



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

Processo n° 11444.001123/2010-45
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.552 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria Responsabilidade Tributária
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/09/2008

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES (ART. 136 DO CTN).
CARÁTER OBJETIVO.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, não havendo jurisprudência vinculante que afaste este caráter objetivo, a não ser quando caracterizada a boa-fé, pela comprovação, de forma cabal, de que o contribuinte não tinha nenhum conhecimento da prática por terceiros de atos que deram causa ao ilícito.

RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES (ART. 135, III, DO CTN). SOLIDARIEDADE.

A responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, por representantes de pessoas jurídicas de direito privado, tem caráter solidário, o que não afasta o contribuinte da relação jurídico-tributária (inteligência Parecer/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 8.851 a 8.886), contra o Acórdão 3403-002.517, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 8.693 a 8.715), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/09/2008

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESQUALIFICAÇÃO DE

MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.

A desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% a 75%, não constitui mudança de critério jurídico pelo julgador na fundamentação da autuação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, III DO CTN. SOLIDARIEDADE.

Na hipótese prevista no art. 135, III do CTN não incorre em erro na eleição do sujeito passivo o lançamento efetuado contra o contribuinte. A responsabilidade pessoal referida no art. 135 não implica o afastamento do contribuinte da relação tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AFASTAMENTO JURISPRUDENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A responsabilidade objetiva de que trata o art. 136 do CTN não pode ser afastada com fundamento em entendimento jurisprudencial/principiológico, sob pena de ofensa à Súmula 2 do CARF, a menos que tal entendimento se dê na forma do art. 62-A do Anexo I do RICARF.

DOCUMENTOS OFICIAIS DA RFB. DESCONSIDERAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO FISCO.

Diante da existência de declarações de exportação desembaraçadas e averbadas pela RFB (um terço delas com participação efetiva de agentes do fisco), é dever do fisco, para exigir tributos em função da não exportação, comprovar materialmente e detalhar quais as operações de exportação que na realidade não chegaram a se concretizar.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento efetuado em relação às faturas de nº...

O contribuinte, inicialmente, havia oposto Embargos de Declaração (fls. 8.728 a 8.737), os quais foram rejeitados (fls. 8.814 a 8.819).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 8.954 a 8.962), “*apenas em relação às divergências ... quanto à possibilidade de afastar a responsabilidade objetiva e à imputação da responsabilidade exclusiva a terceiros*”.

Contra o Despacho de Admissibilidade o contribuinte interpôs Agravo (fls. 8.968 a 8.985), os quais foram rejeitados (8.990 a 8.994).

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 9.001 a 9.006).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, a discussão cinge-se a duas questões: **(i)** aplicação da responsabilidade por infrações do art. 136 do Código Tributário Nacional e **(ii)** imputação da responsabilidade de terceiros, representantes (art. 135, III, também do CTN).

O Auto de Infração de IPI (fls. 002 a 017) foi lavrado pelo fato de ter sido constatado que não caberia a saída com suspensão do estabelecimento industrial, pois não houve a efetiva exportação de pneus destinados a importadores localizados no Paraguai (relativas a Ato Concessório de Drawback – mas isto pouco importa, pois não estamos a discutir o cumprimento ou não das regras do regime).

Em apertadíssima síntese, a atuada contratava, para o envio das mercadorias ao exterior, uma transportadora que, em seu depósito, manipulava (“disfarçava”) a carga, fazendo aparentar, ao cruzar a fronteira, que a carreta (até, na maioria das vezes, outra), efetivamente estava transportado os produtos com exportação declarada, quando, grande parte, na realidade, era desviada para o mercado interno.

Para melhor retratar o “esquema”, transcrevo parte do Relatório do Acórdão recorrido (fls. 8.694 e 8.695):

“No Relatório Fiscal anexo à autuação (fls. 18 a 87), aponta-se que: (a) o procedimento fiscal foi iniciado em virtude de investigações da Polícia Federal em conjunto com Escritório de Pesquisa e Investigação da RFB – Operação “Vulcano”, remontando a denúncia de que a Transportadora TRANSNARDO LTDA. estaria desviando pneus destinados a exportação para o mercado interno; (b) após a obtenção de

autorizações judiciais para escutas telefônicas (nos autos nº 2006.61.25.001103-0), expandiu-se a investigação aos receptadores de pneus desviados, tendo sido cumpridos, na deflagração da Operação (em 07/11/2008), mandados de busca em 59 pessoas (entre as quais a autuada); (c) a separação entre pneus a serem exportados ou desviados ao mercado interno era feita pelo Sr. ADALBERTO Tavares de Almeida, sócio das empresas MATER PNEUS S/A e NACIONAL CUBIERTAS SRL, destinatárias das exportações da Pirelli; (d) o Sr. ADALBERTO recebia os valores repassados pelos clientes, via doleiros (com dólar-cabo, cf. detalhado às fls. 19/20 e 31/32), e repassava à Pirelli por meio de suas empresas paraguaias, mediante fechamento de câmbio; (e) as carretas que saíam da Pirelli, conforme documentos apreendidos, não eram as mesmas que cruzavam a fronteira, na maioria dos casos, cf. planilha de fls. 23/24, havendo descarga no armazém da TRANSNARDO para possibilitar as manipulações e desvios; (f) confirmam as exportações fictícias os depoimentos da funcionária EDNA Maria Ferrari Rosa, da TRANSNARDO, além dos documentos apreendidos em sua residência, e que indicam as ordens de ADALBERTO quanto ao destino das cargas (v.g. documentos de fls. 25/28); (g) em vigilância realizada pela Polícia Federal na TRANSNARDO entre março e abril de 2008, foram constatadas diversas retiradas de pneus por caminhões de empresas que adquiriam os produtos de ADALBERTO no mercado interno, como documentado às fls. 29/31; (h) cotejando as exportações efetuadas da Pirelli para a MATER registradas no Brasil com as importações da MATER tendo como exportadora a Pirelli registradas no Paraguai, percebe-se (fls. 32/33) que apenas cerca de 25% do exportado nos anos de 2006 e 2008 chegava ao Paraguai, sendo que a Pirelli tinha conhecimento disso, cf. e-mail apreendido na Pirelli de Santo André (fl. 34); (i) foram identificadas por meio de conversas no Skype e documentos esparsos detalhados às fls. 35 a 84, 191 faturas de exportação emitidas pela Pirelli (188 para a MATER e 3 para a NACIONAL CUBIERTAS) referentes a produtos desviados, totalizando US\$ 7.967.371,27;”

Tratemos agora do que nos foi trazido à apreciação:

1) Responsabilidade por infrações do (art. 136, do CTN).

Vejamos o que diz a norma geral tributária:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Em não havendo Súmula do CARF, Acórdão do STJ submetido ao rito do Recursos Repetitivos ou do STF com Repercussão Geral, não pode o CARF afastar a aplicação da legislação tributária, e fica mais que claro neste dispositivo que a responsabilidade por infrações é objetiva.

A única decisão que poderia deixar margem a dúvida seria a do STJ, no julgamento do REsp nº 1.148.444/MG, em que foi reconhecido ao recorrente – por ter sido considerado “adquirente de boa-fé” – o aproveitamento do crédito do ICMS, mesmo sendo as notas fiscais emitidas pelo fornecedor posteriormente declaradas inidôneas, mas a afastou, trazendo novamente trecho do consignado no Relatório do Acórdão recorrido:

“(h) cotejando as exportações efetuadas da Pirelli para a MATER registradas no Brasil com as importações da MATER tendo como exportadora a Pirelli registradas no Paraguai, percebe-se (fls. 32/33) que apenas cerca de 25% do exportado nos anos de 2006 e 2008 chegava ao Paraguai, sendo que a Pirelli tinha conhecimento disso, cf. e-mail apreendido na Pirelli de Santo André (fl. 34);

III, do CTN).

2) Imputação da responsabilidade de terceiros, representantes (art. 135,

Transcrevo o citado dispositivo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em primeiro lugar, consigne-se que a própria recorrente reconhece os transportadores como seus representantes, conforme dito nos Itens 64 e 112 do seu Recurso Especial (fls. 8.873 e 8.883):

“65. Aplicando-se esse entendimento ao presente caso, comprovado que os transportadores (representantes da Recorrente) agiram com excesso de poderes e deram causa à infração referente à exportação fictícia, mencionados terceiros devem ser exclusivamente responsabilizados pelo pagamento dos débitos exigidos na presente autuação, devendo, pois, ser afastada a responsabilidade da Recorrente no presente caso.”

