



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.000631/2011-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.514 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente HPE AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/06/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

MULTA. OMISSÃO DE DECLARAÇÃO DA VINCULAÇÃO ENTRE EXPORTADOR E IMPORTADOR. NÃO COMPROVAÇÃO DO CONTROLE EXERCIDO POR UMA EMPRESA SOBRE A OUTRA. O contrato de representação ou distribuição é comutativo, sendo de sua natureza a existência de determinadas obrigações a ambas as partes que não sejam comuns a outras modalidades contratuais, como a exclusividade de venda e de distribuição, livre acesso às informações contábeis e comerciais, determinação da composição do valor alocado ao capital de giro líquido e patrimônio líquido, dentre outras, sem que isso signifique que uma das empresas seja controladora da outra. O contrato de representação ou distribuição também é personalíssimo, o que justifica determinadas imposições contratuais quanto à administração, composição e alterações do capital social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Carlos Delson Santiago (Presidente), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Delson Santiago - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago, Mateus Soares de Oliveira, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte as fls. 339-354 em face da r. decisão de fls. 323-329, pugnando pela reforma e nulidade do r. julgado, sustentando, basicamente que:

- a decisão é nula porque se pautou em indícios e presunções adotados no processo fiscalizatório;

- inexistência de vinculação entre exportador e importador, fato presumido pelo fisco;

- solução de consulta nº 3 da 21.1., Anexo Único da INSRFB 318/2003, prevê que as associações e demais formas de vinculações entre agentes, distribuidores e concessionários exclusivos somente resultarão em grupos se estiver presente alguma hipótese prevista no artigo 15, § 4º do AVA.

Requer a reforma do julgado de primeiro grau, o qual, ao analisar os indícios e documentos apresentados em sede de fiscalização, reconheceu o interesse comum e vinculação associativa em negócios, de modo a exigir da recorrente, a informação na Declaração de Importação, do vínculo entre as empresas exportadora, fabricante das peças e dos veículos e do importador brasileiro, distribuidor.

Na medida em que tal informação não constou nas declarações de importações, entendeu a fiscalização ter havido violação do artigo 711, III do Regulamento Aduaneiro, resultando na imposição pecuniária de astreintes a cada registro de adição promovido pela recorrente.

Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 Da Tempestividade

O recurso encontra-se devidamente tempestivo, bem como reúne as demais condições de admissibilidade e processamento.

2 Da Ausência de Nulidade

Pela leitura dos fatos e argumentos apresentados em sede de impugnação e Recurso Voluntário, nota-se que o Recorrente exerceu seu direito de defesa na sua plenitude e, diga-se de passagem, com notável argumentação. Observa-se que foram impugnados absolutamente todos os pontos que por bem entendeu fazer.

A adequação ao disposto no artigo 59, I e II do Decreto nº 70.235/72, o Auto de Infração deve estar viciado de tal monta que prive, seja por fatos inexistentes insubsistentes, seja por fundamentação jurídica inadequada e incompatível para com o Recorrente, de tal sorte que os atos administrativos tributários de lançamento ou do próprio Auto de Infração, situados na origem sejam nulos de pleno direito com efetivo prejuízo à parte.

Para fins de configuração de um ato nulo, capaz de viciar todos os atos subsequentes do processo e extirpar todos os efeitos jurídicos dele decorrentes, deve-se restar claramente materializada a ausência de pelo menos um de seus pressupostos e, que tal fato, resulte na privação do direito de defesa e do contraditório.

Não é o caso dos autos.

O ato administrativo encerra uma relação jurídica onde se entrelaçam a Administração Pública e o Administrado. Sua essência deve estar acompanhada de alguns elementos, quais sejam, agente capaz, motivação, objeto. Faltando quaisquer deles o ato será inexistente. Para que seja válido, deverá reunir, além destes indicados, a boa-fé objetiva, finalidade, constitucionalidade e legalidade, motivação, tipicidade. A invalidade do ato decorre da ausência de qualquer um deles. Neste sentido:

O ato deve conformar-se à CF e à lei, de modo que o ato inconstitucional e/ou ilegal é inválido. Como a Administração deve agir somente *secundum constitutionem e secundum legem*, só pode praticar atos típicos, isto é, aqueles que estejam previstos expressamente na lei, vedada a prática de atos atípicos, que não estejam autorizados prévia e expressamente na lei. O desvio de finalidade é causa de invalidação do ato administrativo. Caso seja praticado por forma da prescrita ou por forma defesa em lei, o ato é inválido. Ato administrativo sem fundamentação é nulo. O motivo que levou a Administração praticar o ato deve existir e ser identificado...A Administração tem o dever de fundamentar os seus atos administrativos, seja em procedimento ou em processo administrativo, circunstância que caracteriza manifestação da incidência dos princípios constitucionais da legalidade e da moralidade administrativa, bem como da *substantive due process clause administrativa* (NERY JÚNIOR, Nelson. Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional. 3ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 447).

Tem que ser claro e sério. Motivado. Fundamentado. Correto e válido. Todos aqueles que destoam se viciam de modo a faltar-lhe ou a existência ou mesmo a validade, tornando-se nulos de pleno direito. Uma vez destituído de quaisquer dos elementos aludidos e que resulte, em limitação ou mesmo impossibilidade de exercício pleno de defesa por parte do Recorrente, inegável que o Ato Administrativo Tributário do Lançamento ou do Auto de Infração deva ser destituído do mundo jurídico, posto não estar revestido do manto da legalidade.

Como já afirmado anteriormente, o ato administrativo, seja ele de lançamento, auto de infração, despacho decisório, decisão, dentre outros, deve ser fundamentado, tendo o Fisco o dever de explicar detalhadamente a ocorrência dos fatos que o justificaram, e ainda comprovar tais afirmações. Quando ausente seu conteúdo motivador, é nulo, e não gera a tão

alegada quanto equivocada “presunção de validade” do ato administrativo. Confira-se, a propósito, o que didaticamente dispõe o art. 9o do Decreto no 70.235/72:

Art. 9o A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Sobre essa a questão e sua relação com a presunção de validade de tais atos, Raquel Cavalcanti Ramos Machado adverte que:

[...] para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras. Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender (MACHADO, Hugo de Brito. Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018, FLS. 99-100).

Da sua nulidade, restam comprometidos todos os atos posteriores. Não por acaso, declará-la é algo extremamente excepcional. Neste sentido:

Por força da eficácia jurídica, que é propriedade de fatos, o conseqüente dessa norma, que poderemos nominar de “sancionatória”, estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade. Aquilo que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no conseqüente de norma tributária. (Carvalho, Paulo de Barros Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021, p. 494-495).

A propósito, necessário transcrever o art. 59 , II do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nota-se que tanto a auto de infração, quanto a decisão de primeira instância, não encontram-se maculados de modo a enquadrar-se no dispositivo em comento. Com a devida vênia, não há como sustentar teses de violações principiológicas da verdade material, contraditório e ampla defesa, posto que todos os argumentos apresentados foram devidamente analisados.

3 Do Cerne desta discussão: análise da natureza jurídica da sociedade controlada à luz da Lei 6.404/1976 (S/A), da Lei n.º Ferrari e da Nota Explicativa 4.1, do Anexo Único da Instrução Normativa SRF n.º 318, de 2003;

O foco jurídico não é a imposição da multa. É a origem do ato administrativo de materializar o auto de infração sob o fundamento de violação do artigo 711, III do Regulamento

Aduaneiro. Noutros dizeres, a questão posta reside na reflexão acerca da vinculação jurídica negocial e os limites desta relação, entre o exportador e o importador, ora recorrente.

De um lado, o fisco entende haver a vinculação negocial e se fundamenta no artigo 15, § 4º do GATT 94, incorporado pelo Decreto 1355/1994. Neste aspecto, pede-se vênua para transcrever trecho do auto de infração, com especial destaque as fls. 4-5.

Conforme a Ata Final que incluiu o Acordo sobre a implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, em seu Artigo 15, no parágrafo 4, podemos ler que as pessoas serão consideradas vinculadas somente se: ... b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; ... e ainda o parágrafo 5, **explicita que as pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins do citado Acordo, desde que se enquadrem em alguns dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo, conforme definido acima.**

Considerando que, na **procuração apresentada figura a logomarca da MITSUBISHI MOTORS** e ainda que, na mesma procuração aparece o endereço do sítio na internet da MMC S/A como sendo www.mitsubishimotors.com.br, fls.28, e também que, a **imprensa veicula que o Sr. Eduardo Souza Ramos (sócio controlador da MMC S/A.), a Mitsubishi Motors do Brasil, a fábrica em Catalão (GO) e a MITSUBISHI estão interligados em termos de negócios, fls. 194 a 198, podemos concluir que existe sim associação entre os negócios das duas empresas, tornando-as assim, vinculadas pela norma apresentada acima.**

Cabe ressaltar que a indicação incorreta de vínculo entre o comprador e o vendedor pode acarretar uma análise equivocada das condições de negociação de um particular contrato de compra e venda, notadamente na questão preço de venda e compra, e assim, gerar um canal de conferência aduaneiro durante a parametrização, diverso daquele que seria gerado originalmente.

Assim, no presente caso, o importador incorreu na infração tipificada pelo artigo 69, §1º da Lei 10.833/2003 transcrito abaixo...Tal infração é ratificada no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009) artigo 711, inciso III.

Referidos argumentos estão repetidos em sede da r. decisão de primeira de instância, motivo pelo qual passa-se a fundamentação.

Define o art. 243, § 2º, da Lei 6.404/1976, que se considera controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por intermédio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger maioria dos administradores. Eis o dispositivo:

§ 2º Considera-se **controlada a sociedade** na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, **preponderância** nas deliberações sociais e o **poder de eleger** a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta **divulgará** as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

O legislador empregou no § 2º do art. 243 da Lei 6.404/1976 o conceito de controle equivalente ao previsto no art. 116 da mesma lei. De outro lado incluiu o conceito de “preponderância”, legitimando a titularidade do controle indireto (igualmente referida no

dispositivo) pela sociedade controladora, atribuindo, assim, deveres e responsabilidades a quem, de fato, toma as decisões da vida social, ainda que por interposta pessoa.

A preponderância funciona, aqui, como uma “influência significativa qualificada” (vez que se trata do próprio poder dominante), de modo que dispensa os rigores do formalismo, a exigir, em tese, o efetivo comparecimento e exercício do direito de voto da controladora na assembleia geral da controlada.

Dada a dinâmica dos negócios, surgiram “sociedades sobre controle comum”, as quais não constava do texto originário da Lei 6.404/1976, somente aparecendo no mundo jurídico por meio da Lei 10.303/2001. Neste cenário o art. 264, § 4º ganhou nova roupagem. As sociedades sob controle comum compreendem aquelas que não têm necessariamente entre si uma relação de participação direta e sim são controladas, direta ou indiretamente, pelo mesmo acionista ou sociedade controladora, de sorte a se sujeitarem ao regime da coligação, em função da influência única a que estão sujeitas.

Entende-se que a vinculação das controladas aos termos do acordo de acionistas de comando é objeto de discussão específica, inclusive, esta avença deve ser arquivada na sede da sociedade controladora e das sociedades controladas que se pretende sejam alcançadas por seus efeitos. A medida se impõe para que os órgãos de administração das sociedades controladas tenham pleno acesso ao documento, de sorte a estarem cientes de seu conteúdo. Caso se trate de companhia aberta, deverá ser divulgado comunicado de fato relevante, nos termos do art. 2º, parágrafo único, III, da Instrução CVM nº 358/2002 (com as alterações introduzidas pelas Instruções CVM 369/02, 449/07, 547/14, 552/14, 568/15 e 590/17).

A propósito vale observar o parágrafo primeiro do artigo 243 que aborda questão referente ao formato de **SOCIEDADE COLIGADAS**:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

Em reforço, necessário trazer a esta reflexão o que a lei das Sociedades Anônimas estabeleceu por “influência significativa”, a saber:

Art. 243- LSA. § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Reportando-se aos fundamentos de fato e de direito adotados pela Fiscalização não resta difícil acatar referidos argumentos de modo a se presumir o controle de uma empresa por outra. Este tema é tratado na legislação sob diversos ramos jurídicos. Esclarecida a temática sob ponto de vista da Lei das S/A, necessário abordar este tema sob a ótica da Lei Ferrari da Solução de Consulta da SRFB.

A propósito, em julgamento envolvendo a recorrente, sob a mesma temática que ora se analisa, importantíssimo colacionar trecho da fundamentação externada pelo Conselheiro

Lázaro Antônio Souza Soares, Relator do Recurso n.º 10111.720769/201377, decisão materializada pelo Acórdão n.º 3401006.145, em sessão realizada aos 25 de abril de 2019, o qual, com maestria, assim se posicionou acerca destes pontos:

Inicialmente, faz-se necessário transcrever os parágrafos 11, 12 e 14 da Nota Explicativa 4.1, do Anexo Único da Instrução Normativa SRF n.º 318, de 2003, os quais norteiam a análise de cláusulas contratuais, para a finalidade de verificar, a partir destas, se uma das partes contratantes se encontra, de fato ou de direito, numa posição de impor limitações ou ditar ordens a segunda, a tal ponto de se entender que uma pessoa controla a outra:

11 Entre as disposições do Artigo 15.4 que definem a vinculação, resta examinar a do Artigo 15.4 e) que estabelece a existência de vinculação quando uma pessoa controlar direta ou indiretamente a outra. A Nota Interpretativa ao Artigo 15.4 e) enuncia que "para os fins deste Acordo, entender-se-á que uma

pessoa controla outra quando a primeira estiver, de fato ou de direito, numa posição de impor limitações ou ditar ordens a segunda".

*12 Obviamente, devesse proceder com muita cautela, para que uma interpretação errônea dessa disposição não acarrete resultados indesejáveis, quando forem considerados os termos e as condições de contratos livremente concluídos entre pessoas que, de outro modo, não estejam vinculadas. Os exemplos dados nos parágrafos 6 e 7 anteriores evocam situações em que os termos e as condições dos contratos são bem mais favoráveis a uma das partes, que estaria juridicamente em situação de impor à outra parte o respeito a seus direitos contratuais. Entretanto, **em qualquer contrato, verbal ou escrito, inclusive no mais simples, uma das partes se encontra sempre em situação de estabelecer certos direitos, obrigações e outras cláusulas que serão impostas juridicamente à outra parte.**(...)*

*14 Pode-se concluir que o Acordo não visa criar uma vinculação a partir de cada contrato ou acordo que, por sua própria natureza, estabeleça os direitos ou as obrigações legais decorrentes da aplicação da legislação nacional. Por conseguinte, **a redação da Nota Interpretativa ao Artigo 15.4 e) deve, normalmente, ser considerada como aplicável a situações que não se enquadram naquelas usualmente encontradas nos contratos celebrados por um comprador e um vendedor ou em acordos usuais de distribuição e que supõem que uma pessoa se encontra em situação de impor limitações ou ditar ordens em áreas essenciais relacionadas com a direção das atividades da outra.***

Deve-se destacar, em seguida, a existência da Lei n.º 6.729, de 28/11/1979, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. É conhecida como a "Lei Ferrari", tendo sido atualizada pela Lei n.º 8.132, de 1990, e se constitui no arcabouço normativo que deve guiar as análises que se seguirão neste voto.

O TVF, contudo, não faz qualquer menção a nenhuma das regras instituídas por este diploma legal. Sendo o contrato de distribuição um contrato típico, com previsão legal, a análise das cláusulas selecionadas pela fiscalização deverá, evidentemente, se realizar à luz dos seus dispositivos.

(...)

14 Pode-se concluir que o Acordo não visa criar uma vinculação a partir de cada contrato ou acordo que, por sua própria natureza, estabeleça os direitos ou as obrigações legais decorrentes da aplicação da legislação nacional. Por

consequente, a redação da Nota Interpretativa ao Artigo 15.4 e) deve, normalmente, ser considerada como aplicável a situações que não se enquadram naquelas usualmente encontradas nos contratos celebrados por um comprador e um vendedor ou em acordos usuais de distribuição e que supõem que uma pessoa se encontra em situação de impor limitações ou ditar ordens em áreas essenciais relacionadas com a direção das atividades da outra.

Deve-se destacar, em seguida, a existência da Lei nº 6.729, de 28/11/1979, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. É conhecida como a "Lei Ferrari", tendo sido atualizada pela Lei nº 8.132, de 1990, e se constitui no arcabouço normativo que deve guiar as análises que se seguirão neste voto.

O TVF, contudo, não faz qualquer menção a nenhuma das regras instituídas por este diploma legal. Sendo o contrato de distribuição um contrato típico, com previsão legal, a análise das cláusulas selecionadas pela fiscalização deverá, evidentemente, se realizar à luz dos seus dispositivos.

Por certo, uma empresa conhecida em todo o mundo não irá transacionar com pessoas que não tenham reputação no ramo, conhecimento comprovado naquele tipo de negócio (expertise), prévia experiência, capital ou capacidade de endividamento para fazer frente a um negócio deste porte, dentre inúmeras outras características. É necessário também uma relação de confiança, de segurança de que a pessoa ou pessoas que irão representar a marca não terão condutas que possam arranhar a imagem da companhia nacionalmente.

Observe-se que a relação, apesar de formalmente estabelecida com uma pessoa jurídica, depende essencialmente dos seus sócios. Se a exportadora fez uma prévia análise e aprovou que determinadas pessoas, enquanto sócias de uma distribuidora de veículos,

a representem em um país, por certo é uma preocupação justa que este quadro societário não se altere. Uma empresa não se gerencia sozinha; seu desenvolvimento depende, essencialmente, dos seu quadro societário.

Imagine-se que os atuais sócios da distribuidora, por qualquer razão, desistam de prosseguir no negócio e resolvam vender suas ações ou quotas na sociedade. Qualquer pessoa que tiver o recurso poderá comprar a empresa? E se o eventual comprador não preencher os requisitos mínimos que o exportador exige para negociar seus produtos? E se for alguém sem experiência, alguma pessoa simplesmente querendo lavar dinheiro obtido ilicitamente?

Em situações como esta, terá o exportador que simplesmente aceitar tal alteração e correr o risco de ver toda sua rede de distribuição ser mal gerida, ou comprometer o nível de excelência em atendimento que ela adota como padrão da marca? Por certo que não.

O fato é que notícias da imprensa, por si só, não possuem o condão de comprovar uma vinculação societária ou sujeita a qualquer outro tipo de controle que venha a materializar, juridicamente, um grupo empresarial.

Diferentemente disso são as estratégias de controle do NEGÓCIO EM SI, objeto do contrato de distribuição e comercialização celebrado entre as partes. São estratégias infundáveis, que se externam nas mais variadas formas e conceitos, trabalhados dentro do que a legislação cível e societária lhes permite, sem prejuízo das normas de compliance internacional.

Nesta breve reflexão, abordou-se este tema sob a ótica de legislações infra constitucionais, de força ordinária, bem como infra legal, consoante a INSRFB n.º 318 de 2003. O Acordo Geral de Tarifas e Comércio foi introduzido no ordenamento jurídico nacional sob a força hierárquica de lei ordinária. A Lei das S/A é ordinária. A lei de franquias também o é.

Os argumentos apresentados pela fiscalização, adotados em sede da r. decisão recorrida, com o devido respeito, não devem prosperar de modo a manter os lançamentos presentes no Auto de Infração.

Repita-se: não se trata de anular o ato administrativo de lançamento. Mas sim de observá-lo sob ponto de vista que converge com a legislação atual. Ultrapassada a análise do controle societário, deve-se refletir acerca da dimensão do conjunto probatório apresentado pela fiscalização. Novamente não há como prosperar. São presunções. Inexistem provas sólidas. E o controle societário deve, inevitavelmente, ser devidamente comprovado. Não é o caso dos autos.

Entende-se que a norma aduaneira foi interpretada de forma literal, fora dos contextos previstos no próprio CTN, motivo pelo qual houve o equívoco de se promover os lançamentos. Esta hermenêutica equivocada, resultou na análise e aplicação isolada das regras previstas no disposto no artigo 15, § 4º do AVA. Como consequência, ocorreram as sanções pecuniárias. De forma equivocada.

4 Da Presunção De Irregularidades No Processo Tributário E Aduaneiro:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de jure*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo sê-lo existente, diante de outros fatos conhecidos¹.

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades. Ainda mais quando isso ocorrer mediante interpretação de um texto normativo de forma literal e isolada de todo conjunto probatório, a começar pelo contrato de distribuição celebrado entre as partes do exportador e o recorrente.

É preciso parcimônia nesta tarefa.

A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham

¹ VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais.

Noutros falares, o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais (CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Partindo da premissa de que o indício não leva à certeza, embora, pelo menos em tese, a aproxime de forma substancial, uma determinação administrativa pautada apenas em indícios sempre deixará aberta a porta da incerteza.

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, com especial destaque na imputação conferida ao recorrente de não ter declarado e informado as autoridades sua suposta vinculação com a empresa estrangeira. Justamente por isso que far-se-á uma análise da importância dos métodos hermenêuticos da legislação aduaneira e tributária.

5 Métodos de Interpretação Da Legislação Aduaneira e Tributária.

Os auditores fiscais desempenham suas nobres funções sob a coordenação, orientação e fiscalização, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e, em última escala, do Ministério da Fazenda. Mas o problema crucial surge quando da interpretação da legislação vaga e confusa a que todos encontram-se submetidos. No comércio exterior a hermenêutica do auditor fiscal, por vezes, reflexo do emaranhado de normas administrativas e legais, confusas e contraditórias, reflete em prejuízos concretos de ordem material e pessoal aos contribuintes e aos próprios cofres públicos.

O Código Tributário Nacional, em seu capítulo IV, aborda a interpretação e integração das normas tributárias. Da exegese do artigo 108 e parágrafos, impõe-se que a integração se concretiza através da falta de uma norma específica, onde se utilizam a analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais do direito e equidade. Portanto, pressupõe a falta de uma norma. É expressamente proibida a utilização da integração tributária para fins de exação ou aumento de tributos.

Ao contrário, na interpretação, existe uma norma. E nela o hermeneuta se utiliza de um ou vários métodos interpretativos, simultaneamente ou separadamente, para buscar o melhor resultado para o caso específico. Se de um lado o artigo 107 do CTN é omissivo quanto a um rol de métodos hermenêuticos, a doutrina esbanja trabalhos esclarecedores a respeito. Eis alguns estudos:

- a) Gramatical- Este método sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame....
- b) Histórico- Neste método o sentido da norma é buscado com o exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos...Em um sistema jurídico como o nosso,

examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente, todo o projeto legislativo...

c) Sistemático-...Confronta-se a regra em exame com as demais que disciplinam a figura ou instituto em questão, assim como com as demais normas do ramo do Direito em que se encarta, e finalmente com todo o sistema a que faz parte...O método sistemático, também conhecido como lógico, é de fundamental importância para revelar o significado adequado das normas, porque existem muitos conceitos de lógica jurídica que pode ser simplesmente decisivos para compreensão de certas normas.

d) Teleológico- Com este método o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica, tendo em vista o fim a que foi elaborada” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**- 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 104-106).

Juristas como SÉRGIO PINTO MARTINS elenca o método lógico, de forma separada da sistemática, além dos métodos extensivo, restritivo, autêntico e sociológico, onde observa:

a) Lógica (*mens legis*): em que se estabelece uma conexão entre vários textos legais a serem interpretados. São verificadas as proposições enunciadas pelo legislador. Parte-se de uma premissa menor. Passa-se para uma premissa maior, chegando à conclusão;

b) Extensiva ou ampliativa: dá-se um sentido mais amplo à norma a ser interpretada do que ela normalmente teria;

c) Restritiva ou limitativa: dá-se um sentido mais restrito, limitado, à interpretação da norma jurídica;

d) Autêntica: é a realizada pelo próprio órgão que editou a norma, que irá declarar seu sentido, alcance e conteúdo, por meio de outra norma. Também é chamada de interpretação legal ou legislativa;

e) Sociológica: em que se constata a realidade e a necessidade social na elaboração da lei e em sua aplicação...(MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 67-68).

A par dos valiosíssimos estudos doutrinários a respeito², entende-se que o método sistemático é o mais adequado para o auditor fiscal adotar quando se deparar com dúvidas sobre lei e o contexto que lhe é apresentado. Isto porque o contexto aduaneiro exige uma interação, por sua própria natureza, com os sistemas com o tributário e constitucional, caso contrário, a realidade mostra que seu trabalho será alvo de inúmeras ações declaratórias de nulidade, representações fiscais e ações indenizatórias^{1,3}.

Pela redação do artigo 111 do CTN, observa-se que o legislador ordinário adotou a interpretação literal nos casos de:

²JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, citando PAULO DE BARROS CARVALHO, além dos métodos tradicionais ora mencionados, destaca ainda o método de Sistema de Linguagem. Aduz que, engenhosamente o autor distribui os métodos de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística: métodos literal e lógico (plano sintático); o histórico e o teleológico (nível semântico e pragmático); o sistemático (os três planos). SOARES DE MELO, José Eduardo. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (ORG). **Curso de Direito Tributário**. Vol. 1. 5 ed. CAMPINAS: CEJUP,1997, p. 167-168.

³ “Na interpretação da lei, tanto o juiz como a autoridade administrativa devem integrar, isto é, inserir a lei no sistema de direito vigente. A interpretação deve ser sistêmica, ou seja, o intérprete deve analisar toda a legislação pertinente e intimamente relacionada com a norma jurídica que pretende investigar” FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4 ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2003, p. 138.

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tem-se que o pagamento de tributos é a normalidade de qualquer nação que, via inversa, usufrui de serviços prestados pelos órgãos governamentais. Portanto, a exceção é o não pagamento de tributos, motivo pelo qual adotou-se uma interpretação literal.

Rotineiramente, constata-se que em muitos casos os auditores fiscais promovem o exercício hermenêutico de forma restritiva. Isto não é correto⁴. Interpretar literalmente não é restringir o real significado do texto, assim como não lhe é permitido, estender sua essência gramatical para além do que diz a norma⁵. **E foi justamente isso que ocorreu no presente caso!**

A interpretação literal deve ser promovida dentro do contexto do qual a norma encontra-se situada, a começar pelo Texto Constitucional. É inegável que um exercício isolado deste método não poderá resultar em bons resultados⁶.

Sendo assim, perfilha-se da tese de que o auditor fiscal não poderá, mesmo nos casos do art. 111 do CTN, desprover-se dos princípios constitucionais norteadores da legislação infra, assim como dos métodos interpretativos do sistema tributário e aduaneiro, e utilizar-se isoladamente da hermenêutica gramatical pura e simples.

Caso contrário, haverá o risco de se alimentar decisões de cunho absurdo, as quais somente afastam a sociedade brasileira daqueles que se tratam dos princípios norteadores do Texto Constitucional, previstos no art. 3º, quais sejam, desenvolvimento nacional e promoção de uma sociedade justa e solidária.

6 Do dispositivo

Do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito dou provimento para cancelar as autuações e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, resulta no provimento do Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Carlos Delson Santiago (Presidente), que lhe negaram provimento.

⁴Vide Julgado MAS 126.674, publicado aos 07.02.95, TRF3, Des. Rel. Dr. Andrade Martins.

⁵ “O que a expressão ‘interpretação literal’ pode significar é que o ‘sentido da lei deve ser aplicado com a maior exatidão a fim de não criar isenção nele não prevista, nem eliminar isenção que nele se inclua’. SOARES DE MELO, José Eduardo. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (ORG). **Curso de Direito Tributário**. Vol. 1.5 ed. CAMPINAS: CEJUP, 1997, p. 186.

⁶ “É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do CTN não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**- 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 114.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira