelo regime especial de trânsito aduaneiro.

Veja-se que nesse ponto há de se discutir além da responsabilidade tributária da ora recorrente, ou seja, aquela referente ao mero recolhimento dos tributos com exigibilidade suspensa sob condição resolutiva, também a responsabilidade pela conduta de infração ao controle administrativo das importações, bem como a responsabilidade pelas penalidades referentes ao ilícito tributário praticado pelo mandatário, na parte em que excedeu os poderes conferidos no mandato.

Um segundo objeto se refere ao questionamento acerca de suposta responsabilidade da Administração Tributária por ter se omitido em aferir se o transporte utilizado no trânsito aduaneiro sob exame pertencia, ou não, à ora recorrente. Afirma, ainda, que o autor da conduta, no âmbito do Inquérito Policial confirmara que, embora tenha providenciado DTA em nome da recorrente, utilizou-se de caminhões de terceiros para desviar a mercadoria para depósito diverso. A mesma alegação serviu para sustentar que não poderia ser a ora recorrente identificada como transportadora da mercadoria nem também como beneficiária, pelo que se afastariam os dispositivos legais que serviram de base às autuações em causa.

Quanto à primeira questão de mérito. Relembram-se, inicialmente, algumas características essenciais ao contrato de mandato, conforme direito civil vigente.

A doutrina, bem representada em Washington de Barros Monteiro e Maria Helena Diniz[1], assegura que "Mandato" é o contrato pelo qual o procurador (mandatário) recebe de outrem (mandante) poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. Trata-se de representação convencional, pela qual o representante pratica atos que dão origem a direitos e obrigações que repercutem na esfera jurídica do representado. Registra-

[1] BARROS MONTEIRO, Washington de, Curso de Direito Civil, 17. ed, São Paulo, Saraiva, 1982, v.5; DINIZ, Maria Helena, Curso de Direito Civil Brasileiro, 17.ed., São Paulo, Saraiva, 2002, v.3, p.326/350.

se que o mandatário fala e age em nome do mandante e por conta deste. É característica deste contrato que seja *intuitu personae,* pois é celebrado levando em consideração a idoneidade técnica e moral do mandatário, explicitando-se uma mútua confiança entre os contratantes. A idéia de representação indubitavelmente contida nesta espécie contratual estabelece um liame obrigacional entre o representado e terceira pessoa, por meio do representante. Sendo claro, porém, que há de se observar poderes especificados para agir em nome do representado. Conseqüentemente os atos do representante, mesmo contrariando as instruções recebidas, vincularão o representado se praticadas em seu nome dentro dos limites do instrumento de mandato, conforme os poderes constantes da procuração. O mandatário que exceder os poderes conferidos no mandato, sem ratificação pelo representado, estará obrigado a responder, a qualquer tempo, perante terceiros pelo excesso cometido como mero gestor dos negócios. Contudo, é inegável que o mandante deverá arcar com as conseqüências dos atos praticados em seu nome, cobertos pelo mandato, assumindo a responsabilidade de todos os atos praticados pelo representante nos limites dos poderes outorgados, e terceiro, no caso a SRF que tratou com o representante nada terá que ver com o que se mostrou ser uma má escolha por parte do mandante, apenas lhe cabia verificar a regularidade dos poderes do mandatário.

Nos termos do Código Civil, vigente à época dos fatos e também agora, é obrigação do mandante honrar os compromissos assumidos em seu nome perante terceiros, incluído o fisco, devendo satisfazer as obrigações contraídas pelo mandatário na conformidade do mandato conferido, sob pena de sofrer ação promovida por terceiros com quem o seu procurador contratou (art.1.309, do CC/1916, e art.675, 1ª parte, do CC/2002).

É, ainda, obrigação do mandante vincular-se com quem o seu procurador contratou, mesmo contrariando suas instruções, desde que não tenha excedido os limites do mandato, sendo certo, entretanto, que terá contra o mandatário ação pelas perdas e danos resultantes da inobservância das instruções (conforme art.1.313 do CC/1916 e art.679 do CC/2002).

Nos termos previstos no art. 1.521 do CC/1916 (atual art.932 do CC/2002), obriga-se pela reparação civil o empregador, por seus empregados e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir ou em razão dele. O mandante responderá extracontratualmente pelos prejuízos causados a terceiros com o exercício do mandato e responderá objetivamente por atos culposos do procurador em cumprimento do mandato e dentro dos limites deste, tendo, contudo, ação regressiva contra o preposto representante pra reaver o que pagou ao lesado (art.1.524 do CC/1916; art.934 do CC/2002).

No caso concreto, bem se vê às fls.9-verso que o Sr. João Gouveia assinou, em nome da empresa SALAZAR C. DIAS & FILHOS LTDA, o Termo de Responsabilidade pelas obrigações fiscais, cambiais e outras, suspensas por decorrência do regime especial de trânsito aduaneiro das mercadorias objeto da declaração de trânsito (DTA I nº 029.247-8, de 29.08.96, que está no anverso da fl.9), Nesta DTA I consta como beneficiário e transportador a empresa acima identificada, e como seu representante legal regularmente credenciado por SALAZAR C. DIAS & FILHOS LTDA perante a SRF, para tal fim, o Sr. João Gouveia. O descredenciamento do referido funcionário perante a DRF de Guarulhos/SP somente foi solicitado em 18.09.1996, conforme documento de fls.65, sendo que foi em 23.09.1996 que a empresa ora recorrente notificou aquele preposto de sua dispensa por justa causa a partir dessa data.

Acresce que o Sr. João Gouveia agiu perante a SRF, por longo período, em nome da ora recorrente, na qualidade de funcionário e mandatário qualificado para providenciar o despacho para trânsito aduaneiro de mercadorias, bem como seu transporte, tudo em nome da empresa representada. Nesses termos consta do presente processo o documento de fls.66 que atesta o credenciamento perante a SRF, do então funcionário da empresa SALAZAR C. DIAS & FILHOS LTDA, Sr. João Gouveia, informação constante do sistema MANTRA. O credenciamento foi outorgado em 29.05.1995 com validade prevista até 28.05.1997.

Em tempo se registra que consta dos presentes autos, às fls.160/161 que nos meses de maio e junho de 1996, o Sr. João Gouveia, em nome da ora recorrente, devidamente credenciado por esta perante a Alfândega, na condição de beneficiário e transportador, requereu à AISP concessão de Regime Especial de Trânsito Aduaneiro com base na DTA do tipo S (16 DTA's relacionadas ao final da folha 160), tendo por origem a AISP e, por destino, para conclusão dos procedimentos fiscais os Recintos Alfandegados de nome CNAGA, em São Paulo, e DRY PORT, em Guarulhos, jurisdicionadas à IRF/SP. Para garantia dos tributos e obrigações fiscais decorrentes das operações, foi firmado Termo de Responsabilidade nos termos da legislação regente. Mas, também foi requerida, nas mesmas condições uma operação de trânsito aduaneiro acobertada pela DTA do tipo 1 (regida pela IN SRF 08/82), de nº 029.247-8, de 27.08.1996, que tinha por destino o Recinto Alfandegados de nome MULTITERMINAIS. Neste ato, a empresa também esteve representada pelo Sr. João Gouveia.

Em resumo, não resta dúvida que na data de despacho para trânsito aduaneiro correspondente à DTA-1 nº 028.247-8, objeto deste processo, o Sr. João Gouveia estava devida e regularmente credenciado, perante a SRF, como representante da ora recorrente para o fim de requerer o regime especial, providenciar o despacho das mercadorias, bem como transportá-las em seu nome até o recinto alfandegado de destino declarado. A responsabilidade tributária assumida, mediante Termo de Responsabilidade, pelo representante, é plenamente válida, e fundamenta o direito do fisco de exigir o recolhimento dos tributos que se encontravam suspensos pelo regime especial de trânsito aduaneiro sob condição resolutiva.

Não atenua tal responsabilidade a acusação dirigida, pela ora recorrente à administração tributária, por não ter investigado, na ocasião do despacho para trânsito, se o(s) caminhão (ões) eram de propriedade da recorrente. Ocorre que a análise preliminar que incumbe à administração aduaneira, antes do desembaraço para trânsito, está focada principalmente na verificação dos dados de importação, do transportador internacional, do tipo de mercadoria, chegada da carga e vinculação no sistema MANTRA. Os dados relativos ao transportador e beneficiário são conferidos com o cartão original de credenciamento perante a SRF, buscando identificar se aquele que se apresenta está devidamente habilitado, se a empresa representada está em dia com suas obrigações perante o sistema de trânsito aduaneiro e, se, o requerente que assinou a DTA está efetivamente autorizado pela empresa a fazer pedido de DTA, bem como assinar termo de responsabilidade perante a Fazenda Pública. Ora, tudo isso foi verificado e era suficiente à concessão do pedido feito em nome da empresa.

Importa dizer que não havia porque desconfiar do mandatário, nem tampouco era indispensável conferir se o caminhão era de propriedade do representado, não sendo de se estranhar se o transporte eventualmente fosse realizado em caminhão de terceiros.

O Termo de Responsabilidade foi assinado por representante devidamente credenciado pelo representado perante a SRF, portanto não há como acatar a alegação de que a

recorrente não assumira a obrigação de quitar os tributos; nos termos da legislação, civil e tributária, a ora recorrente não tem como se esquivar de sua condição de mandante. No caso os Sr. João Gouveia não apenas era funcionário e preposto da ora recorrente, mas foi também especificamente credenciado como representante da empresa perante a SRF para o fim de providenciar a DTA, o desembaraço das mercadorias e a assunção de responsabilidade pelas obrigações tributárias, cambiais e outras, conforme consta do termo de Responsabilidade de fls.9-verso, que conforme se vê foi firmado em nome do beneficiário e transportador SALAZAR C. DIAS & FILHOS LTDA. Não houve nenhuma contestação a que o Sr. João Gouveia, na data de 26.08.1996, detinha poderes de representação para os fins declarados no documento de fls.9.

A alegação da recorrente se limita a que o mandatário agiu com excesso de poderes, ou seja, que não era da empresa o interesse nas mercadorias relativas à DTA em comento, não era da empresa o transporte utilizado, nem também chegou tais mercadorias aos domínios da recorrente. Que, em nenhuma hipótese, autorizou o seu funcionário a desviar mercadorias.

Essas alegações não são capazes de desfazer a responsabilidade da recorrente com relação ao imposto de importação e ao IPI-vinculado que haviam sido suspensos sob condição. O fato da não comprovação da conclusão do trânsito aduaneiro, ou seja, a ocorrência de desvio da mercadoria abrangida na DTA objeto deste processo, independentemente de culpa ou dolo da ora recorrente, é de sua responsabilidade objetiva, por decorrência do Termo de Responsabilidade, e levando em consideração a constituição formal de tais créditos tributários por meio dos competentes autos de infração constantes destes autos.

Por outro lado, essas mesmas alegações, não contestadas pela administração aduaneira, nem pela decisão recorrida, servem, s.m.j., para afastar a responsabilidade pessoal pelas infrações cometidas contra o erário e contra o controle administrativo das importações.

O imediato descredenciamento do funcionário perante a Alfândega e sua demissão por justa causa, logo no mês seguinte aos fatos aqui narrados, bem como os dados conclusivos do Inquérito Policial acerca da autoria pelo Sr. João Gouveia, sem que se estabelecesse nenhuma ligação com a ora recorrente no esquema de desvio das mercadorias, ajuda à caracterização de ser a interessada neste processo também vítima do seu então funcionário.

Disto resulta algumas conseqüências jurídicas. Embora não livre a responsabilidade da empresa pelos tributos referentes às mercadorias relacionadas na DTA 029.247-8, de 28.08.1996, serve para afastar sua responsabilidade pessoal pelas infrações cometidas com excesso em relação aos poderes conferidos pelo mandato. Como vimos, o Código Civil afirma a responsabilidade do mandante, mesmo quando o mandatário tenha descumprido instruções suas, mas tenha agido nos limites do mandato. Ora, fazer a DTA, o requerimento de trânsito aduaneiro, bem como firmar termo de responsabilidade, constituíam tarefas autorizadas ao mandatário, realizadas regularmente em diversos casos de interesse da ora recorrente. Evidentemente, o que se afirma que foi feito com excesso de poderes é referente ao desvio das mercadorias do destino programado e do controle fiscal.

Nesse sentido descabe a aplicação de multa agravada de 150%, fundada no art.44, I, II, §1º, I e §3º, e art.45, da Lei 9.430/96, incidente sobre os tributos devidos, posto que nestes autos não houve comprovação de dolo por parte da ora recorrente.

Não se podem ignorar as informações referentes ao Inquérito Policial sobre o desvio das mercadorias, trazidas a estes autos pela interessada desde a fase de impugnação, no sentido de que os depoimentos naquele inquérito apontam a autoria pelo Sr, João Gouveia e outros, e isentam a ora recorrente de participação do esquema criminoso. O que vale aqui é que tais alegações não foram contestadas pelo fisco, nem mesmo pela DRJ, e ademais nestes autos só há prova da responsabilidade da recorrente pelas obrigações decorrentes do regime especial, não havendo absolutamente nenhum esforço probatório quanto à autoria do desvio das mercadorias.

A recorrente pretendeu evocar o art.135, do CTN, em seu favor. Esta norma prevê exatamente, com relação a créditos tributários referentes a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a responsabilidade pessoal dos mandatários, prepostos e empregados. No entanto, no caso, conforme visto, a responsabilidade pelos tributos, assumida em nome da ora recorrente, mediante Termo de Responsabilidade firmado por mandatário regular e devidamente credenciado perante o fisco, se deu absolutamente dentro dos poderes conferidos pela empresa ao seu representante, que já o fizera em inúmeras oportunidades sem qualquer problema.

Já o art. 137, III, b, do mesmo diploma legal, determina que a responsabilidade por infrações da legislação tributária é pessoal ao agente, quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores. (grifo meu).

Por tais razões entendo que os tributos que estavam suspensos por força do trânsito aduaneiro concedido em atendimento a requerimento formulado por representante credenciado da empresa, e garantidos por Termo de Responsabilidade, são devidos pela ora recorrente, com o acréscimo de juros pela mora no pagamento. Entretanto descabe, no presente caso a aplicação da multa agravada lançada, por ausência de comprovação de dolo da recorrente.

Registra-se que os autos de infração de fls.79/95 revelam que as multas constituídas, incidentes sobre o I I e o IPI-v respectivamente, foram da ordem de 150%. Neste ponto cabe ressaltar que a decisão recorrida declarou a procedência apenas parcial da impugnação, justamente porque entendeu ser descabida a multa agravada de 150%, aplicada pelos auditores autuantes sobre os tributos devidos, entretanto, com se tivesse a DRJ competência para lançar, a autoridade julgadora de primeira instância, buscou fundamento em norma diversa daquela que foi utilizada na autuação para fundamentar a exigência correspondente a metade do valor das multas lançadas, ou seja, na ordem de 75% para o II e para o IPI-vinculado.

Ora, a norma que fundamenta a aplicação de multa de 150% sobre o I I estava prevista no art.44, I, da Lei 9.430/96, enquanto a norma que fundamentava a exigência de multa de ofício à razão de 75%, está no inciso II do art.45, portanto se trata de norma distinta daquela que fundamentou o ato administrativo constituídor da multa incidente sobre o valo do imposto de importação.

Da mesma forma quanto ao IPI-v, a norma de que se utilizou a DRJ para afastar a multa de 150%, mas manter a exigência de multa de 75% está em norma distinta da que fundamentou o auto de infração. O art.45 da Lei 9.430/96 modificou o art.80 da Lei 4.502/64, no entanto, foi no inciso I do referido art.80 que se previu a multa de 75%, enquanto que foi no

inciso II, mediante a comprovação das circunstâncias qualificadoras do dolo infracionário, que se previu a multa de 150%.

Os valores dispostos nos autos de infração (fls.79/81), especialmente nos demonstrativos referentes aos valores das multas qualificadas que se pretendeu aplicar, constantes às fls. 94/95, não deixam dúvida sobre a aplicação da multa qualificada de 150%. A partir disto, a meu ver, caberia à DRJ apenas apreciar a procedência, ou não, da multa agravada aplicada. Se a conclusão foi pelo descabimento de multa agravada, resultaria a improcedência da autuação neste ponto, sendo vedado à autoridade julgadora a competência de lançar a multa de ofício 75% fundada em norma diversa da utilizada no lançamento.

Resulta em exorbitância da sua competência julgadora, que a r. DRJ aplique a multa de ofício prevista em outra norma, isto é, ajuste a autuação em uma nova base normativa, a saber, a encontrada em outro inciso, ou seja, no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96, e no inciso I, do art.80, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo art.45 da Lei 9.430/96.

Entendo, s.m.j., que o feito traduz "lançamento" indevido de multa de ofício por parte da Turma Julgadora da DRJ. Observe-se que aa multas lançadas pela fiscalização competente foram a de 150%, com fundamento na norma inscrita no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, e no inciso II do art.80 da Lei 4.502/64. A multa aplicada de 150% foi eliminada pelo julgamento de primeira instância. Ocorre, porém, que os eminentes julgadores proferiram a decisão recorrida com aplicação da multa de ofício de 75%, prevista em outros incisos dos referidos artigos das duas leis indicadas. Vale dizer, pretenderam complementar, ou melhor, corrigir, os lançamentos efetuados.

É cediço que um mesmo artigo de lei pode conter várias normas. O mesmo ocorre com um mesmo inciso de um artigo de lei. Imagine, então, o que ocorre neste caso precisamente, há normas veiculadas em incisos distintos, decorrentes de hipóteses distintas de infração tributária.

Veja-se que a norma contida no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 impõe a aplicação pela autoridade lançadora de multa de ofício de 75%, "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata,* ***excetuada a hipótese do inciso seguinte*** *(grifo nosso)*".

Pois bem, o inciso seguinte mencionado é obviamente o inciso II com o seguinte texto:

> *"II - 150% (...) nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71,72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis".*

Ora, resta claro que a expressão "***excetuada a hipótese do inciso seguinte***" constante do inciso I acima referido explicita que em cada um dos dois incisos mencionados encontram-se hipóteses de incidência de penalidades distintas. A fiscalização, ao efetuar o lançamento da penalidade na ordem de 150%, inserida no inciso II, optou por abandonar a outra fundamentação, ou seja, a contida na base legal disposta no outro inciso.

De sorte que é incorreto, sob pena de sofisma, imaginar que saltar da multa de 150% para aplicar apenas 75% pudesse corresponder a um assentimento de procedência parcial do auto de infração. Os fundamentos para as duas penalidades são distintos e estão previstos em normas distintas, ainda que ambas contidas no mesmo artigo da mesma lei, porém em incisos diferentes e, repita-se, suas fundamentações são absolutamente diversas.

Nessa situação o Decreto nº 70.235/72 (PAF) prevê que a DRJ poderia devolver o processo à DRF para que, em face do descabimento da multa agravada, procedesse ao lançamento da multa de ofício, e a partir da ciência ao contribuinte do novo lançamento necessariamente se reabriria o prazo para nova impugnação, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e/ou infração ao direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição.

Adverte-se, pois, que a DRJ não dispõe de competência para lançar tributo ou penalidade!

Em que pese r. entendimento em contrário já exposto até em julgados da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, *data venia,* considero, apoiado em substanciosa doutrina, ser infeliz e censurável a idéia de se admitir à instância julgadora administrativa, o condão de substituir a base normativa da penalidade a ser imposta expressa no auto de infração, porque em tudo e por tudo equivaleria a lançar, atividade esta privativa e vinculada que extrapola a competência e a própria significância da atividade imparcial de julgamento.

A se admitir a DRJ lançando, tributo ou penalidade, de nada teria valido o imenso esforço legislativo e de transformação estrutural da SRF, justamente para separar em órgãos distintos, as Delegacias ou Inspetorias da Receita Federal, das Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

A fortiori, uma vez eliminadas as multas agravadas pelo julgamento proferido na instância *a quo,* e sendo descabido qualquer lançamento por parte da DRJ, também falece ao Conselho de Contribuintes a competência de lançar multa de ofício com suporte normativo distinto do verificado no instrumento de constituição do crédito tributário.

A imparcialidade do julgador é conquista do Estado Democrático de Direito. A ela está intimamente vinculada a credibilidade que os órgãos julgadores administrativos vêm progressivamente alcançando no conceito geral, dos contribuintes e da Administração Pública Superior, mormente por parte da cúpula dirigente do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal, mas também pelos profissionais do direito, pelos advogados e, especialmente por parte dos eminentes Desembargadores e Ministros dos Tribunais Superiores, que freqüentemente honram os membros deste Conselho de Contribuintes com citação de seus acórdãos.

Sendo assim, admitir quebra da imparcialidade para tentar convalidar erroneamente e, desnecessariamente, ato administrativo que em tudo corresponde ao lançamento de penalidade pela instância julgadora é militar em sentido contrário à confiança duramente conquistada por este órgão julgador administrativo ao longo dos últimos anos. Não o permitamos.

Por outro lado, com base no esforço probatório no sentido de demonstrar a sua não participação no desvio de mercadorias, portanto, resultando a convicção de ser a ora recorrente também vítima da ação criminosa de seu antigo funcionário, bem como fundado nos fatos ocorridos posteriormente, ou seja, o descredenciamento do Sr. João Gouveia perante a

SRF e sua demissão da empresa, o fato esclarecido *a posteriori* de que o transporte nem sequer foi feito em veículo pertencente à ora recorrente, que se diga, é dona de numerosa e respeitável frota de caminhões, com ou sem reboque, e outros muitos veículos particulares, todos arrolados às fls.67/73, permitem que neste momento se forme convicção quanto à responsabilidade pessoal do agente criminoso, e, deste modo, não há como se atribuir à ora recorrente qualquer responsabilidade por infração ao controle administrativo das importações.

Ora, é fato que os tributos devem ser exigidos da ora recorrente, justamente porque houve apresentação de requerimento de trânsito aduaneiro em seu nome. A concessão do regime especial só aconteceu porque se tratava de empresa que gozava de conceito de idoneidade perante o fisco, que estava em dia com suas obrigações, e que autorizou mandatário a assumir responsabilidade em seu nome. Porém, também exsurge destes autos, até prova em contrário, que a referida empresa foi também, ao lado do fisco, vítima da infração administrativa praticada por seu então funcionário, porque para praticá-lo se valeu da imagem da ora recorrente, de sua idoneidade perante o fisco, bem como se locupletou da confiança que a ora recorrente nele depositara ao credenciá-lo como representante para fins de requerimento de trânsito aduaneiro e transporte da mercadoria.

Uma coisa é a responsabilidade objetiva pelos tributos decorrentes do termo de responsabilidade que acoberta atos previstos no âmbito do mandato conferido pela empresa ao Sr. João Gouveia, outra coisa, é a responsabilidade pela infração ao controle aduaneiro das importações, que pelos elementos constantes destes autos pode ser pessoalmente imputada ao Sr. João Gouveia, que quanto a isto extrapolou os poderes emanados da procuração dada pelo representado, mas não pode ser imputado à ora recorrente, que quanto a ela não foi demonstrado nenhum dolo.

Quanto aos juros incidentes sobre o valor dos tributos devidos, cobrados com base na taxa SELIC, devo dizer que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, bem como dos tribunais superiores do Poder Judiciário são convergentes em assentar a legitimidade da cobrança com base na Lei 9.250/95. O Conselho de Contribuintes se fundamenta na legalidade da cobrança de valor que tão-somente remunera valor que por direito pertence ao credor desde a data de vencimento da obrigação, mas que, por qualquer razão, somente será pago pelo devedor posteriormente; ademais está prevista a cobrança em lei formal vigente. Por sua vez, o STF, a despeito de respeitável doutrina em contrário, já se pronunciou com *animus definitivus*, acerca da constitucionalidade da imposição de juros com base na taxa SELIC também sobre o valor de tributos, vislumbrando neles natureza mista de atualização monetária e compensação pela mora.

De qualquer forma não é demais lembrar que foge à competência da instância administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei formal vigente.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para afastar as multas agravadas lançadas sobre o I I e sobre o IPI-v, sem comprovação do dolo, e também para afastar a multa por infração ao controle aduaneiro, cuja responsabilidade neste caso é pessoal do mandatário que extrapolou os poderes concedidos no mandato.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2007

ZENALDO LOIBMAN - Relator