(...)

112. E, como se verá abaixo, a responsabilidade, no presente caso, é exclusiva dos terceiros (transportadores), nos termos do art. 135, inc. III do CTN, uma vez que, por serem representantes da Recorrente, agiram com excesso de poderes e infração à lei.”

E, no que se refere aos “poderes”, reconhece também que os outorgou, no Item 190 da sua Impugnação (fls. 2.423):

“191. De fato, toda a relação contratual estabelecida entre os indiciados e a Impugnante tinha por objeto a entrega das mercadorias no estabelecimento do comprador estrangeiro. O desvio de mercadorias para venda no mercado interno é ato

estranho à relação contratual e aos poderes outorgados pela Impugnante.”

A discussão doutrinária e jurisprudencial, no que tange a este assunto, é uma das mais controvertidas. Há posicionamentos em todos os sentidos: que a responsabilidade é efetivamente pessoal, exclusiva, do agente; que a da empresa é subsidiária; que é solidária. Mas a última (com o que concordo) tem se mostrado a dominante, conforme entendeu a Turma, no Acórdão recorrido, e também a PGFN, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009:

“84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da responsabilidade solidária. ...”

(É bem verdade que este entendimento é em relação ao terceiro, mas, se o representante é solidariamente responsável com a empresa, é porque a empresa é devedora da mesma obrigação).

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênias ao ilustre relator para manifestar meu entendimento acerca da lide trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Recorda-se que as matérias admitidas em despacho envolve discussões acerca da possibilidade ou não de se afastar a responsabilidade objetiva e da imputação da responsabilidade exclusiva a terceiros.

Para melhor elucidar meu entendimento acerca das matérias, importante recordar os fatos envolvendo o sujeito passivo – o que, peço vênia para transcrever o voto do ilustre ex-conselheiro Francisco José Barroso constante do acórdão 3802-00.923:

“[...]”

A primeira questão que merece ser examinada diz respeito à fundamentação do lançamento frente aos fatos apontados pela fiscalização como suficientes para tanto.

Neste comenos, releva mencionar, de início, que o lançamento foi motivado pelo desvio de mercadorias destinadas à exportação, onde estaria presente o elemento subjetivo voltado à intencional retrocitada conduta, razão pela qual integrou o lançamento a cominação da multa qualificada de 150%.

Com efeito, destaca a autoridade lançadora no auto de infração (fls. 04):

O estabelecimento deu saída a produtos tributados, com suspensão do imposto por destinarem-se a exportação, sendo que os produtos foram desviados clandestinamente para o mercado interno, caracterizando a exportação fictícia, conforme demonstrada no Relatório Fiscal às fls. 17/51.

“[...]”

Em razão do evidente intuito de fraude que a exportação fictícia revela, já que os produtos desviados são comercializados no mercado interno com os benefícios da exportação (isenção de IPI, ICMS, PIS, COFINS), implicando em conquista de mercado em detrimento do erário, a multa proporcional ao imposto é majorada de 75% para 150%.

Extrai-se do Relatório Fiscal de fls. 17/51:

5. A Transnardo retirava os pneus destinados à exportação nos armazéns da Pirelli (filial 0043 em Barueri e filial 0044 em Santo André) e os levava para seu armazém em São Paulo/SP (até março/2008) e Itapevi (a partir de março/2008), onde os pneus, via de regra, eram descarregados. Ali fazia-se a separação e arrumação da carga.

6. A separação (pneus que seriam efetivamente exportados dos pneus que seriam desviados para o mercado interno) era determinada por ADALBERTO TAVARES DE ALMEIDA, sócio das importadoras paraguaias MATER PNEUS S/A e NACIONAL CUBIERTAS S.R.L. destinatárias das exportações da Pirelli. Os pneus que seriam desviados para o mercado interno eram retirados na Transnardo pelos próprios adquirentes que negociavam as compras com Adalberto, sendo que os adquirentes, às vezes, utilizavam notas fiscais frias para o transporte dos pneus.

7. Já a arrumação da carga, quando efetuada, consistia em colocar os pneus que seriam exportados próximos à tampa de

abertura do baú, objetivando-se dar aparência, numa eventual abertura da tampa pela fiscalização, de que o baú inteiro estaria carregado com pneus. Assim, a fração da carga era submetida a despacho de exportação na fronteira, com a documentação indicando a carga total, e, com a conivência ou não da fiscalização no desembaraço de exportação (a ser apurada em processos disciplinares), eram declaradas como totalmente exportadas.

[...]

DAS PROVAS DO ESQUEMA

[...]

11. Na residência da Edna, foram apreendidas centenas de documentos que demonstram o controle que a Transnardo elaborava para o recebimento pelos serviços de desvio de cargas destinadas a exportação. [...] A título de amostragem, imprimimos alguns desses documentos [...].

12. Trata-se de correspondência encaminhada por fac-símile da Edna

(funcionária da Transnardo) para Adalberto (Mater Pneus), demonstrando o acerto de contas entre a Transnardo e Adalberto, referente ao mês de janeiro/2005.

13. Os créditos da Transnardo referem-se à comissão (armazenagem e manipulação das cargas) gerada a partir dos valores das faturas de exportação da Pirelli (às fls. 1417/1424 juntamos demonstrativo das faturas emitidas pela Pirelli, cuja somatória dos itens são absolutamente coincidentes com os valores mencionados no acerto de contas). Verifica-se que a Transnardo auferiu 2% sobre o total das faturas de exportação, que convertidos em reais pelo câmbio de R\$ 2,92, gerou o crédito de R\$ 36.490,92.

15. Se todas as exportações da Pirelli para a Mater Pneus transportadas pela Transnardo fossem regulares, tais documentos (acerto de contas) não existiriam na forma elaborada porque não haveria razão para a cobrança da comissão sobre os valores das faturas da Pirelli, já que a Pirelli era quem pagava o frete da operação para a Transnardo, uma vez que integravam destacadamente o valor total das faturas de exportação.

16. A cobrança de tal comissão decorria da logística oferecida pela Transnardo a Adalberto, pois utilizava armazém e pessoal para a descarga e carga dos pneus adquiridos por Adalberto junto à Pirelli. Não fosse a fraude que praticavam nas exportações, a Transnardo não precisaria de armazém e tampouco pessoal para manipulação de cargas. Bastava rumar com a carga diretamente dos depósitos da Pirelli para o destino, no Paraguai, passando, evidentemente, pelas aduanas brasileira e paraguaia.

17. A título de amostragem, juntamos às fls. 891/968, documentos de controle de carregamento de cargas destinadas à exportação elaborado na Pirelli (documentos apreendidos na Pirelli, pela Equipe de Apreensão Alfa 17, digitalizados no arquivo "EQ_AF07_DRF_IT04.PDF"), com os respectivos dados do desembaraço aduaneiro registrados no Siscomex Sistema Integrado do Comércio Exterior. Veja-se que as carretas que saíam da Pirelli nem sempre eram as mesmas que cruzavam a fronteira. A descarga fica evidenciada pelo registro no Siscomex da placa da carreta que cruzou a fronteira, nos casos de efetiva exportação. Nos mencionados documentos verificamos o seguinte:

18. Como se vê da amostragem supra, das 26 faturas de exportação apenas indicam a mesma carreta como carregamento na Pirelli e cruzamento na fronteira. Ou seja, na maioria dos casos as cargas eram descarregadas no armazém da Transnardo, para possibilitar as suas manipulações e desvios.

19. Na residência da Edna também foram apreendidas centenas de documentos que indicam as ordens de Adalberto no tocante ao destino das cargas [...].

[...]

20. Trata-se de ordem subscrita pelo próprio Adalberto, em 02/01/2002, transmitida para Edna (Transnardo) através de facsímile, determinando o real destino das faturas de exportação da Pirelli n.ºs 107506, 107532 e 107400, que neste caso foram todas desviadas para o mercado interno para um dos maiores clientes de Adalberto nestas operações, qual seja, o PV, abreviação de Paulo Vizaco, cujo nome completo é José Paulo Eduardo Galvão Vizaco, que possui empresas que comercializam pneus, notadamente na cidade de Pindamonhangaba/SP.

[Continua a fiscalização a descrever fatos envolvendo a participação de outros receptadores no mercado interno dos pneus desviados: "Benjamin Piveta Assunção", "CBA [...] Carlos, Benjamin e Alcides de Souza Franco Filho, que constituíram a empresa MTP"] [...]

22. Este e-mail indica o desvio parcial para o mercado interno de pneus constantes das faturas de exportação números 109817 a 109820, demonstrando a necessidade de manipulação da carga que saiu da Pirelli. [...].

[...]

26. No computador da Transnardo, matriz em Santa Cruz do Rio Pardo/SP, onde trabalhava a Edna, foram encontradas comunicações escritas pela internet (conversas impressas às fls. 1078/1232), no programa Skype, notadamente referente ao período de junho/2007 a fevereiro/2008, onde Adalberto ou Márcio (Antonio Mareio de França, funcionário de Adalberto na Mater Pneus) informavam o real destino das faturas de exportação da Pirelli.

27. Em tais conversas foram mencionadas 117 faturas de exportação, conforme demonstrativo de fls. 445/449, resumindo-se na seguinte destinação: 59 faturas efetivamente exportadas; 50 faturas desviadas para o mercado interno; e 8 faturas com destino não comentado. Em tal período, somente 13 faturas de exportação da Pirelli para a Mater não foram mencionadas na conversa [...].

[Segue a fiscalização na descrição de fatos relativamente aos apontados partícipes nos procedimentos de desvio das cargas: PV (Paulo Vizaco), Adalberto, Charanga Pneus, Mater/Nacional Cubiertas]

Do que foi transcrito acima, constata-se que a fiscalização, de fato, demonstrou a existência de um esquema de desvio, para o mercado interno, de pneus destinados à exportação. As provas levantadas pela fiscalização demonstram que as mercadorias desviadas eram realmente pneus comercializados pela Pirelli. Todavia, não há, na motivação para o lançamento, nada capaz de comprovar o envolvimento da empresa (Pirelli) na conduta fraudulenta.

Da leitura do relatório fiscal vê-se que o nome Pirelli, quando mencionado em e-mail, gravações, etc., transcritos no mencionado relatório, diz respeito unicamente à marca do produto ou à empresa em si como fonte das mercadorias exportadas (quando faz referência aos números das faturas emitidas pela empresa), mas nunca à eventual negociação irregular entre a empresa com quaisquer dos integrantes do esquema de desvio das mercadorias. A única exceção ocorre no tópico DA APURAÇÃO DAS CARGAS DESVIADAS, especificamente nos itens 43 a 45, onde a autoridade fiscal assevera que a autuada estava ciente de que somente cerca de 25% do que exportara para a Mater Pneus teria sido registrado no sistema INDIRA (Intercambio de Información de los Registros Aduaneros – Sistema de informações do comércio exterior entre os países integrantes do Mercosul).

Transcrevo os trechos aos quais me reporte (fls. 24 – fls. 33/34 do pdigit):

43. Cotejamos as exportações efetuadas pela Pirelli para a Mater registradas no SISCOMEX, com as importações efetuadas pela Mater da Pirelli, registradas no INDIRA Intercambio de Información de los

Registros Aduaneros (Sistema de informações do comércio exterior entre os países integrantes do Mercosul a partir de 2006), ou seja, o cotejo da aduana brasileira na exportação com a aduana paraguaia na importação, conforme relatório e demonstrativos às fls. 398/444, resumido no seguinte quadro:

[...]

44. Portanto, como resultado de tal confronto verificou-se que somente cerca de 25% do que foi exportado no Siscomex pela

Pirelli para a Mater Pneus foi registrado como importado no Indira, pela Mater Pneus proveniente da Pirelli, nos anos de 2006 a 2008.

45. Veja-se que a Pirelli tinha conhecimento da discrepância conforme e-mail entre integrantes da Pirelli (Luiz Fernando Costa para Jose Roberto Miranda), em julho/2005. [...]

O email em comento foi digitalizado, e integra o relatório fiscal – fls. 25 (fls. 35 do pdigit).

Mas, especialmente sobre a informação de que apenas 25% do que fora exportado constava no sistema INDIRA como importado, consta do e-mail apenas a seguinte afirmação: “Mater Pneus está internando muito pouco do faturado pela Pirelli e representa uma grande parcela do nosso faturamento”. Portanto, nada que demonstre eventual envolvimento da recorrente no esquema de desvio de pneus.

Aliás, exatamente por não se prestar para provar nada nesse sentido é que a fiscalização não utilizou tal afirmação como prova (não custa repetir que os itens acima reportados constam do tópico DA APURAÇÃO DAS CARGAS DESVIADAS, e não do item DAS PROVAS DO ESQUEMA, sobre o qual estávamos tratando até então).

Também entendendo pela ausência de provas de participação da recorrente no esquema fraudulento, a decisão de primeira instância (fls. 1867 do pdigit):

No caso em julgamento, não há prova alguma no Relatório Fiscal do envolvimento da contribuinte no esquema constatado. O único ponto apresentado pela fiscalização na qual a autuada teria conhecimento da exportação fictícia, conforme parágrafo 45 do Relatório Fiscal, é um e-mail entre integrantes da empresa em julho de 2005, citando divergências entre o faturamento da Pirelli e os dados da Urunet (sistema de dados do Paraguai).

Pelo exposto, entendo que não houve a devida comprovação do evidente intuito de fraude, caracterizado pelas condutas de sonegação, fraude ou conluio, dispostas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1996. Não há nos autos prova material de que a contribuinte tenha tentado dolosamente a desviar as mercadorias para o mercado interno com os benefícios da exportação. (grifos nossos)

Justamente por isso foi que a instância recorrida, equivocadamente, manteve o lançamento com base na responsabilidade objetiva da obrigação tributária.

A propósito, além de não haver nos autos nenhuma prova contra a recorrente, existe, sim, uma degravação de escuta telefônica que demonstra, justamente, que a autuada não tinha nenhum conhecimento de que as mercadorias saídas de seus estabelecimentos para o exterior acabavam sendo desviadas para o mercado interno. A interceptação telefônica à qual me

refiro consta do relatório fiscal (fls. 42/43 do pdigit), e tem como interlocutores Edna (funcionária da Transnardo) e Adalberto (sócio da Mater Pneus, uma das importadoras paraguaias). Os dois conversam sobre roubo de carreta da Transnardo que transportava pneus da Pirelli:

Adalberto: "e aí como é que ficou o negócio da ocorrência".

Edna: "foi fazer ontem ... o Zé Carlos o motorista e o cara que estava junto foram fazer ontem de manhã" (Boletim de Ocorrência).

Adalberto: "é duas notas que tinha?".

Edna: "isso".

Adalberto: "mas é duas notas e uma carga?"

Edna: "não, são cinco notas em duas cargas".

Adalberto: "nossa senhora!! Como é que vai fazer a alegação disso aí?"

Edna: "no boletim?".

Adalberto: "é".

Edna: "no boletim deixou como se fosse nacional... diz que não citou em momento nenhum que era exportação ... pelo menos foi o que eu ouvi ela dizendo".

Adalberto: "e os números das notas como é que ela vai falar isso pra Pirelli?".

Edna: "então eu achei que ela tivesse acertado com você".

Adalberto: "não ela não falou nada aqui.. como que você sabe que eu vou falar aqui ... ela é que sabe o procedimento nessas horas entendeu? "

Edna: "bom se a Pirelli puxar as notas fiscais ela vai ver que não é nacional né ... só por aí já dá para ver que não é mercado nacional ... agora se essas notas estiverem dentro do caminhão?.

Adalberto: "fala que estava vindo em comboio e o outro ficou pra trás .. sei lá.. "

Edna: "não ... estou falando pra você que o cara falou que o cavalo ele ia deixar ali por perto então pode ser que essas notas estejam dentro do cavalo ... entendeu aí eu vou ter que falar com ela ... ver o que foi colocado lá ... pra poder ver o resto né!?"

Adalberto: "é tem que ver o que vai colocar lá isso aí a Pirelli vai ter que emitir outra... cancelar essa e emitir outra".

Releva destacar ainda a conversa no MSN entre Edna (funcionária da Transnardo em Santa Cruz do Rio Pardo) e Beto (funcionário da Transnardo em Itapevi/SP), relativa à

distribuição da carga próximo à tampa do baú para enganar a fiscalização. Nessa conversa, reproduzida às fls. 59/60 do pdigit, não se vê nenhuma participação da recorrente.

Como já dito, não encontrando provas de participação da autuada no desvio para o mercado interno das mercadorias destinadas à exportação, a instância recorrida manteve o lançamento com fundamento único na responsabilidade objetiva da obrigação tributária.

Contudo, laborou em equívoco, ao menos, por duas razões.

Primeiramente, porque o lançamento, frente a realidade examinada, jamais poderia se alicerçar em responsabilidade objetiva, posto que todo ele é erigido diante de condutas onde o elemento volitivo está presente, qual seja, o intento de fraudar a administração tributária mediante o desvio, para o mercado interno, de produtos destinados ao mercado exterior (isentando-se, assim, dos tributos normalmente incidentes nas mercadorias industrializadas destinadas ao consumo interno). Fundamentar o lançamento em responsabilidade objetiva diante de tudo o que foi demonstrado pela fiscalização estaria absolutamente fora do contexto material dos fatos, até porque a fiscalização, ao concluir como caracterizado o “evidente intuito de fraude” (v. fls. 04), lavrou a exigência acompanhada de multa agravada.

O segundo equívoco está na inovação da fundamentação contida na decisão vergastada, a qual, no lugar de retratar mudança de critério jurídico, representa verdadeiro erro de direito.

Muito embora a lavratura do auto de infração não tenha sido motivada pela responsabilidade objetiva tributária – argumento utilizado pela DRJ para manter em parte o lançamento tributário – não cabe aqui a alegação de mudança nos critérios jurídicos do lançamento, desenvolvida pela reclamante. Com efeito, uma vez demonstrada a incompatibilidade entre as condutas fraudulentas (por parte de terceiros, e não da recorrente) e a responsabilidade objetiva, incabível a argüição de alteração de critério jurídico, já que esta ampara, exclusivamente, alternativas legítimas de critérios legais em que o lançamento poderia ser fundamentado².

Teoria à parte, o que importa para a lide é que houve, sim, inovação por parte da DRJ, e esta é inadmissível. Aliado a isso, repita-se, a fiscalização não elencou nenhuma prova material de que a suplicante teria concorrido para a prática do ilícito desvio de mercadorias para o mercado interno.

O artigo 9o, § 1º, da Lei no 4.502/64, determina seja o auto de infração

lavrado contra os responsáveis pela não satisfação dos requisitos que condicionaram a suspensão do imposto. Efetivamente, estabelece referido preceito que Se a imunidade, a isenção ou a suspensão for condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável

pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade, a isenção ou a suspensão não existissem. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifei)

No mesmo sentido o artigo 41, parágrafo único, do Regulamento do IPI então vigente (Decreto 4.544/02).

Tais preceitos normativos, associados à ausência de qualquer prova capaz de demonstrar a participação da autuada nos delitos relatados são, para mim, suficientes para a resolução da lide.

Mas o deslinde do julgamento requer nos debruçemos um pouco mais sobre a teoria, de forma a saber se o lançamento deverá ser declarado improcedente ou nulo e, neste último caso, se a nulidade é por vício formal ou material.

Quanto à questão, penso ser mais adequada a segunda opção, ou seja, a de declarar nulo o lançamento. Com efeito, embora tenha efetivamente ocorrido o fato gerador da obrigação tributária – o desvio das mercadorias destinadas ao exterior – a constituição do crédito em favor da Fazenda Pública se deu com erro na identificação do sujeito passivo.

Paulo de Barros Carvalho³ defende a existência de uma estrutura lógica traduzida numa regra matriz tributária. Segundo o insigne professor, há critérios que integram o antecedente da regra matriz do lançamento, – denominados de critérios material, espacial e temporal –, bem como aqueles que integram seu consequente, – nomeados de critérios pessoal e quantitativo. A classe antecedente identifica o fato jurídico tributário, ao passo que a conseqüente retrata o aparecimento da relação jurídica tributária. No caso presente, houve o fato jurídico tributário, mas a relação jurídica tributária foi retratada de forma equivocada.

Portanto, deixa-se de lado a improcedência do lançamento, optando-se pela declaração de nulidade do mesmo por ser tecnicamente mais adequada ao caso concreto. E nulidade por vício material, posto que inerente à própria substância do lançamento.

Como se sabe, a formalização da exigência tributária, seja através de auto de infração, seja por meio de notificação de lançamento, há que ser feita com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral, assim como daquelas condições específicas elencadas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual determina que “o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

No esteio desse raciocínio, atente-se que, dentre os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, a devida qualificação do autuado figura como condição indispensável

para o lançamento, estando relacionada à própria subsunção do autor efetivo da conduta à norma tributária substantiva.

No caso, o lançamento não carece de nenhum dos elementos formais necessários à sua exteriorização (identificação do sujeito passivo – embora aqui tenha sido equivocada –, descrição dos fatos, matéria tributável, demonstrativo do montante devido, norma legal infringida, penalidade aplicável, identificação da autoridade administrativa autuante, local e data da lavratura). Todavia, contém um defeito em sua substância, relativamente ao destinatário do ato, posto que direcionado a empresa diversa daquela(s) (bem como das pessoas físicas) que efetivamente deveriam responder pela obrigação tributária objeto da lide.

Não pode, pois, o lançamento, produzir efeitos em relação ao destinatário erroneamente apontado como responsável pela infração, realidade que se subsume a tipo de nulidade por vício material.

Em sintonia com tal exegese, De Plácido e Silva⁴:

Os vícios de forma, embora concernentes a formalidades exteriores, ou solenidades extrínsecas, não se confundem com os vícios dos documentos decorrentes de borrões, raspaduras, entrelinhas não ressalvadas, riscos, ou emendas, em lugares substanciais.

[...]

Os vícios de fundo bem se distinguem dos vícios de forma, referindo-se a formalidades habilitantes e a requisitos elementares à validade do ato, enquanto os vícios de forma se referem aos elementos de composição instrumentária e às solenidades prescritas para essa composição. (grifos nossos)

No mesmo sentido José dos Santos Carvalho Filho⁵:

O grande defeito que incide sobre a forma do ato administrativo é a afronta à especificidade que a lei impõe para a exteriorização da vontade administrativa. Se a lei estabelece determinada forma como revestimento do ato, não pode o administrador deixar de observá-la, (sob) pena de invalidação por vício de legalidade. (grifou-se)

Em resumo, a lide retrata realidade em que o lançamento preenche todos os elementos essenciais à sua plena validade do ponto de vista formal. Contudo, o mesmo foi maculado pela identificação errônea do sujeito passivo, mácula esta de natureza substancial, impossível de ser sanada neste procedimento. [...]"

Resta claro que a recorrente não teria causado a infração, sendo agente da infração – que, por sua vez, resultou na exportação fictícia, devendo ser afastada a responsabilidade de que trata o art. 136 do CTN e, por conseguinte, a responsabilidade pelo

pagamento dos tributos exclusiva de terceiros – nesse caso, da transportadora, que agiram dolosamente e com excesso de poderes, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Quanto à responsabilidade tratada no art. 136 do CTN, tal como dito pelo ilustre relator, há controvérsias. Antecipo que me inclino pela corrente que entende ser a responsabilidade subjetiva, inclusive porque o sujeito passivo pode não ter sido efetivamente o “agente” daquela infração.

Eis algumas decisões:

“STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 68087 SP 1995/0029796-5
(STJ)

Data de publicação: 16/08/2004

*Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN . 1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional , no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137 , também do CTN , **que consagra a responsabilidade subjetiva**. 2. Recurso especial improvido.”*

“STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 68087 SP 1995/0029796-5
(STJ)

Data de publicação: 16/08/2004

*Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN . 1 . O artigo 136 do Código Tributário Nacional , no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN , **que consagra a responsabilidade subjetiva**. 2. Recurso especial improvido.”*

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama