



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

Processo nº 11829.720018/2013-37
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-005.320 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria CONVERSÃO PENA PERDIMENTO
Recorrentes RB EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA. E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. POSSIBILIDADE.

Considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, a ocultação do real adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, realizada mediante fraude ou simulação. A penas de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro, se as mercadorias não forem localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

VALOR ADUANEIRO. CRITÉRIO DE RATEIO COM BASE NO VALOR DOS RECURSOS ADIANTADOS. RAZOABILIDADE.

Revela-se razoável o critério de rateio do valor aduaneiro entre os reais adquirentes ocultos com base no valor dos recursos financeiros repassados ao importador ostensivo. Entretanto, não será admitido os recursos financeiros repassados por pessoas físicas ou jurídicas que, na data dos depósitos, ainda não tinha vínculo societário com o real adquirente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DISSIMULADA. IMPORTADOR E REAL ADQUIRENTE. RESPONSABILIDADE CONJUNTA POR INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se comprovada que a operação de importação por conta e ordem foi dissimulada, respondem pela infração o importador, que concorreu para prática da infração e dela se beneficiou, e o real adquirente oculto na correspondente na operação de importação por conta própria simulada.

SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO. CONDIÇÃO.

Nos termos do art. 135, III, do CTN, respondem pelo crédito tributário devido pela sociedade empresária limitada apenas os sócios que estejam na direção, gerência ou representação sociedade empresária limitada e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. NÃO COMPROVADA A PRÁTICA DE ATOS DE GESTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não restando comprovado nos autos a prática de atos de administração, gerência ou representação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos, torna-se incabível a manutenção do sócio no polo passivo como responsável solidário por infração imputada a sociedade empresária de que participa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SOBRESTAMENTO DO ENVIO AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL PELA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Falece competência à instância administrativa de julgamento decidir sobre questões referentes ao trâmite do processo de Representação Fiscal para fins Penais, especialmente, sobre o sobrestamento do seu envio ao Ministério Público Federal (MPF).

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO ABAIXO DO LIMITE DE ALÇADA. CONHECIMENTO PELAS TURMAS DO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

Não se toma conhecimento de recurso de ofício que, na data do julgamento pelas Turmas de Julgamento deste Conselho, não atende o limite de alçada fixado em ato do Ministro Fazenda.

AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VIOLAÇÃO DO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Diante de alentada descrição dos fatos e indicação da fundamentação legal no auto de infração, o qual é instruído ainda com os elementos de prova em que se baseia a exigência fiscal, resta infundada a arguição de vício de nulidade por cerceamento do direito de defesa e violação ao contraditório.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EVENTUAL DESCUMPRIMENTO DE ASPECTOS FORMAIS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos os requisitos legais, ainda que descumprida, durante o procedimento fiscal, alguma formalidade relativa ao MPF tenha sido descumprida, o que não ocorreu nos presente autos.

SIGILO BANCÁRIO. OBTENÇÃO DE DADOS PELA RECEITA FEDERAL SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. PROCEDIMENTO

LEGÍTIMO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 601314/RG, em regime de repercussão geral, o pleno do STF reconheceu a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar (LC) 105/2001, que permite à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial, sob o entendimento de que a referida norma não resultava em quebra de sigilo bancário, mas em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. Além disso, assentou o STF que o art. 6º da Lei Complementar 105/2001 não ofende o direito ao sigilo bancário, “pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.”

2. Assim, uma vez confirmada a legalidade da obtenção dos dados bancários pela RFB, o procedimento reputa-se legítimo e, em decorrência, afasta qualquer vício de nulidade da autuação baseada nas informações bancárias.

Recurso de Ofício Não Conhecido e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para incluir no denominador do rateio o valor de R\$ 707.892,94 (e-fl. 76) e refazer o percentual atribuído à recorrente, para excluir do cálculo do percentual de rateio do valor aduaneiro os valores dos depósitos/adiantamentos de recursos financeiros feitos para a importadora ENCOMEX por ML BEDIN & CIA LTDA., BEDINSAT INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA. e MÁRCIO LUIZ BEDIN, para excluir do polo passivo as pessoas físicas Vera Lúcia Moneda Kafer, Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Jorge Lima Abud que davam provimento em menor extensão, negando a inclusão no denominador do valor de R\$ 707.892,94 (e-fl. 76) e os Conselheiros José Fernandes do Nascimento (Relator) e Maria do Socorro F. Aguiar, que davam provimento em menor extensão, negando a inclusão no denominador do valor de R\$ 707.892,94 (e-fl. 76) e mantendo no polo passivo as pessoas físicas Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin. Designado o Conselheiro José Renato P. de Deus para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra o acórdão recorrido, que segue integralmente transcrito:

Contra a empresa RB EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por Rb Equipamentos, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Delegacia da Receita Federal em Cascavel - PR, em sede de Procedimento Especial de Fiscalização para averiguar a regularidade da aquisição de mercadorias importadas em nome de outrem, ao final do qual restou apurado ser a fiscalizada a real interveniente ocultada em operações de importação, com enquadramento de sua conduta em infração tipificada como “Dano ao Erário”, punível com a penalidade de perdimento das mercadorias, convertida em pecúnia em face da impossibilidade de sua apreensão, com lançamento de crédito tributário no montante total de R\$ 1.662.252,64, com atribuição de responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 95 do DL 37/66 e art. 135 do CTN, às pessoas jurídica e físicas ENCOMEX Trading Comercial Importação e Exportação Ltda, LEANDRO GEISON FAHERAZZI, MÁRCIO LUIZ BEDIN, MARCOS ANTÔNIO FERNANDES, ERIC MONEDA KAFER, VERA LUCIA MONEDA KAFER, já devidamente qualificados no auto, doravante denominados apenas pelo primeiro nome.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização, anexo do presente auto (fls. 17 a 99).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal, bens jurídicos protegidos pelo controle aduaneiro e prejuízos perpetrados pela interposição fraudulenta de pessoas, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. Inicialmente, a fiscalização levou a efeito o procedimento especial previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002 na empresa ENCOMEX, através do qual se identificou quatro outras empresas adquirentes do mesmo produto importado (amplificador de sinal de antena para televisão), entre elas a RB EQUIPAMENTOS, autuada neste processo;

2. O procedimento fiscal concluiu pela ocultação de tais empresas pela ENCOMEX, na forma prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, e que, muito embora tal lançamento se diga respeito apenas à Rb Equipamentos, imperiosamente se faz necessário se narrar os fatos relacionados às demais três

empresas, já que a conduta de cada uma delas concorreu para a prática da infração em questão, posto que as mercadorias acobertadas por uma mesma declaração de importação eram divididas entre elas e que, como tais adquirentes possuem negócios entre si, há indícios de configuração de organização criminosa, na forma prevista no art. 2º da Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, ratificada pela República Federativa do Brasil pelo Decreto nº 5.015/2004, o que implica trazer ao mesmo texto todos os elementos que possuem nexo de causalidade com o resultado, fls. 22 a 23;

3. A mercadoria importada pela ENCOMEX era rateada por dois, três ou quatro dos adquirentes em questão, que por vezes, sob orientação destes, era repassada diretamente a seus clientes pela ENCOMEX, operações que por terem destinatários certos e conhecidos, deveriam ter atendido a legislação regente da matéria, no sentido de trazer ao polo passivo tributário tais pessoas, fl. 23;

4. Entre os fatos que levam à conclusão de se tratar a ENCOMEX um mero prestador de serviço na importação, e não um importador por conta própria, destaca-se a não comprovação de origem para os recursos integralizados pelo sócio Eric Moneda Kafer (fls. 36 a 38); a previsão de extensa gama de produtos comercializados em seu objeto social, “correspondente a 97% (noventa e sete por cento) dos capítulos da NCM” (fls. 38 a 39); uma estrutura física composta apenas por poucas salas (fls. 39 a 42); a ausência de empregados contratados, alegando ser empresa de gestão familiar, com apoio de serviços terceirizados e alguns estagiários (fls. 42 a 45); a ausência de estrutura apropriada para o armazenamento e movimentação de mercadorias (fls. 45 a 47); inúmeras ocorrências de revenda da totalidade da mercadoria importada numa única operação, com data de entrada registrada em nota fiscal bem próxima à de saída, evidenciando “que o importador sabia, antecipadamente, para quem venderia os produtos importados”, seguindo a mercadoria diretamente do recinto alfandegado para o estabelecimento do cliente, sem passagem física pelos depósitos da empresa (fls. 47 a 48); a enorme diversidade dos produtos importados, classificados em 30 capítulos NCM diferentes (fls. 48 a 49); o histórico dos sócios (fl. 49); os informes publicitários de sua página internet, no tocante à prestação de serviços aduaneiros de importação e exportação (fl. 49) e a negativa em fornecer as correspondências eletrônicas referentes às transações comerciais de aquisição das mercadorias (fls. 49 a 50);

5. Além de todas as características anteriormente destacadas em relação à ENCOMEX, documentação levantada no curso da fiscalização comprovaria a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas, através da escrituração contábil, extratos bancários, contratos de câmbio, notas fiscais e outros;

6. A análise da escrituração contábil e dos extratos bancários da ENCOMEX revelou provas de que a empresa sabia que receber recursos de clientes nacionais para cobrir despesas decorrentes de operações de importação direta é prática irregular. Assim, desejando encobrir provas de que suas importações abordadas neste auto de infração deveriam ter sido efetuadas regularmente na modalidade “importação por conta e ordem”, a empresa utilizou-se de artifícios ilegítimos na contabilidade, dissimulando a dotação dos recursos necessários à execução das importações por seus adquirentes como empréstimo de sócio, transferências da conta caixa, receitas de vendas anteriores ou como recursos provenientes de terceiros alheios à operação comercial, de forma sistemática e recorrente para as quatro empresas adquirentes anteriormente referidas, conforme extenso relato constante dos autos (fls. 50 a 59), o que caracterizaria a cessão de nome da ENCOMEX com vistas à ocultação dos adquirentes, dentre os quais a autuada;

7. Ressalta a fiscalização que a ENCOMEX não teria apresentado as escriturações contábeis relativas aos exercícios 2010 e posteriores, e que os registros contábeis apresentados em atendimento ao Termo de Intimação nº 04 foram refeitos após o início da fiscalização, com o intuito de impedir que o Fisco detectasse aqueles registros relacionados ao adiantamento de recursos pelos adquirentes das mercadorias importadas, conforme se conclui diante da análise dos registros originais de posse do contador substituído por se negar à realização de sua adulteração, especificando-os para cada situação;

8. Nos registros originais apresentados pelo ex-contador, por exemplo, observa-se o registro em contas intituladas ADIANTAMENTOS DE CLIENTES de montantes repassados pela adquirente Rb Equipamentos à ENCOMEX para a realização de importações, ao passo que aqueles registros constante da contabilidade apresentada pela fiscalizada apresentava informações simuladas da operação, fls. 74 a 85;

9. Em algumas das importações objeto desta ação fiscal, a ENCOMEX consta como adquirente de importação realizada pela importadora EXIMBIZ por sua conta e ordem;

10. Considerando que a penalidade tem como base de apuração o valor da mercadorias importadas e que estas eram rateadas entre os quatro adquirentes diretos e outros indiretos (clientes diretos dos adquirentes), aponta a fiscalização a dificuldade na individualização da penalidade, uma vez que nem sempre é possível associar a mercadoria de dada nota fiscal com aquela de determinada importação, em decorrência do que, adotou-se como critério de rateio do montante da mercadoria importada entre os quatro adquirentes diretos a relação entre o montante de recursos transferidos por cada deles à ENCOMEX, já que na maior parte dos extratos de transferência bancária é possível identificar sua origem, atribuindo-se informação da contabilidade para aqueles sem possível identificação bancária. Tabela com a totalidade dos recursos repassados por cada dos adquirentes e seu rateio corresponde encontra-se no corpo do relatório fiscal, fls. 72 a 78;

11. A ENCOMEX e Rb Equipamentos concorreram para a prática da infração autuada, vez que ocultação de uma das partes apenas poderia ocorrer com o concurso de ambas, hipótese pela qual respondem conjuntamente pela penalidade da infração autuada, na forma prevista no art. 95, I e V, do DL 37/66. Idêntica aplicação de solidariedade em relação à infração em questão se aplicaria aos sócios das empresas anteriormente referidas, na forma prevista no art. 135, III, do CTN, haja vista a prática de atos gerenciais ou representativos com infração de lei.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante RB EQUIPAMENTOS podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 3.812 a 3.853):

(A) Preliminarmente, argui a impugnante nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, já que os livros fiscais solicitados pela autoridade fiscal não foram devolvidos até o término da presente impugnação, fls. 3.813 a 3.819;

(B) Quanto ao mérito, aponta ilegitimidade passiva da impugnante para figurar como solidária do presente lançamento, já que sua relação com Encomex era de simples aquisição de mercadoria no mercado interno, restando-lhe alheio as operações de comércio exterior, para as quais não concorreu, não se aplicando assim as disposições do art. 95, I, do DL nº 37/66;

(C) Aponta a decadência de parte das operações incluídas na base de apuração da penalidade.

(D) Pugna-se a improcedência do lançamento ainda pela ausência de vinculação inequívoca entre as importações que serviram de base para aplicação da penalidade e a estrita responsabilidade ou vinculação dos impugnantes com cada dessas importações;

(E) Por ocasião da individualização da penalidade, a autoridade fiscal teria computado como transferências da impugnante à Encomex parcelas realizadas por pessoa jurídica diversa, pela simples alegação de confusão patrimonial entre tais pessoas e o sócio da impugnante Sr. Márcio Luiz Bedin, ao passo que este apenas teria ingressado no quadro societário da impugnante em ocasião posterior à realização das citadas transferências, o que distorceu a apuração do quantum da penalidade. Inexiste ainda competência legal à autoridade fiscal na descaracterização da personalidade jurídica de tais pessoas para efeito de identificação da sociedade com seu quadro societário, fls. 3.837 a 3.839;

(F) Aponta inconstitucionalidade na quebra do sigilo bancário da RB Equipamentos, que teve seu sigilo violado pela utilização dos extratos bancários da Encomex, onde se verificam os depósitos realizados pela empresa RB Equipamentos, o que

tornaria ilícitas as provas utilizadas para individualização das penas;

Em face do exposto, requer a total improcedência do presente lançamento pelas razões apresentadas.

As contrarrazões apresentadas pela impugnante ENCOMEX podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 3.953 a 3.985):

(G) Preliminarmente, argúi a impugnante nulidade do lançamento pelas razões que articula:

- *Por cerceamento do direito de defesa, já que as conclusões do presente lançamento são genéricas e imprecisas em relação à conduta autuada, impossibilitando sua impugnação;*

- *Torna-se impossível a representação para fins penais ao Ministério Público antes do trânsito em julgado na esfera administrativa, conforme previsão expressa no art. 83 da Lei nº 9.430/96;*

(H) Quanto ao mérito, alega que o ônus da prova cabe à autoridade lançadora, e que pelo princípio da especificidade e pelas disposições do art. 112 do CTN, “aplica-se apenas e tão somente a penalidade da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, em tese, se os argumentos expostos pela empresa autuada não forem acolhidos em suas razões de impugnação”, não podendo a impugnante ser apenada em duplicidade em razão da solidariedade em questão;

(I) Ressalta que as importações objeto do presente lançamento foram realizadas com recursos próprios, com fechamento dos contratos de câmbios em seu nome e pagamento de todos os tributos devidos, com revenda da mercadoria em operação mercantil no mercado interno e pagamento dos tributos devidos para o tipo da operação (ICMS, IPI e PIS/COFINS) e que a matriz legal de autuação se aplica aos casos de contrabando, descaminho ou mercadoria introduzida irregularmente no país, o que não é o caso;

(J) Aduz ainda que à subjunção dos fatos ao tipo infracional autuado faz-se necessário que o artifício empregado tenha sido de forma dolosa;

(K) A fiscalização não teria demonstrado em qual capitulação legal encontra-se enquadrada a responsabilidade solidária da impugnante, o que fatalmente prejudica sua defesa, ocasionando cerceamento, capitulando equivocadamente sua responsabilidade no art. 135 do CTN;

(L) Há, também, flagrante erro na capitulação legal da solidariedade de pessoas (concurso de pessoas) no presente processo administrativo, devendo ser acolhida a nulidade do Auto de Infração, em vista de vício material, por estar fundamentada a solidariedade tributária no Código Penal;

(M) Por fim, aponta a supressão no lançamento em questão de documentos apresentados em suas respostas à fiscalização que

corroborariam sua defesa, o que enseja vício formal que macula o procedimento;

Por todo o exposto, requer que seja aceita a alegação preliminar de nulidade, a suspensão do encaminhamento da representação para fins penais ao Ministério Público até o trâmite final na esfera administrativa deste procedimento, que sejam acolhidas todas as razões de nulidades apresentadas, ou que todo o procedimento seja julgado improcedente, protestando pela juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde da questão.

As contrarrazões apresentadas pelas impugnantes MARCOS ANTÔNIO FERNANDES, MÁRCIO LUIZ BEDIN E LEANDRO GEISON FAGHERAZZI, sócios da autuada Rb Equipamentos, podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 3.752 a 3.808; 3.855 a 3.902; e 3.904 a 3.949, respectivamente):

(N) Preliminarmente, requer o sócio MARCOS ANTÔNIO FERNANDES exclusão de sua responsabilidade atribuída pelo presente lançamento referente ao período posterior de sua saída da sociedade, no caso, a partir de 30/12/2009. Já o sócio MÁRCIO LUIZ BEDIN requer exclusão de sua responsabilidade atribuída pelo presente lançamento referente ao período anterior de sua entrada na sociedade, no caso, até 30/12/2009. E o sócio LEANDRO GEISON FAGHERAZZI requer a exclusão de sua responsabilidade solidária referente ao período que se ausentou dos atos gerenciais da empresa, no caso, a partir de 30/12/2009;

(O) Adentrando ao mérito da questão, alegam ilegitimidade passiva em relação à penalidade que lhes foi imputada, por ausência de culpabilidade, conforme expressa disposição legal do direito penal e de princípio constitucional, não sendo possível sua extensão aos sócios;

(P) Ressaltam a impossibilidade de responsabilização dos sócios para a situação em caso, vez que a penalidade aplicada não possui natureza tributária, não podendo se aplicar assim as disposições do art. 135, do CTN, próprias para as infrações de natureza tributária;

(Q) Apontam ainda decadência de parte das operações incluídas na base de apuração da penalidade;

(R) Pugna-se a improcedência do lançamento ainda pela ausência de vinculação inequívoca entre as importações que serviram de base para aplicação da penalidade e a estrita responsabilidade ou vinculação dos impugnantes com cada dessas importações;

(S) Apontam inconstitucionalidade na quebra do sigilo bancário da RB Equipamentos, que teve seu sigilo violado pela utilização dos extratos bancários da Encomex, onde se verificam os depósitos realizados pela empresa RB Equipamentos, o que tornaria ilícitas as provas utilizadas para individualização das penas;

Em face do exposto, requerem a total improcedência do lançamento.

As contrarrazões apresentadas pelas impugnantes ERIC MONEDA KAFER e VERA LÚCIA MONEDA KAFER, sócios da autuada ENCOMEX, podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 3.703 a 3.718 e 3.721 a 3.749, respectivamente):

(T) Preliminarmente, ariem nulidade do lançamento pelas razões que articulam:

- *Por cerceamento do direito de defesa, já que as conclusões do presente lançamento são genéricas e imprecisas em relação à conduta autuada, impossibilitando sua impugnação;*

- *Torna-se impossível a representação para fins penais ao Ministério Público antes do trânsito em julgado na esfera administrativa, conforme previsão expressa no art. 83 da Lei nº 9.430/96;*

- *As competências de maio a outubro de 2008 estão extintas pela decadência do crédito tributário, eis que se passaram mais de cinco anos entre o fato gerador das importações e a ciência do presente auto, devendo ser considerado extinto seu respectivo crédito tributário;*

- *A impugnante Vera Lúcia Moneda Kafer é sócia minoritária e não possui poder de gestão, não se aplicando àquela a hipótese prevista no art. 135 do CTN, inexistindo a evidência de qualquer ato de gestão por ela praticado, muito menos com excesso de poder ou infração de lei, ou que tenha concorrido conjuntamente com os demais autuados para a prática da infração, na forma prevista no art. 95, I do DI 37/66, fls. 3.676 a 3.687;*

(U) Quanto ao mérito, alega que o ônus da prova cabe à autoridade lançadora, e que pelo princípio da especificidade e pelas disposições do art. 112 do CTN, aplica-se apenas e tão somente a penalidade da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, em tese, se os argumentos expostos pela empresa autuada não forem acolhidos em suas razões de impugnação, não podendo a impugnante ser apenada em duplicidade em razão da solidariedade em questão;

(V) A responsabilidade pelo cometimento de infração é pessoal do agente que a praticou, na forma prevista no art. 137 do CTN, preceito que não se aplica à impugnante na condição de sócio;

Por todo o exposto, requerem que seja aceita a alegação preliminar de nulidade, a suspensão do encaminhamento da representação para fins penais ao Ministério Público até o trâmite final na esfera administrativa deste procedimento, que seja reconhecida a decadência apontada acolhidas todas as razões de nulidades apresentadas, ou que todo o procedimento seja julgado improcedente, protestando pela juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde da questão.

Em ocasião posterior ao seu julgamento do presente lançamento por esta turma colegial, a unidade de origem identificou a não

interposição de recursos de ofício ante o afastamento do Sr. MARCOS ANTÔNIO FERNANDES da sujeição passiva do lançamento e da redução da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. LEANDRO GEISON FAGHERAZZI, em ambas as situações, em montante superior ao limite previsto para interposição de recurso de ofício na Portaria MF nº 3, de 2008.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada procedente em parte, com exoneração de parte do valor lançado e manutenção do crédito tributário em R\$ 1.560.703,44, com a manutenção integral da responsabilidade solidária atribuída para o Sr. ERIC MONEDA KAHER e Sra. VERA LÚCIA MONEDA KAHER, estendendo-se a responsabilidade solidária do Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN e do Sr. LEANDRO GEISON FAGHERAZZI até o limite de 1.056.081,11 e R\$ 504.622,33, respectivamente, devendo ser afastado do pólo passivo deste lançamento o Sr. MARCOS ANTÔNIO FERNANDES. Os fundamentos da decisão foram resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie, no caso, a pessoa jurídica adquirente de fato das importações ocultado nas informações ao fisco.

CEDÊNCIA DE NOME PARA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA DO ART. 33 DA LEI 11.488/2007. PENALIDADE DE PERDIMENTO. CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES PARA O CEDENTE.

A partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a cedência de nome, por parte do importador ostensivo, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com intuito de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários passou a ser penalizada com a multa de 10% do valor da operação, em substituição à declaração de inaptidão do CNPJ de que trata o art. 81 da Lei nº 9.430/1996. A multa instituída pela Lei nº 11.488/2007, quando cabível, não prejudica a pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa, aplicável à pessoa jurídica que ceder seu nome.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Diante de alentada descrição dos fatos e indicação da fundamentação legal no auto de infração, o qual é instruído ainda com os elementos de prova em que se baseia a exigência fiscal, resta infundada a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE COM BASE NA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS - IMPROCEDÊNCIA DO EXAME EM PRELIMINAR.

A existência, no auto de infração, da narrativa de fatos que o Fisco imputou à autuada, capitulando-os em disposições específicas da legislação tributária, realça que o lançamento de ofício está fundado em pressupostos de fato e de direito, o que afasta a possibilidade de acolher, em preliminar, a ideia da ausência de motivos. E somente no exame do mérito da lide é possível verificar se há comprovação dos fatos imputados ou se há adequação aos tipos legais.

CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS LEGAIS QUE DISPÕEM SOBRE INFRAÇÕES E PENALIDADES.

A análise dos princípios constitucionais apontados, em especial, de vedação ao confisco, demandaria o exame da constitucionalidade de dispositivos legais em vigor, procedimento vedado a este órgão.

DECADÊNCIA. INFRAÇÃO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes de ilícitos aduaneiros tem como termo inicial a data de ocorrência da infração, na forma prevista no art. 138 do DI 37/66.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA.

Os procedimentos prévios ao lançamento da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando necessariamente ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

SOLIDARIEDADE DOS SÓCIOS. LIMITES. EXCEÇÕES.

Os sócios, ao constituírem a sociedade sob a forma limitada, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital social. Porém, existem exceções a tal princípio geral, uma delas aplicável às relações de cunho jurídico tributária, relacionadas aos atos gerenciais praticados com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social. Em tais situações os sócios devem responder solidariamente pelo crédito lançado.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE. ART. 135, III, CTN. SÓCIO COTISTA. IMPRESCINDÍVEL EXERCÍCIO DE ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE.

A responsabilidade tributária de uma sociedade limitada não pode ser imputada aos seus sócios por esta simples condição, para tal fazendo-se necessário o imprescindível exercício de administração da sociedade.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO/MANDATÁRIO. NÃO CABIMENTO.

Não restando comprovado nos autos atos de administração, gerência ou representação, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos, torna-se incabível a manutenção do sócio/mandatário no polo passivo como responsáveis solidários.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS. SOBRESTAMENTO DE SUA TRAMITAÇÃO. ART. 83 DA LEI 9.430/96. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO COLEGIADO.

Falece competência a esta instância administrativa decidir sobre o sobrestamento do processo de Representação Fiscal para fins Penais.

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. INADMISSIBILIDADE. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Em caso de obtenção de provas por meio de diligência ou perícia, estas providências devem ser expressamente solicitadas com especificação de seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autuada e todos os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários tempestivos, em que reafirmaram as razões de defesa suscitados nas respectivas peças impugnatórias.

E por força do disposto no art. 34, I, do Decreto 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997, em razão da exclusão e redução, respectivamente, da responsabilidade solidária atribuída aos Srs. MARCOS ANTÔNIO FERNANDES e LEANDRO GEISON FAGHERAZZI, em montante superior ao limite de alçada fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008, então vigente, foi interposto recurso ofício perante esta Terceira Seção de Julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos, tratam de matéria da competência deste Colegiado e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecido. Enquanto que o recurso de ofício não será conhecido, porque o valor do crédito exonerado está abaixo do limite de alçada fixado para o órgão de julgamento de primeiro grau, conforme a seguir demonstrado.

I DO RECURSO DE OFÍCIO

O presente recurso de ofício foi interposto em razão (i) da exclusão do polo passivo da autuação, no valor total de R\$ 1.560.703,44, do responsável solidário do Sr. MARCOS ANTÔNIO FERNANDES e (ii) da redução da responsabilidade solidária do Sr. LEANDRO GEISON FAGHERAZZI para o valor de R\$ 504.622,33.

Na data do julgamento de primeiro grau, o valor total do crédito exonerado estivesse além do limite de alçada, no valor de R\$ 1.000.000,00, fixado na Portaria MF 3/2008. Acontece que, em seguida, o referido valor limite foi alterado para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), pelo art. 1º da MF 63/2017, que segue transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

E no âmbito deste Conselho, o limite de alçada do recurso de ofício deve ser atendido na data do julgamento do citado recurso e não na data do julgamento de primeira instância, conforme dispõe a Súmula CARF nº 103, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 103: *Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Com base nessas considerações, não se toma conhecimento do referido recurso de ofício, por não atender o limite de alçada exigido no art. 34, I, do Decreto 70.235/1972 e fixado no art. 1º da Portaria MF 63/2017.

II DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Previamente, cabe esclarecer que o recurso voluntário, ou, mais apropriadamente, as contrarrazões ao recurso de ofício apresentadas pelo Sr. MARCOS ANTÔNIO FERNANDES não serão aqui conhecidas em razão da perda do seu objeto, vez que a única questão nele abordada e pleiteada, a manutenção da exclusão da responsabilidade solidária do recorrente, tornou-se definitiva na esfera administrativa, com o não conhecimento do recurso de ofício interposto.

Pela mesma razão, do recurso voluntário interposto pelo Sr. LEANDRO GEISON FAGHERAZZI serão conhecidas apenas as razões de defesa suscitadas em relação à responsabilidade solidária concernente à parcela do crédito mantida no acórdão recorrido.

Em benefício da objetividade e para evitar repetições desnecessárias, as razões de defesa comuns suscitadas nos correspondentes recursos serão apreciadas em conjunto.

De modo geral, a controvérsia envolve questões preliminares e de mérito, que serão a seguir analisadas.

II.1 Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, os recorrentes pleitearam o sobrestamento do envio da Representação Fiscal Para Fins Penais e a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa e violação do direito ao contraditório, com argumentos distintos, que serão analisados separadamente a seguir.

Dos argumentos da solidária ENCOMEX e seus sócios

A responsável solidária ENCOMEX e seus sócios requereram, em preliminar, que a Representação Fiscal Para Fins Penais fosse emitida somente após considerada definitiva a decisão final proferida na esfera administrativa.

A pretensão dos recorrentes não há como ser atendida por esta instância de julgamento, posto se tratar de procedimento da competência exclusiva das autoridades fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que têm o dever de comunicar ao Ministério Público Federal (MPF) os fatos que, em tese, configurem crimes contra a ordem tributária e ao controle aduaneiro. No âmbito da RFB, o assunto encontra-se disciplinado na Portaria RFB 2.439/2010, alterada pela Portaria RFB 3.182/2011, cujas determinações são de cumprimento obrigatório pelas autoridades fiscais integrantes do referido Órgão. Da essa condição, não cabe as instâncias julgadoras, incluindo este Conselho, apreciar ou decidir sobre os procedimentos relativos à tramitação do referido processo.

Nesse sentido, este Conselho já consolidou o entendimento de que as controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais estão fora da competência deste órgão de julgamento. O assunto, inclusive, encontra-se explicitado na Súmula CARF nº 28, cujo enunciado segue transcrito:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar.

Nos referidos recursos, a responsável solidária ENCOMEX e o seu sócio, o Sr. ERIC MONEDA KAFER, em comum, apontaram a ausência de indicação precisa da suposta conduta fraudulenta como causa do cerceamento de direito de defesa que implicava nulidade do procedimento fiscal.

A alegação não procede. Ao contrário do alegado, logo no preâmbulo do Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (fls. 17/99), doravante denominado simplesmente de TVF, encontra-se expressamente mencionada a infração objeto da presente autuação (“ocultação do real comprador das mercadorias importadas mediante simulação”) e o enquadramento legal da referida infração.

No mesmo sentido, ao longo do citado TVF, encontra-se minuciosa descrição dos fatos e das condutas imputadas aos recorrentes, com menção aos elementos de prova que confirmam tais imputações. E com base nesses elementos, facilmente, é possível extrair a motivação da autuação em apreço de forma explícita, clara e congruente, o que atende plenamente as exigências determinadas os arts. 2º e 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, e art. 10, III a V, do Decreto 70.235/1972. A análise das questões meritórias a seguir, certamente, confirmarão o aqui asseverado de forma resumida.

Alem disso, a leitura das bem elaboradas peças defensivas revela que os recorrentes tiveram pleno conhecimento das condutas que lhe foram imputadas e delas defenderam-se adequadamente.

A responsável solidária ENCOMEX, em caráter individual, já na parte que trata das questões de mérito da autuação, apontou flagrante erro na capitulação legal “dos lançamentos tributários”, que originaram o presente processo administrativo, em vista do *bis in idem* (vício material) consistente na cobrança da multa equivalente a valor aduaneiro e a multa de 10% (dez) por cento do valor da mercadoria, questão de natureza meritória que será analisada em tópico específico a seguir.

A recorrente alegou ainda que, na autuação em questão, houve supressão de documentos por ela apresentados no curso do procedimento fiscal. Tais documentos corroborariam a suas razões de defesa “no sentido de demonstrar sua capacidade econômica, financeira e estrutural”. E essa circunstância dava ensejo a vício formal, que maculava o procedimento em razão do prejuízo ao contraditório.

Os documentos a que se referem a recorrente ENCOMEX foram os seguintes: a) “os e-mails de negociação com diversos exportadores, as passagens aéreas, passaporte do Administrador da Encomex, bem como as contas telefônicas e celulares demonstrando-se a negociação (chamadas internacionais) realizadas”; e b) “os catálogos dos produtos comercializados e também os crachás das feiras”.

Se tais documentos não foram juntados aos autos pela fiscalização, por certo, eles seriam irrelevantes para comprovar os fatos atribuídos aos recorrentes. De outra parte, se a recorrente considera tais documentos relevantes para comprovação dos seus argumentos de defesa, na fase impugnatória, fora-lhe facultado apresentá-los. Se não os apresentou e sequer justificou a relevância de tais documentos para comprovar sua “capacidade econômica,

financeira e estrutural”, inequivocamente, essa alegação torna-se irrelevante para o deslinde da controvérsia.

A propósito, não é demais ressaltar que, no curso do procedimento fiscal, de natureza sabidamente inquisitória, a autoridade fiscal tem amplos poderes, conferidos pelo art. 195 do CTN, para solicitar documentos, livros, arquivos etc. e o contribuinte tem a obrigação de apresentá-los ou prestá-los na forma da legislação vigente, sob pena de responder por multa ou o seu agravamento.

E somente após a conclusão do procedimento fiscal, em razão do disposto no *caput* do art. 9º do Decreto 70.235/1972, a autoridade fiscal tem a obrigação de carrear aos autos os elementos probatórios que ela entenda indispensáveis à comprovação dos fatos e dos ilícitos apurados.

De outra parte, uma vez concluído o procedimento fiscal com ciência do autuado, se determinado documento solicitado no curso do procedimento fiscal não foi colacionado aos autos pela fiscalização e era considerado relevante para defesa do autuado, por força do disposto no art. 15 do Decreto 70.235/1972, cabia-lhe apresentar tais documentos, simultaneamente, com a peça impugnatória, o que não ocorreu no caso em tela.

Assim, resta demonstrado que, no caso em tela, não ocorreu o alegado cerceamento do direito de defesa, em decorrência, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

Dos argumentos da autuada RB EQUIPAMENTOS e seus sócios

A autuada RB EQUIPAMENTOS e seus sócios arrolados como responsáveis solidários pela totalidade, o Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN, e por parte da multa, o Sr. LEANDRO GEISON FAGHERAZZI, alegaram nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, em razão da não devolução dos livros contábeis e fiscais.

Os recorrentes reafirmaram a alegação genérica apresentada nas respectivas peças impugnatórias de que a autuada entregara os livros e documentos fiscais originais à fiscalização e esta não lhes devolvera, o que importara em evidente embaraço e obstáculo à elaboração das peças defensivas, porém, não se dignaram a comprovar o alegado.

No caso, além de não informar quais os livros ou especificar quais documentos contábeis e fiscais originais foram entregues e não devolvidos, diferentemente do alegado, a consulta aos elementos coligidos aos autos, em especial aos documentos de fls. 3531/3644, em atendimento aos Termos de Intimação 01 a 04, revela que foram apresentados apenas cópias dos registros eletrônicos ou documentos (fiscais e contábeis) da autuada. E para comprovar que a recorrente não entregou os citados livros contábeis e fiscais à fiscalização, transcreve-se a seguir os seguintes trechos relevantes extraídos do citado TVF:

A sociedade empresária apresentou somente em resposta ao termo nº 04, em abril de 2011 (mais de um ano depois da primeira intimação), os arquivos digitais validados e autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), homologado pela RFB, os quais foram analisados por sistema homologado da RFB, o Contágil.

Ela apresentou também alguns livros em papel. Mas nenhum dos principais para a fiscalização (livros Diário e Razão) estava

assinado ou continha selo de autenticação da Junta Comercial do Estado de São Paulo¹

[...]

18.21 Livros contábeis (papel)

Apenas as folhas de abertura de livros contábeis Diário e Razão, entregues em atendimento ao termo nº 04, foram juntadas, que estão sem assinatura e sem comprovante de registro na JUCESP (Junta Comercial do Estado de São Paulo). Vide nota de rodapé 35 na página 35 [aqui, nota de rodapé 1].

Os textos transcritos esclarecem que foram entregues pela autuada apenas as folhas de abertura dos livros contábeis Diário e Razão, sem assinatura e sem comprovante de registro na JUCESP. Assim, para contraditar essa informação e comprovar que entregou os livros contábeis e fiscais originais à fiscalização, que sequer foram mencionados, cabia aos recorrentes apresentar o documento adequado (recibo de entrega, por exemplo) de que a autuada entregara tais documentos, o que não fez.

Ademais, nas robustas peças defensivas coligidas aos autos nas duas fases defensivas, os recorrentes demonstraram pleno conhecimento dos fatos que foram imputados e deles se defenderam adequadamente, como será demonstrado no tópico sobre as questões meritórias. Portanto, se não restou comprovado a alegada preterição do direito de defesa, não há como acatar a alegada nulidade.

Os recorrentes alegaram nulidade da autuação, por manifesta violação à legislação que regulamenta o procedimento administrativo fiscal, sob argumento de que “o Agente Fiscal prorrogou os MPFs (de diligência e de fiscalização - anexo I) por diversas vezes, no entanto, nunca cientificou o sujeito passivo, nem mesmo quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração, em desrespeito ao parágrafo único, art. 9º, da Portaria RFB nº 11.371/07.”

De acordo com o TVF, a autuada RB EQUIPAMENTOS foi submetida a ações fiscais amparadas pelos MPF-D (Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência) 0817700.2011.00695-9 e MPF-F (fiscalização) 0910300.2012.01317-8. Diferentemente do que alegou a recorrente, noticiam os autos que nenhum dos MPF foram prorrogados, o que já seria suficiente para demonstrar a improcedência da presente alegação.

Além disso, sabe-se que o MPF trata-se de instrumento de cunho gerencial, com o nítido objetivo de controlar e dar transparência a atividade de fiscalização externa da RFB, especialmente, para informar ao fiscalizado sobre a instauração e alcance do procedimento de fiscalização ou diligência, situação que foi devidamente atendida no procedimento fiscal em apreço.

Entretanto, ainda que existisse a alegada irregularidade quanto a ciência da prorrogação do MPF, o que não se vislumbra no caso em tela, tal fato não tem o condão de macular a higidez do lançamento realizado por autoridade fiscal competente, na forma e segundo os termos estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto 70.235/1972, o que ocorreu na autuação em apreço.

No mesmo sentido, o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do acórdão CSRF/01-05.558, cuja ementa segue transcrita:

¹ Vide item 18.21 Livros contábeis (papel).

MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.
CARF, CSRF. 1ª Turma. Ac. CSRF/01-05.558, de 4/12/2006, Rel. Cons. José Henrique Longo)

Com base nessas considerações fica demonstrado que, além de não existir o vício apontado pela recorrente, caso ele existisse, por certo, a sua existência não implicaria violação às garantias constitucionais do devido processo legal (art. 5º LIV da CF/1988), contraditório e da ampla defesa (art. 5º LV da CF/1988) e ainda da legalidade (artigo. 5º, II da CF/1988), conforme alegaram os recorrentes.

Enfim, os recorrentes ainda alegaram nulidade da autuação por quebra do sigilo fiscal bancário sem autorização judicial. Para os recorrentes, a possibilidade de utilização de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) pela autoridade fiscal para solicitar extratos e informações bancários de contribuintes, embora autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar 105/2001, tal acesso, sem autorização judicial, implicava afronta ao art. 5º, XII, da CF/1988.

O assunto foi apreciado pelo Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314/RG, em regime de repercussão geral, e das Ação Direta de Inconstitucionalidade nºs 2859, 2390, 2386 e 2397. Nos referidos julgamentos, o pleno do STF reconheceu a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar (LC) 105/2001, que permite à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial, sob o entendimento de que a referida norma não resultava em quebra de sigilo bancário, mas em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros, e ainda realizava a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelecia requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. Para mais informação, segue transcrito o enunciado da ementa do referido RE:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. *Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.*

3. *Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.*

4. *Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.*

5. *A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.*

6. *Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.*

7. *Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.*

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*²

Por força do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015, os fundamentos do referido julgado devem ser reproduzido pelos integrantes deste Conselho e adotados como razões de decidir.

Por todas essas razões, rejeita-se todas as preliminares de nulidade suscitadas pelos recorrentes.

II.2 Das Questões de Mérito

² BRASIL. STF.Tribunal PlenO. RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

No mérito, a controvérsia cinge-se a duas questões: a) a procedência e a liquidez da multa aplicada (multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas); e b) legitimidade passiva da autuada e dos solidários.

Da comprovação da infração e da multa aplicada

De acordo o citado TVF, a fiscalização apurou que a importadora ENCOMEX ocultou a RB EQUIPAMENTOS nas operações de importação objeto da presente autuação, mediante simulação de operações de importação por conta própria, quando, de fato, tais operações de importação foram realizadas por conta da autuada RB EQUIPAMENTOS. E com esse artifício, a importadora ocultava a real adquirente das mercadorias importadas, conduta tipificada no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, incluído pela Lei 10.637/2002, e sancionada com a pena perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos dos §§ 1º e 3º do citado art. 23, também incluídos pela Lei 10.637/2002.

Na data dos fatos, os citados preceitos legais tinham a seguinte redação, *in verbis*:

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

Em termos gerais, a infração de interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, prevista no inciso V do art. 23 em destaque, pode ser definida como todo ato ou ação pelo qual determinada pessoa, na condição de importadora ou exportadora, mediante fraude ou simulação, aparenta ser o real responsável pela operação de comércio exterior e, para atingir esse desiderato, interpõe-se ostensivamente entre as autoridades responsáveis pelo controle aduaneiro e o real beneficiário ou responsável pela operação de comércio exterior, com o objetivo de ocultar este último do conhecimento da fiscalização aduaneira. Trata-se de infração de natureza complexa, porque envolve duas ou mais pessoas (um delas pode ser presumida) e a conduta de ocultação mediante fraude ou simulação.

No caso em tela, a fiscalização chegou a conclusão de que houve interposição fraudulenta cometida pelas pessoas jurídicas importadora e real adquirente das mercadorias, baseada nos vários elementos indiciários, que, de modo geral e no conjunto, demonstram, de forma coerente e inequívoca, a caracterização da referida infração. Em apertada síntese, os elementos indiciários relevantes foram os seguintes: a) o perfil operacional da importadora ENCOMEX como empresa meramente prestadora de serviço; b) a não comprovação da origem dos recursos empregados na integralização do capital social da ENCOMEX; e c) dissimulação praticada nos registros contábeis realizados nas empresas importadora e real adquirente das mercadorias, com o claro propósito de não revelar a verdadeira origem dos recursos utilizados nas operações de importação pela importadora.

Tais elementos revelam que houve simulação de importação por conta própria e dissimulação de importação por conta de terceiros, com o nítido propósito de ocultar os reais fornecedores dos recursos financeiros utilizados no custeio das referidas operações, que se qualificam como os reais adquirentes das mercadorias importadas. E como restou comprovada a pessoa oculta, está-se diante de interposição fraudulenta comprovada e não da interposição presumida, prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, incluído pela Lei 10.637/2002.

Na oportunidade, cabe esclarecer que, embora o citado § 2º do art. 23 tenha sido mencionado, *obiter dictum*, no voto condutor do julgado recorrido, a infração imputada às pessoas jurídicas recorrentes foi de interposição fraudulenta comprovada e não presumida, conforme se extrai da minuciosa e bem fundamentada descrição dos fatos integrante do auto de infração em apreço.

Dada essa condição, as alegações suscitadas pela recorrente RB EQUIPAMENTOS, no sentido de que a decisão de primeira grau deveria ser revista, revelam-se totalmente impertinentes. A uma, porque a autuação em apreço não tratou de interposição fraudulenta presumida, conforme demonstrado. A duas, porque o objeto do presente julgamento é a legitimidade do questionado auto de infração e não da referida decisão. E no referido auto de infração, especificamente no citado TVF que o integra o auto de infração, inequivocamente, não foi mencionado o referenciado preceito legal e tampouco que a infração cometida fora do tipo presumida, o que deixa evidente a irrelevância desse ponto para o deslinde da controvérsia.

Reafirma-se, novamente, a autuação em apreço trata de interposição fraudulenta comprova mediante simulação da operação de importação por conta própria e dissimulação da operação de importação por conta de terceiro, com o evidente propósito de ocultar o real adquirente das mercadorias. Nesse contexto, a leitura dos fatos relatados no citado TVF, corroborados por provas documentais consistentes, demonstram que a ENCOMEX recebeu adiantamentos de recursos financeiros da RB EQUIPAMENTOS para o custeio das operações de importação objeto da presente autuação. E essa situação revela-se suficiente, para que seja presumida a operação de importação por conta e ordem de terceiro, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/2002, que segue transcrito:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Nesse sentido, cabe trazer a lume os trechos relevantes extraídos do citado TVF, em que a fiscalização, com base nos dados extraídos dos registros contábeis e dos extratos bancários da importadora ENCOMEX, fornecidos pelas instituições financeiras, em pormenor, explica o *modus operandi* do procedimento simulatório/dissimulatório realizado

pela referida pessoa jurídica, com o claro objetivo de ocultar a autuada da RB EQUIPAMENTOS:

A análise da escrituração contábil e dos extratos bancários da ENCOMEX revelou provas de que a empresa sabia que receber recursos de clientes nacionais para cobrir despesas decorrentes de operações de importação direta é prática irregular. Assim, desejando encobrir provas de que suas importações abordadas neste auto de infração deveriam ter sido efetuadas regularmente na modalidade “importação por conta e ordem”, a sociedade empresária usou de artifícios ilegítimos na contabilidade apresentada em atendimento ao termo nº 04³-

A ENCOMEX recebeu recursos para realizar a importação, registrou a DI e vendeu as mercadorias importadas, nesta ordem. Isso ocorreu diversas vezes. Entretanto, o registro, na contabilidade, do ciclo “recebimento de adiantamento – registro de declaração de importação - venda com emissão de nota fiscal” teve seu início deslocado, propositalmente, para a fase “registro de declaração de importação”. A ENCOMEX fez esse deslocamento atribuindo o primeiro recebimento de adiantamento, na contabilidade, a pessoa estranha à transação comercial. Com a dissimulação do primeiro recebimento de adiantamento, quis a ENCOMEX que se entendesse que a primeira importação fora suportada financeiramente por ela mesma, quando, de fato, não foi, e que a venda fora a prazo, quando, na verdade, já tinha sido paga, antes da importação.

O recebimento do adiantamento para a importação subsequente foi registrado como se fosse o pagamento da venda que ocorrera antes, e, assim, sucessivamente.

Os registros contábeis dos valores pagos pelos clientes da ENCOMEX foram feitos de forma a inviabilizar o cotejamento entre valor de nota fiscal e valor do pagamento, pois ou um pagamento se referiu a mais de uma nota fiscal, ou mais de um pagamento se referiu a uma mesma nota fiscal, quando as duas coisas não aconteceram simultaneamente. (grifos dos originais)

Para mais detalhes sobre os procedimentos de simulação realizados pela importadora ENCOMEX, com o propósito de ocultar a autuada RB EQUIPAMENTOS, recomenda-se a leitura integral dos itens 6 e 7 do citado TVF (fls. 50/68), de onde se extrai os seguintes esclarecedores fragmentos de texto que seguem transcritos:

A Fiscalização, em maio de 2013, intimou o ex-contador da ENCOMEX para que o mesmo comparecesse à repartição, o que ocorreu.

Na oitiva (reduzida a termo nº 35), o ex-contador, Sr. Reginaldo Corazzari, que prestava serviço de contabilidade à ENCOMEX até o início de 2010, informou que se resolveu pela rescisão do contrato de prestação de serviço porque, ao tomar ciência do

³ Mais à frente, a contabilidade “original” será abordada. Vide item “7 DA CONTABILIDADE DA ENCOMEX”, na página 44.

*início da fiscalização, o sócio ERIC KAFER teria pedido a ele que alterasse os registros contábeis. Não somente informou, como apresentou documento em que tal alegação fica demonstrada – o ex-contador elaborou um documento em que há o registro do motivo da rescisão e a lista dos documentos entregues à ENCOMEX, **ASSINADO PELO SÓCIO ERIC MONEDA KAFER** (trecho reproduzido a seguir).*

[...]

*Na mesma ocasião em que se reduziram a termo (nº 35) as informações prestadas pelo Sr. Corazzari, a Fiscalização o intimou a **apresentar**, caso ainda possuísse, **os registros contábeis por ele elaborados**.*

*No início de junho de 2013, **tais documentos foram entregues no formato digital (arquivos “pdf”). O ex-contador também entregou cópia dos termos de abertura e encerramento dos livros Diário dos anos 2006, 2007 e 2008, em que aparecem os carimbos de comprovação de registro no cartório.***

*Neste ponto, cabe destacar que **há, ou pelo menos havia, livros comerciais registrados no cartório, que propositalmente não foram apresentados pela ENCOMEX.***

[...]

*Acima, vimos os termos de abertura dos livros Diário de 2006 a 2008, devidamente registrados em cartório. **Tais livros foram devolvidos, pelo ex-contador, ao ERIC, que não os apresentou à Fiscalização.***

A resposta do cartório de Vinhedo à intimação expedida pela Fiscalização (termo nº 36) vai ao encontro das informações constantes nas DIPJ e nas cópias dos termos de abertura e encerramento apresentadas pelo ex-contador.

[...]

*Ao compararmos alguns dos registros contábeis, principalmente os que apontam os adiantamentos dos recursos financeiros realizados pelos clientes da ENCOMEX para que esta lhes importasse mercadorias, constatamos que, de fato, **houve alterações nos registros contábeis** (em tese, falsificações ideológicas), **para que a Fiscalização não pudesse observar as irregularidades tributário-aduaneiras.***

Toda a procrastinação para a entrega da contabilidade observada em 2010 (datas principais citadas anteriormente) tinha, então, esse objetivo: “ganho de tempo” para refazimento da contabilidade.

A Junta Comercial do Estado de São Paulo também foi intimada a prestar informações acerca de possível registro de livros comerciais da ENCOMEX. Em resposta ao termo nº 32, ela informa:

[...]

Em 18/06/2010, a ENCOMEX registra outros livros Diário Geral na Junta Comercial do Estado de São Paulo, o que é vedado pela legislação – Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999, art. 269, § 2º, [...].

[...]

O Departamento Nacional de Registro de Comércio também deixa claro que, uma vez registrado, o livro comercial já registrado não pode ser alterado. É o que determina a Instrução Normativa DNRC nº 107, de 23 de maio de 2008, art. 5º [...].(grifos dos originais)

Assim, além de não apresentar a escrituração contábil do ano 2010 e posteriores, as escriturações contábeis entregues pela ENCOMEX foram refeitas após o início da fiscalização, com o intuito de impedir/difícultar o conhecimento dos valores dos aditamentos dos recursos financeiros feitos pela RB EQUIPAMENTOS. Essa intenção resta evidenciada mediante a simples comparação entre a contabilidade entregue pela ENCOMEX (a escrituração refeita) e a entregue pelo seu ex-contador (a contabilidade original). Para mais detalhe e confirmação do asseverado, recomenda-se a leitura do item 11 do TVF (fls. 79/84).

A propósito, cabe esclarecer ainda que, apesar de intimada, a importadora ENCOMEX deixou de apresentar parte da contabilidade (ano 2010 e seguintes). E a que foi apresentada continha registros contábeis distintos da contabilidade original entregue pelo ex-Contador. Além disso, embora intimada, a citada empresa não apresentou as correspondências eletrônicas (os e-mails) e as provas da liquidação das operações cambiais referentes às operações de importação.

De toda sorte, com base na documentação parcialmente entregue pelas recorrentes e nos documentos obtidos nas diligências e requisições perante as instituições financeiras, a fiscalização conseguiu apurar os dados dos aditamentos dos recursos financeiros feitos a importadora ENCOMEX pela autuada RB EQUIPAMENTOS.

Nesse sentido, a comparação dos dados dos lançamentos reproduzidos na “Tabela 14 - lançamentos contábeis da ENCOMEX (termo nº 04) relacionados à RB EQUIPAMENTOS” (fls. 80/82) com os dados dos lançamentos replicados na “Tabela 15 - lançamentos contábeis da RB EQUIPAMENTOS relacionados à ENCOMEX” (fls. 81/83), não deixa dúvida que os mesmos lançamentos estão quase que fielmente reproduzidos na contabilidade da RB EQUIPAMENTOS.

A recorrente RB EQUIPAMENTOS tenta desqualificar a escrituração contábil da importadora ENCOMEX como elemento seguro de prova do aditamento dos recursos por ela realizados, com o argumento de que a própria autoridade fiscal havia reconhecido a fragilidade da referida escrituração. A respeito, cita como exemplo dois lançamentos de R\$ 6.737,17 cada, realizados nos dias 26/8/2008.

A alegação da recorrente não merece guarida, porque todos os lançamentos contábeis de adiantamento de recursos somente lhe foram atribuídos após a devida confirmação nos correspondentes extratos de bancários. E os dois lançamentos citados, embora registrados em nome da recorrente RB EQUIPAMENTOS, como não foram confirmados nos extratos bancários da referida empresa foram, acertadamente, excluídos e transferidos para as respectivas pessoas jurídicas depositantes. Esse fato comprova que, uma vez detectados

equivocos na escrituração contábil, os valores dos adiantamentos somente eram imputados a autuada RB EQUIPAMENTOS após confirmação da transferência nos correspondentes extratos bancários.

Dessa forma, não se sustenta a alegação da recorrente de que a fiscalização procedeu de forma arbitrária na apuração dos valores dos adiantamentos dos recursos financeiros. Ao contrário do alegado, os fatos demonstram que a apuração foi feita de forma criteriosa e coerente, haja vista que os adiantamentos dos citados recursos somente eram atribuídos à autuada RB EQUIPAMENTOS após a devida confirmação do lançamento dos valores nos correspondentes extratos bancários, que por serem documentos de fonte externa confiável, reveste-se de elemento probatório hábil e idôneo do correspondente valor registrado na contabilidade.

Também não procede a alegação da autuada no sentido de desqualificar os dados apurados pela fiscalização, sob o argumento de que alguns valores por ela repassados para a importadora ENCOMEX não coincidiam com os valores das operações de importação registrados na contabilidade, posto que, para esse tipo de operação, sabidamente, pequenas diferenças de valores são plena aceitáveis.

A recorrente RB EQUIPAMENTOS alegou que praticava simples operação comercial no mercado interno, do mesmo modo que operava com diversas outras empresas do seu ramo, que lhe forneciam produtos para a comercialização, o que era comprovado por sua contabilidade, que não fora declarada imprestável pela fiscalização.

No caso, conforme anteriormente relatado, a escrituração contábil da recorrente RB EQUIPAMENTOS foi utilizada como elemento de confirmação das informações extraídas da contabilidade da importadora ENCOMEX, especialmente, os valores dos adiantamento dos recursos financeiros para o custeio das respectivas operações de importação. Dada essa condição, não havia razão para a fiscalização considerá-la imprestável, ao contrário, ela foi utilizada como um elemento a mais de prova a corroborar o adiantamento dos recursos financeiros em questão.

Em relação ao aspecto probatório e à consistência das provas coligidas aos autos pela fiscalização, cabe transcrever as pertinentes e acertadas considerações apresentadas no voto condutor do julgado recorrido, a seguir transcritas:

Neste aspecto, o acesso às movimentações bancárias da Encomex e aos registros contábeis da RB EQUIPAMENTOS possibilitou o cotejamento entre as transferências de recursos para a Encomex e seus respectivos registros contábeis nas duas empresas, restando evidenciada a dissimulação destes para encobrir a antecipação pela autuada dos recursos imprescindíveis à execução das importações.

Na própria contabilidade apresentada pelas empresas à fiscalização, o que se observa são transferências de recursos necessários à execução da próxima importação, registrados como pagamentos de venda anterior, utilizando-se sempre do artifício de vincular um pagamento a mais de uma nota fiscal ou mais de um pagamento à mesma nota, o que prejudicaria a percepção da antecipação dos recursos perante a importação dos bens a serem revendidos, conforme se verifica nos registros contábeis destacados pela fiscalização, entre as fls. 50 a 59.

Noutro sentido, a contabilidade original da Encomex apreendida pela fiscalização já se mostrava bem precisa e objetiva no registro dos imprescindíveis adiantamentos de recursos envolvido na execução de cada importação, quando se utilizava de conta intitulada ADIANTAMENTO DE CLIENTES, na qual registrava a exata dotação financeira envolvida na execução das importações, conforme se verifica em extenso relato e elementos probatórios apresentados pela fiscalização entre as fls. 60 a 68 e 79 a 84.

Entendo que a análise minuciosa dos registros contábeis originais da Encomex, em cotejamento com as informações bancárias (que vieram à tona em decorrência do regular acesso à movimentação bancária da Encomex, fls. 85 a 86), dos respectivos registros contábeis relacionados à RB EQUIPAMENTOS e do contratos de câmbio liquidados, evidencia, de forma inequívoca, a meticulosa engenharia financeira envolvida na dotação dos recursos imprescindíveis à execução das importações pelas empresas adquirentes das mercadorias, figurando a Encomex como mero agente artificial da operação de comércio exterior, que mediante a cessão de seu nome e estrutura documental para execução das importações oculta seus reais intervenientes que deveriam ter sido declarados ao Fisco, dada sua condição de efetivo agente de domínio da operação econômica.

Oportuno ressaltar que a figura do adquirente em importação por sua conta e ordem surge no ordenamento jurídico como regularização do fenômeno crescente de terceirização das atividades de comércio exterior, com o objetivo de trazer ao polo das obrigações tributárias e controle aduaneiro os verdadeiros intervenientes da operação.

Neste sentido, a figura do adquirente em importação por sua conta e ordem a ser trazido ao polo passivo das obrigações tributárias está associada à sua condição de real interveniente na operação de importação, como agente de domínio de sua execução, no que diz respeito à promoção de entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, fato material gerador da obrigação tributária⁴, motivo pelo qual é equiparado à figura de contribuinte (importador) na relação jurídico-tributária, como responsável⁵ pelos impostos incidentes e infrações praticadas no ato de importação, assim podendo ser considerado o importador de fato no aspecto fiscal da operação.

Embora a RB EQUIPAMENTOS alegue em sua defesa que as importações objeto do presente lançamento foram realizadas com recursos próprios da importadora, com fechamento dos contratos de câmbios em seu nome e pagamento de todos os tributos devidos, com revenda da mercadoria em operação

⁴ DL. 37/66: Art. 1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

⁵ O encomendante predeterminado é responsável solidário pelos impostos e infrações da importação, em conformidade às disposições dos artigos 32, parágrafo único, alínea d, e 95, VI, do DL. 37/66, respectivamente.

mercantil no mercado interno e pagamento dos tributos devidos para o tipo da operação (ICMS, IPI e PIS/COFINS), a participação da Encomex na execução de tais importações se mostra artificial quando a empresa não consegue demonstrar a menor evidência de capacidade econômico-operacional frente ao montante e diversidade de produtos importados, ao passo que a fiscalização apresenta farta comprovação documental do custeio de suas operações por terceiro (adquirentes das mercadorias).

Ora, quando a importação seja direta, e regular, cabe ao importador demonstrar que à época das importações detinha a disponibilidade de recursos advindos de origem lícita. O exercício regular dessa modalidade de importação implica na mobilização, e utilização, pela empresa importadora, de recursos financeiros que estejam lícitamente disponíveis no seu patrimônio, sejam oriundos de capital próprio integralizado, sejam obtidos por empréstimo formal de terceiro, desde que no padrão de normalidade e regularidade comumente aceito no mercado.

Com isso, entendo restar suficientemente comprovado a interposição fraudulenta da Encomex em operações de comércio exterior, para no caso, ocultar a RB EQUIPAMENTOS na condição de real interveniente, conduta que se subsume perfeitamente às disposições do art. 23, V, do DI nº 1.455/766, combinado com as disposições do art. 27 da Lei nº 10.637/2002 ⁽⁶⁾ e § 2º, do art. 23, do DI nº 1.455/76 ⁽⁷⁾.

Os fatos apurados pela fiscalização, corroborados com a citada documentação coligida aos autos, comprovam que a importadora ENCOMEX utilizou recursos da autuada para realizar as operações de importação. E até prova em contrário, essa condição revela-se suficiente para caracterizar que as operações de importação objeto da presente autuação não foram realizadas por conta própria, como declarado pela importadora nas correspondentes DI, mas por conta e ordem da autuada RB EQUIPAMENTOS, que foi premeditada e intencionalmente ocultada dos documentos que serviram de base para o processamento das operações de importação, situação que subsume perfeitamente à conduta infracional tipificada no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976.

Assim, uma vez demonstrado o cometimento da infração, a aplicação da multa era devida.

Do critério de apuração do valor da multa aplicada

A recorrente RB EQUIPAMENTOS alegou nulidade material do auto de infração, sob argumento de que o valor da multa teria que ser rigorosamente equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada. Logo, o referido valor não poderia ser presumido ou calculado de modo que não representasse, de forma clara e objetiva, o valor aduaneiro da mercadoria, comprovadamente, relacionada à importação imputada ao contribuinte infrator.

⁶ Lei nº 10.637, de 2002:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”.

⁷ DI. 1.455/76, Art. 23, § 2º - Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Para a recorrente, não cabia a autoridade fiscal, de maneira ilegal e totalmente arbitrária, utilizar método ou critério de apuração do *quantum* da multa aplicada, sem correlação individual com cada mercadoria importada atribuída como de responsabilidade da recorrente.

Antes de analisar a razoabilidade do critério de apuração do valor da multa em apreço, é oportuno esclarecer uma particularidade relevante da presente autuação, que consiste na constatação pela fiscalização da ocultação de mais de uma pessoa jurídica em relação a uma específica operação de importação, precisamente, quatro pessoas jurídicas, uma delas a autuada RB EQUIPAMENTOS. Essa particularidade foi esclarecida nos excertos extraídos do TVF, que seguem transcritos:

*Esses quatro **clientes** compravam idênticos produtos eletrônicos - amplificadores de sinal de televisão. Como o fabricante e o exportador eram os mesmos, a ENCOMEX registrava uma declaração de importação que servia para nacionalização de mercadorias que tinham como adquirentes duas, três ou as quatro empresas. Essa forma de atendimento às demandas dos clientes ocorreu para diversas das cem declarações de importação.*

*Numa outra forma, a ENCOMEX, sob orientação de seus clientes, vendia também os produtos importados diretamente aos **clientes dos clientes**, isto é, a ENCOMEX vendia também às empresas que compravam de seus quatro clientes.*

Como havia quatro reais adquirentes ocultos (clientes diretos) em cada operação de importação, restou evidenciada a necessidade da segregação do valor aduaneiro das mercadorias destinadas para cada um deles, o que deveria ser feito de forma criteriosa, para evitar distorção na atribuição de valor a cada um dos adquirentes.

Com esse objetivo, a fiscalização cogitou, inicialmente, de ratear o valor total das DI proporcionalmente aos valores das notas fiscais emitidas pela ENCOMEX aos quatro clientes diretos (“Empresa 1, Empresa 2, Empresa 3 e RB EQUIPAMENTOS”) e aos clientes desses clientes (clientes indiretos). No entanto, este critério foi descartado, porque, segundo a fiscalização, além de deixar de fora as vendas realizadas diretamente pela importadora aos clientes indiretos dos reais adquirentes, nem todas as notas fiscais foram apresentadas pela importadora ENCOMEX e, em relação as que foram apresentadas, nem sempre era possível associar a mercadoria discriminada em dada nota fiscal com a descrita em determinada DI, ademais, as recorrentes não dispunham de registro de controle de estoque específico.

Enfim, na presente autuação, o critério de rateio do valor aduaneiro utilizado pela fiscalização, que equivale ao valor da multa aplicada, foi baseado no “repasse de recursos” financeiros para a importadora. E por esse critério o valor aduaneiro das mercadorias foi rateado proporcionalmente ao valor total dos recursos financeiros repassados à importadora por cada um dos clientes diretos (reais adquirentes). E com base nesse critério, as parcelas do valor aduaneiro consolidadas atribuídas aos quatros clientes diretos encontram-se discriminados na “Tabela 12 - rateio do valor aduaneiro das declarações de importação”.

E na ausência de dados concretos fornecidos pelas empresas recorrentes ou na impossibilidade de aplicação de outro critério de rateio mais preciso, certamente, o critério de rateio adotado pela fiscalização revela-se razoável e adequado para apuração do valor da

multa da responsabilidade de cada real adquirente. E o parâmetro de rateio utilizado foram os valores dos recursos financeiros, comprovadamente, antecipados por cada um dos reais adquirentes. E tais valores representam, portanto, o lado objetivo do principal fato que caracterizou a infração, que foi o repasse dos recursos financeiros para a importadora.

Dessa forma, o valor da multa atribuída à recorrente correspondente ao objeto da presente autuação, representa a parcela do valor aduaneiro das mercadorias importadas que lhe foram atribuída no referido rateio, que foi o mesmo critério adotado para todas as demais reais adquirentes. E se o critério de rateio do valor aduaneiro das mercadorias foi o mesmo para todas as reais adquirentes, certamente, não há como taxá-lo de arbitrário ou que representa uma presunção incoerente, conforme alegou a recorrente.

Também o fato de o valor dos recursos financeiro repassados pelas reais adquirentes serem maiores do que o valor aduaneiro das mercadorias importadas, por si só, não representa condição suficiente para descaracterizar o critério de rateio aplicado, especialmente, porque os recursos fornecidos não são somente utilizados para o pagamento dos custos vinculados aos itens integrantes do valor aduaneiro. Além desses custos inerentes à operação de importação, sabe-se que outros gastos adicionais existem e não integram o valor aduaneiro, a título de exemplo, podem ser citados os tributos pagos, as despesas aduaneiras etc.

Além disso, a recorrente não apresentou outro critério de rateio do valor aduaneiro que fosse mais adequado e razoável do que adotado pela fiscalização. A propósito, embora tenha ressaltado que o critério de rateio baseado no valor da nota fiscal era o mais adequado, a recorrente não se dignou apresentar dados que corroborassem essa assertiva. Essa demonstração era possível vez que, supõe-se, que ela disponha de todas as notas fiscais de compra das mercadorias importadas. Também não apontou, com dados concretos, lastreados em elementos probatórios idôneos, qualquer discrepância na apuração das parcelas do valor aduaneiro rateadas entre os quatro reais adquirentes na forma do citado “critério de repasse”.

A recorrente alegou ainda que, na eventualidade de ainda não se entender pela nulidade do auto de infração por utilização de critério rateio indevido, havia outro vício que eivava todo o lançamento de nulidade. Tratava-se dos pagamentos à ENCOMEX feito por pessoas jurídicas e por pessoa física distintas e vinculada a recorrente RB EQUIPAMENTOS. As pessoas jurídicas eram ML BEDIN & CIA LTDA. e BEDINSAT INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA. e a pessoa física era o Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN, sócio da ora recorrente.

Segundo a recorrente, o Sr. Márcio Luiz Bedin ingressou na sociedade RB EQUIPAMENTOS somente em 30/12/2009, e os pagamentos realizados pela BEDINSAT datam de 12/05/2008, e pela ML BEDIN datam de maio e junho de 2008, quando o Sr. Márcio Luiz Bedin sequer fazia parte do quadro societário da ora recorrente.

Para justificar a inclusão de tais pagamentos, a fiscalização apresentou a seguinte justificativa:

Em resposta ao termo nº 01 de início de fiscalização (MPF-F 0910300.2012.01317-8), a RB EQUIPAMENTOS apresentou diversos comprovantes de pagamento emitidos pelo Banco do Brasil. Comparando tais comprovantes com o extrato bancário da ENCOMEX, constata-se que alguns pagamentos foram realizados em nome da ML BEDIN e outros, em nome da BEDIN SAT. Existe anotação ao lado dos comprovantes que não são da RB EQUIPAMENTOS indicando o responsável constante do extrato da ENCOMEX.

Devido a essa confusão patrimonial, e pelo fato de as notas fiscais emitidas pela ENCOMEX terem sido destinadas à RB EQUIPAMENTOS, as transferências realizadas pela ML BEDIN, pela BEDINSAT e pelo próprio MÁRCIO LUIZ BEDIN foram atribuídos à RB EQUIPAMENTOS para fins de cálculo da multa. (grifos dos originais)

As transferências a que faz referência a recorrente encontram-se discriminados nas tabelas de fls. 52/54, 58/59 e 82/83 e todos elas foram realizados no ano de 2008, quando o Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN ainda não era sócio da recorrente.

Dada essa circunstância, em relação a esse ponto, a alegação da recorrente procede. Ora, se o vínculo societário entre as referidas pessoas jurídicas e a recorrente somente ocorreu a partir de 30/12/2009, data em que o Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN ingressou no quadro societário da recorrente RB EQUIPAMENTOS, antes dessa data, não há como atribuir a alegada confusão patrimonial apontada pela fiscalização, pois, esta somente acontece quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica, o que, geralmente, ocorre nos casos em que a pessoa jurídica realiza pagamentos e assume gastos/despesas dos sócios. A confusão patrimonial, além de afrontar os Princípios da Entidade e da Autonomia e Preservação da Empresa caracteriza abuso da personalidade jurídica, que, se comprovada, poderá ser sancionada com a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.

Com base nessas considerações, os valores dos depósitos ou repasses realizados pelas referidas pessoas jurídicas devem ser excluídos do cálculo do percentual de rateio atribuído à recorrente na presente autuação.

Da responsabilidade pela multa aplicada

De acordo com subitem 14.2 do TVF (fls. 87/90), as pessoas físicas e jurídicas foram arroladas no polo passivo por motivos diferentes.

Em relação às pessoas jurídicas ENCOMEX e RB EQUIPAMENTOS foi atribuída, em regime de concurso de autoria⁸, a conduta de ocultar esta última nos documentos e procedimentos relativos às operações de importação por conta e ordem de terceiro dissimulada.

Com efeito, nos presentes autos, restou comprovada a participação das duas pessoas jurídicas nas operações irregulares de importação que culminou com o cometimento da infração capitulada no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, conforme anteriormente demonstrado. Assim, na condição coautoras da referenciada infração, as duas pessoas jurídicas devem responder pela multa sancionadora da referida infração, nos termos do art. 95, I e V, do Decreto-lei 37/1966, que segue transcrito:

Art. 95 – Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

⁸ O art. 29 do Código Penal define o concurso de pessoas no artio 29, que segue transcrito: “Art. 29 – Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.” (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

[...]

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

No presente recurso, a recorrente RB EQUIPAMENTOS alegou inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN e do art. 95, I e V, do Decreto-lei 37/1966. A primeira alegação não merece qualquer consideração a respeito por ser matéria estranha à questão em apreço. Embora nas considerações gerais sobre regime de solidariedade passiva (fls. 75/76), *obiter dictum*, a autoridade fiscal tenha feito referência ao regime de solidariedade passiva tributária prevista no citado preceito legal, na parte específica que trata da responsabilidade da recorrente (subitem 14.2 do TVF), a fiscalização enquadrou a real adquirente e a importadora aparente apenas no art. 95, I e V, do Decreto-lei 37/1966. E o fato do voto condutor da decisão recorrida ter feito referência, *obiter dictum*, ao art. 124, I, do CTN, não tem o condão de ampliar o objeto da lide, pois, o que está em julgamento são os fundamentos do auto de infração e não os da decisão recorrida.

Em relação ao enquadramento da responsabilidade no art. 95, V e VI, do Decreto-lei 37/1966, a recorrente alegou que era inaplicável ao caso em tela, pois não concorrera para prática de qualquer infração juntamente com a ENCOMEX, bem como não participara das importações, seja como importadora por conta e ordem ou como encomendante predeterminado.

No caso, embora a recorrente tenha mencionado o inciso VI do art. 95, que trata da responsabilidade do encomendante da mercadoria importada, a conduta imputada a recorrente foi apenas a do inciso V do citado artigo, que trata da responsabilidade do “adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora”, situação que, inequivocamente, resta demonstrada nos autos. E a participação da recorrente como real adquirente oculta das mercadorias importada restou demonstrada na presente autuação, logo, deve ser mantida no polo passivo da autuação, por ter concorrido, com a importadora ENCOMEX, para prática da infração capitulada no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976.

Por sua vez, a recorrente ENCOMEX alegou que, em razão do princípio da especificidade e do determinado no art. 112 do CTN, sob o argumento de ser apenas em duplicidade, o que era vedado pelo princípio não *bis in idem*, a ela aplicar-se-ia exclusiva e tão somente a multa de dez por cento, prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, e desde que, em tese, os argumentos antes expostos não fossem acolhidos.

Na presente autuação, a conduta atribuída à recorrente amolda-se perfeitamente a situação descrita no art. 95, I, do Decreto-lei 37/1966, uma vez que, na condição de importadora, ela concorreu e se beneficiou do resultado advindo da prática da infração que motivou a aplicação da multa em apreço.

Além disso, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei 11.488/2007, sancionam condutas autônomas distintas, passíveis de aplicação cumulativa das respectivas penalidades, conforme estabelecido no art. 99 do Decreto-lei 37/1966, a seguir transcrito:

Art. 99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

§ 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§ 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado. (grifos não originais)

Somente se as infrações forem idênticas, ou quando a lei expressamente determina, as penalidades não são passíveis de cumulação. No caso em tela, indubitavelmente, nenhuma dessas situações verifica-se. Ademais, os presentes autos tratam apenas da cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria e como a recorrente ENCOMEX concorreu para prática da respectiva infração, conforme demonstrado precedentemente, ela deve ser mantida no polo passivo da autuação, na condição de sujeito passivo coautor.

Em relação às pessoas físicas, foram incluídos no polo passivo como responsáveis solidários os sócios da ENCOMEX, os Srs. Eric Moneda Kafer e Vera Lúcia Moneda Kafer, e da RB EQUIPAMENTOS, os Srs. Leandro Geison Faherazzi, Marcio Luiz Bedin e Marcos Antônio Fernandes. Todos eles apresentaram recurso voluntário. Entretanto, como o sócio Marcos Antônio Fernandes foi excluído, em caráter definitivo do polo passivo da autuação, na decisão de primeiro grau, não se toma conhecimento do recurso, por ele interposto por falta de objeto.

De acordo com o subitem 14.2 do TVF, a inclusão dos referidos sócios no polo passivo da autuação foi motivada pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato, nos termos estabelecidos no art. 135, III, do CTN, a seguir transcrito:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A matéria foi já analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 562.276/PR, sob regime de repercussão geral, que, por determinação regimental, os fundamentos devem ser reproduzidos nos julgamentos deste Conselho. O enunciado da ementa do referido julgado ficou assim redigido:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL.

*REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS
DEMAIS TRIBUNAIS.*

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. **O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III,** bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.** Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a

Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010)

De acordo com o referido julgado, duas condições são exigidas para que, na data dos fatos geradores, o sócio de sociedade empresária responda pelos débitos tributários da sociedade: a) esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica (condição necessária); e b) pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos (condição suficiente).

O recorrente Eric Moneda Kafer apresentou as mesmas alegações da ENCOMEX, que foram analisadas precedente e rejeitadas. Ademais, as razões de defesa sobre a solidariedade passiva, que foram suscitadas pelo recorrente, diz respeito apenas a importadora ENCOMEX. Assim, trata-se de matéria estranha ao motivo da sua inclusão no polo passivo da autuação, que foi motivada por infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN.

A recorrente Vera Lúcia Moneda Kafer alegou que não poderia integrar o polo passivo da autuação, porque era sócia minoritária (detinha apenas 1% do capital social), não tinha poder de gestão ou de gerência, não praticara qualquer ato em nome da sociedade e integrava o quadro societário apenas para cumprimento de exigência legal. Para recorrente, a imputação da responsabilidade ao sócio, prevista no art. 135, não teria natureza objetiva, mas subjetiva, o que necessitava da comprovação do ato doloso de gestão praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. Assim, a comprovação do referido ato não poderia ser baseada apenas em indícios.

As alegações da recorrente de que não exercia poder gestão contraria o que determina Cláusula 1ª do Contrato Social da ENCOMEX (fls. 162/186), que tem o seguinte teor:

Clausula 1ª - A sociedade é denominada ENCOMEX TRADING COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, e tem

sua sede na Av. José de Sousa/Campos, nº 1815,-CJ 205, Cambuí - Campinas, Estado de São Paulo, CEP.13025-320, podendo manter estabelecimentos em quaisquer municípios do território nacional, sendo que a sociedade será administrada por ambos os sócios, em conjunto ou separadamente, podendo representar a sociedade ATIVA e PASSIVAMENTE, JUDICIAL ou EXTRAJUDICIALMENTE. (grifos não originais)

O teor da cláusula em destaque não deixa qualquer dúvida no sentido de que, apesar de ser sócia minoritária, a recorrente Vera Lúcia Moneda Kafer, formalmente, detinha poder de gerência na sociedade, em conjunto com o sócio majoritário Eric Moneda Kafer.

Embora ambos os recorrentes figurem no contrato social como sócios administradores e gestores da sociedade, não há nos autos provas de que a recorrente e sócia minoritária Vera Lúcia Moneda Kafer tenha praticado qualquer ato de gestão. Além disso, na sua defesa apresentou razões consistentes que levam a inevitável conclusão de que ela, na prática, nunca exerceu a função de administradora ou gestora da sociedade, o que demonstra que a condição de gestora existia apenas no contrato, ou seja, apenas formalmente, mas, de fato, ela nunca exerceu a gerência da sociedade.

O mesmo não pode ser dito em relação ao sócio majoritário Eric Moneda Kafer. Em relação a este há provas de que praticou atos de gestão, a título de exemplo, cita-se os documentos de fls. 37 e 62. Assim, na condição de sócio administrador de direito e de fato, inequivocamente, o recorrente Eric Moneda Kafer praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei (i) ao ceder o nome empresarial, para realização de operações de importações com ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, bem como (ii) ao adulterar os registros contábeis da empresa, com nítido propósito de disfarçar as antecipações de recursos dos reais adquirentes.

E ao agir dessa forma, na autuação em apreço, apenas o citado sócio gerente/administrador deve responder pelo crédito tributário em regime de solidariedade com sociedade empresária infratora.

Para os recorrentes Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin, em relação a parte remanescente dos débitos mantida pela decisão recorrida, alegaram que não poderia ser incluídos como sujeitos passivos solidários na presente autuação, porque quem descumprira os requisitos da legislação aduaneira foram as pessoas jurídicas ENCOMEX e RB EQUIPAMENTOS, logo, em razão do cometimento de infração de natureza aduaneira, era inadmissível a extensão da multa imposta aos sócios das referidas sociedades empresárias.

Essa alegação não tem pertinência, pois os citados sócios foram incluídos no polo passivo da autuação porque praticaram atos de gestão/administração com excesso de poderes ou infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN, e não porque cometeram a infração de natureza aduaneira.

Em caráter alternativo, os recorrentes alegaram ainda que, por não ter natureza tributária, mas exclusivamente aduaneira, o regime responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN não se aplicaria aos débitos decorrentes da aplicação multa aduaneira em apreço. Para os recorrentes, o disposto no referido artigo aplicar-se-ia apenas aos débitos decorrentes de obrigações tributárias principal e/ou acessória.

Sem razão os recorrentes. Embora referido preceito legal refira-se apenas a responsabilidade por “créditos correspondentes a obrigações tributárias”, na ausência de norma específica no âmbito da legislação aduaneira, inequivocamente, o disposto no referido preceito

legal se aplica, subsidiariamente, aos débitos decorrentes de multa por infração a legislação aduaneira, ainda que o seu objeto não consista nas prestações, positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Enfim, alegaram os recorrentes que não praticaram qualquer ato com excesso de poder, infração à lei ou contrato social. Quanto a condição de sócios administradores, como nada disseram, tem-se por incontroversa essa condição.

Assim, os robustos e congruentes elementos probatórios coligidos aos autos demonstram que, no período em que exerceram a administração/gestão da sociedade, os Srs. Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin, na condição de sócios e de únicos administradores/gestores, ao contribuírem e permitirem a ocultação, de forma intencional e planejada, da autuada RB EQUIPAMENTOS nos documentos que serviram de lastro formal das operações de importações realizadas por sua conta e ordem, inequivocamente, praticaram atos com excesso de poderes e infração de lei, logo, devem ser mantidos no polo passivo da presente autuação.

III DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, não se toma conhecimento do recurso de ofício e respectivas contrarrazões; toma-se conhecimento dos recursos voluntários interpostos, para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, (i) dar provimento parcial ao recurso voluntário da RB EQUIPAMENTOS, para excluir do cálculo do percentual de rateio do valor aduaneiro os valores dos depósitos/adiantamentos de recursos financeiros feitos para a importadora ENCOMEX por ML BEDIN & CIA LTDA., BEDINSAT INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA. e o Sr. MÁRCIO LUIZ BEDIN; e (ii) dar provimento ao recurso voluntário da Srª Vera Lúcia Moneda Kafer, para excluí-la do polo passivo da autuação.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.

Com todo o respeito ao N. Relator do presente processo, peço a devida vênia para discordar dos pontos abaixo analisados e esclarecidos.

Entendeu o AFRFB pela existência de adquirentes ocultos, configurando a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976, com redação dada pela Lei 10.637/2002.

A penalidade aplicável aos casos de interposição fraudulenta, consoante ao disposto no §1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, é o perdimento das mercadorias.

À época da ocorrência dos fatos, a pena prevista no § 1º converter-se-ia em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não fosse localizada ou que tivesse sido consumida. É a hipótese dos autos, consubstanciada no §3º do art. 23 do DEL 1.455/76.

O valor aduaneiro das importações realizadas mediante o artifício da interposição fraudulenta é de R\$ 6.161.055,00, conforme comprova o TVF e demais documentos carreados aos autos.

Contudo, por haver mais de um adquirente oculto e não tendo sido apresentada, em sua totalidade, a documentação solicitada pelo fisco, viu-se o auditor fiscal diante da necessidade de utilização de algum critério, justo e razoável, para distribuir a penalidade prevista em lei entre todos os responsáveis pela conduta típica.

Nesse diapasão, conforme explicitado no TVF (fl. 76), para dividir a responsabilidade entre os agentes, na medida da culpabilidade de cada um, a fiscalização optou por apurar qual foi a proporção entre os repasses realizados por cada empresa, frente ao total dos repasses recebidos pela ENCOMEX.

Em seguida, a fiscalização aplicou o percentual correspondente a proporção dos repasses de cada responsável a soma do valor aduaneiro envolvido nas DI's em questão. Com tal sistemática, a penalidade pecuniária equivalente a pena de perdimento teria sido distribuída entre todos os responsáveis, na medida da participação de cada um.

A RB Equipamentos se insurgiu contra a metodologia adotada pela fiscalização, alegando, em suma, **ausência de vinculação entre o valor aduaneiro das mercadorias, relacionadas à recorrente, e a multa aplicada para a mesma**, o que constituiria afronta ao princípio da legalidade.

Não assiste razão à recorrente, vez que a metodologia adotada respeita o limite do valor aduaneiro das operações de importação em discussão, apenas distribuindo entre os responsáveis, na proporção dos repasses realizados por cada um, a respectiva parcela da multa.

Ocorre que embora a metodologia adotada pela fiscalização seja razoável e respeite a proporcionalidade, atribuindo a cada agente a parcela que lhe cabe da penalidade, houve pequeno equívoco na execução do cálculo. Explico.

A tabela 12, produzida pela fiscalização na pag. 60 do TVF (fl. 76 dos autos), assim distribuiu a penalidade entre os responsáveis.

Tabela 12 - rateio do valor aduaneiro das declarações de importação			
Cliente Direto	Valor total dos repasses	Proporção	Valor da multa
Empresa 1	R\$ 4.360.271,59	29,36%	R\$ 1.808.885,75
Empresa 2	R\$ 3.687.012,30	24,82%	R\$ 1.529.173,85
Empresa 3	R\$ 2.798.841,41	18,84%	R\$ 1.160.742,76
RB Equipamentos	R\$ 4.007.514,46	26,98%	R\$ 1.662.252,64
Total	R\$ 14.853.639,76	100,00%	R\$ 6.161.055,00

No segundo parágrafo seguinte à tabela 12, assim afirmaram os auditores fiscais:

Além dos depósitos realizados pelos clientes diretos, e aqueles de origem não identificada no extrato, mas atribuídos a clientes diretos devido aos registros contábeis, **há os realizados pelos clientes indiretos, que somam R\$ 707.892,84 e que não entraram nos cálculos para se chegar aos valores das multas.** Estes repasses financeiros estão na planilha completa anexada ao processo. *(sem grifos nos original)*

Ora, se a metodologia eleita pelos auditores fiscais foi distribuir a penalidade equivalente ao valor aduaneiro **de todas as importações** realizadas no período pela ENCOMEX segundo a proporção dos repasses realizados por cada um dos responsáveis, para fins de apuração de tal proporção, deveria ter sido levada em conta a totalidade dos repasses recebidos pela ENCOMEX.

Fosse considerada a totalidade dos repasses, assim ficaria distribuição:

Rateio do valor aduaneiro das declarações de importação Considerando a totalidade dos repasses			
Cliente Direto	Valor total dos repasses	Proporção	Valor da multa
Empresa 1	R\$ 4.360.271,59	28,02%	R\$ 1.726.327,61
Empresa 2	R\$ 3.687.012,30	23,69%	R\$ 1.459.553,93
Empresa 3	R\$ 2.798.841,41	17,99%	R\$ 1.108.373,79
RB Equipamentos	R\$ 4.007.514,46	25,75%	R\$ 1.586.471,66
Cientes Indiretos	R\$ 707.892,84	4,55%	R\$ 280.328,00
Total	R\$ 15.561.532,60	100,00%	R\$ 6.161.055,00

Destarte, percebe-se que a falta de inclusão do valor dos repasses dos clientes indiretos no cálculo da proporção, afetou o valor da multa distribuída à R B Equipamentos, comprometendo a vinculação entre o valor aduaneiro das mercadorias, relacionadas à recorrente, e a multa aplicada para a mesma.

Pelo exposto, a apuração da proporcionalidade a ser aplicada ao valor aduaneiro, para fins de atribuição da parcela de responsabilidade correspondente à R B Equipamentos, deve levar em conta a totalidade dos repasses recebidos pela ENCOMEX, sob pena de atribuição de multa não equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias relacionadas à recorrente.

Além do apontamento feito acima, cumpre tratarmos a partir desse momento da responsabilidade imputada aos sócios, pessoas físicas, Vera Lúcia Moneda Kafer, Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin.

Pois bem. De acordo com o subitem 14.2 do TVF, a inclusão dos referidos sócios no polo passivo da autuação foi motivada pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato, nos termos estabelecidos no art. 135, III, do CTN, a seguir transcrito:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Entretanto, tomando por empréstimo as razões de decidir exaradas pelo I. Conselheiro Walker Araújo, no processo nº 11829.720017/2013-92, entendo que a inclusão das pessoas acima mencionada no polo passivo da presente demanda, não deve prosperar, vejamos:

Em princípio, tenho que o lançamento tributário deva ser efetuado em face do contribuinte e de todos os responsáveis tributários, salientando-se que o artigo 142 do CTN exige a identificação do sujeito passivo, conceito este que abrange o contribuinte e o responsável, nos moldes do artigo 121 do CTN.

Além disso, ressalto que o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, ao estabelecer os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, podendo-se, da mesma forma, entender que, utilizou-se do termo autuado também em sua acepção ampla, ou seja, abrangendo as figuras do contribuinte e do responsável tributário.

Todavia, é possível ser declarada a responsabilidade do administrador infrator em momento distinto do lançamento do crédito tributário em face de pessoa jurídica contribuinte; vez ser essa responsabilidade autônoma da obrigação do contribuinte no tocante à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), podendo, dessa maneira, ser declarada a qualquer tempo, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte⁹.

Assim, a obrigação do administrador infrator é tão somente mediatamente tributária. E por não se tratar de obrigação tributária em sentido estrito - porquanto não decorre de fato lícito, mas sim de ato ilícito (ver art. 3º CTN) -, não está sujeita às normas de constituição de crédito contidas no CTN.

Desse modo, não precisa sequer ser constituída pelo lançamento. Basta ser declarada, seja pelo Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (na CDA), seja pela autoridade judicial. E uma vez declarada, todos os instrumentos de coerção utilizados contra o devedor do tributo passam também a valer em face do responsável solidário.

Isso decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Dessa forma, sua prescrição se dá no exato momento em que prescreve a obrigação principal, nem antes, nem depois.

Por se inserir no artigo 135, inciso III, do CTN, não se trata, pois, de uma obrigação tributária solidária propriamente dita, ou seja, com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica, mas sim em várias obrigações solidárias, sendo ligadas pelo vínculo da solidariedade; cuida-se assim da solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo do inadimplemento.

Feito esse breve comentário, entendo que no presente caso, por não se tratar da solidariedade entre contribuintes (quando há dois ou mais contribuintes e uma só obrigação, que é formalizada em um só auto de infração, com fulcro no art. 124 do CTN e incisos), mas sim entre contribuinte e responsável (quando há várias obrigações, um só contribuinte e um ou mais responsáveis, com amparo no art. 135 do CTN), repita-se, não precisa este último sequer estar mencionado no lançamento do

⁹ Entendimento extraído do Parecer PGFN 55/2009)

crédito como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se falou, pode ser atestada inclusive em momento e ato apartados.

Desse modo, está-se diante de uma solidariedade imprópria, isto é, aquela que se dá entre contribuinte e seus administradores infratores, o que, segundo o Parecer citado, por não se tratar de uma obrigação tributária em sentido estrito, afasta inclusive a aplicação do instituto da decadência a estes últimos (administradores infratores), vez que o crédito tributário já fora regularmente constituído em relação ao contribuinte.

Assim, como dito, a responsabilidade desses administradores, por ter natureza de relação jurídica de garantia, pode ser declarada a qualquer tempo para que todos os instrumentos de coerção aplicáveis ao contribuinte passem também a valer em face dos responsáveis solidários, prescindindo-se inclusive de constar ou não do lançamento tributário.

Contudo, tais circunstâncias, por si só, não possuem o condão de afastar o dever de motivação do ato administrativo, sob pena de macular o devido processo legal.

Nesse desiderato, percebe-se que a acusação fiscal acerca da responsabilidade do sócio-administrador aqui em apreço está desprovida de sua fundamentação fática, ou seja, dos ilícitos a eles atribuídos.

Dessa forma, com as devidas vênias, penso que não basta a mera reprodução do dispositivo legal (artigo 135, inciso III, do CTN) para arrolar o sócio-administrador no polo passivo dessa exação; necessário seria que se houvesse discorrido acerca dos atos ilícitos pelos quais estão os sócios-administradores Paula Lopes Bueno e Denis Bonavita Bueno sendo acusado, bem como trazer os elementos probatórios que comprovassem a prática de ilícito (não se prestando para isso meros atos gerenciais).

Portanto, entendo que a acusação feita aos sócios-administradores da empresa GOLDSTAR, ora Recorrente, não foi o bastante para responsabilizá-los solidariamente por este crédito, por ausência de fundamentação fática e de elementos probantes nesse sentido, devendo nesse momento processual os mesmos serem afastados do polo passivo; o que, a meu ver, por si só, não inibe a possibilidade desta responsabilidade puder vir a ser devidamente declarada em um outro momento processual, seja na CDA por ato do Procurador da Fazenda Nacional, seja pela autoridade judicial.

Deste modo, por total ausência de provas de participações direta nas infrações praticadas, os sócios da Recorrente devem ser excluídos do polo passivo da presente demanda.

Assim, considerando inexistir provas da participação dos sócios, pessoas físicas, Vera Lúcia Moneda Kafer, Leandro Geison Faherazzi e Marcio Luiz Bedin, voto pela exclusão dos mesmos do polo passivo do presente processo.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus