



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11829.720021/2015-12
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-011.066 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Embargante EMME2 REPRESENTAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 10/09/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a inocorrência das omissões alegadas, rejeitam-se os Embargos de Declaração opostos pelo interessado.

PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Tem-se por definitivo o procedimento fiscal não contestado por meio de impugnação, em razão de preclusão temporal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos Embargos de Declaração opostos pela empresa Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda., em razão da preclusão decorrente da não impugnação do auto de infração, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que consideravam nula a decisão da DRJ em razão da não apreciação de requerimento anteriormente formulado pela empresa; e, quanto aos Embargos de Declaração opostos por Luiz Antônio Silva Ramos, por maioria de votos, em rejeitá-los, tendo em vista a não confirmação das omissões apontadas, vencido o conselheiro Mateus Soares de Oliveira que os acolhia em parte. Durante o julgamento, o conselheiro Mateus Soares de Oliveira suscitou a nulidade do lançamento em relação à empresa Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda. e a Luiz Antônio Silva Ramos, por ilegitimidade passiva, questão essa não acolhida pelos demais conselheiros. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar declaração de voto. A conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio votou na reunião de agosto de 2023, não tendo votado, portanto, em relação à nulidade suscitada pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira na sessão de 26/09/2023. Julgamento iniciado em agosto de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de

Oliveira e Hécio Lafetá Reis (Presidente). A conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio votou na reunião de agosto de 2023.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por Luiz Antônio Silva Ramos e Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda. em face do acórdão nº 3201-008.734, de 23/06/2021, em que, por maioria de votos, se negou provimento aos Recursos Voluntários interpostos pelos autuados (Emme2 Representação de Máquinas e Equipamentos Ltda., Luiz Antônio Silva Ramos e Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda.).

O referido acórdão encontra-se ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2010

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. SIMULAÇÃO. ART. 105, XI, DO DEC.-LEI Nº 37/66.

A admissão temporária é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação, com a intenção de exportação. O importador que simula uma operação já tendo originariamente o intuito de manter a mercadoria no país, é de reconhecer que trata-se de artifício doloso para o não pagamento de tributos.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO *NON BIS IN IDEM*. NÃO COMPROVADA A DUPLICIDADE SANÇÃO PARA O MESMO FATO INFRACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração, por violação do princípio *do non bis in idem*, se a autuada não comprova que houve, para o mesmo fato infracional, aplicação de sanção em duplicidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES;

A imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores pelas obrigações tributárias, no caso de gestão com excesso de poderes ou infração à Lei, encontra amparo e exige a invocação do artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIRO. ART. 124 E 135 DO CTN.

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 pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

MULTA INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. Súmula CARF nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCORREÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não constatada a incorreção de sujeição passiva é de manter a sanção aplicada.

Nos Embargos, os autuados arguíram os seguintes vícios: (i) omissão quanto à tese da atipicidade do fato imputado, por ausência total de recolhimento do tributo e (ii) omissão quanto à tese da atipicidade do fato imputado, por não ter a mercadoria sido consumida.

O Presidente da turma deu seguimento integral aos embargos.

Originalmente, a Fiscalização emitira auto de infração relativo à multa proporcional ao valor aduaneiro, decorrente da ação fiscal referente ao regime aduaneiro de Admissão Temporária concedido a dois veículos ferroviários para esmerilhar trilhos, marca SCHALKE, ano 2010, acompanhados de acessórios, por ter sido comprovado que, de fato, tratava-se de uma importação comum, com cobertura cambial, sendo parte dos pagamentos ao fabricante estrangeiro realizada de forma antecipada e parte postecipada, configurando-se, portanto, simulação, dado o intuito de se postergar, se não perpetuar, o não pagamento dos tributos federais incidentes na importação (enquadramento legal: § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455/1976, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010, c/c os incisos VI, X e XI do art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966).

As impugnações dos contribuintes Emme2 Representação de Máquinas e Equipamentos Ltda. e Luiz Antônio Silva Ramos, contestando a autuação, foram julgadas improcedentes pela Delegacia de Julgamento (DRJ), cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 10/09/2010

Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária.

É da finalidade e das condições do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária são a permanência do bem estrangeiro durante certo período no território nacional e o seu retorno ao exterior.

A remessa de valores feita ao fornecedor estrangeiro, denota que a operação de importação era DEFINITIVA, quadro incompatível com o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária.

Os processos arrolados possuem objetos - causa de pedir - distintos, decorrentes de penalidades dispare, não se configurando assim o *bis in idem*.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os Recursos Voluntários interpostos pelos contribuintes Emme2 Representação de Máquinas e Equipamentos Ltda., Luiz Antônio Silva Ramos e Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda. foram julgados improcedentes, vindo os autuados Luiz Antônio e Baska Assessoria a opor os embargos ora sob análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos por Luiz Antônio Silva Ramos e Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda. em face do acórdão nº 3201-008.734, de 23/06/2021, com fundamento em alegadas omissões nele ocorridas, tendo o Presidente da turma lhes dado integral seguimento para que se esclarecessem as seguintes questões: (i) omissão quanto à tese da atipicidade do fato imputado por ausência total de recolhimento do tributo e (ii) omissão quanto à tese da atipicidade do fato imputado por não ter a mercadoria sido consumida.

Antes de adentrar a análise dos embargos, uma questão prejudicial precisa ser enfrentada, qual seja, a não apresentação de impugnação pelo Embargante Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda.

Inobstante a turma ter julgado o Recurso Voluntário da referida empresa ora Embargante, tal medida não podia ter sido tomada, pois, diante da ausência de impugnação do auto de infração, a lide não se formara em relação a ela, tendo-se por configurado, por conseguinte, decisão administrativa definitiva, não mais passível de análise nestes autos, em conformidade com os artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nesse sentido, por se tratar de questão de ordem pública (questão processual prejudicial de mérito), passível de enfrentamento em qualquer fase do processo, não se deve conhecer dos embargos opostos pela empresa Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda., pois em relação a ela inexistia litígio nos presentes autos, analisando-se aqui, portanto, somente os embargos opostos por Luiz Antônio Silva Ramos.

I. Omissão. Tese da atipicidade do fato imputado. Ausência total de recolhimento do tributo.

O Embargante alega a atipicidade do fato considerado ilícito, aduzindo que o tipo previsto na norma que fundamentou a autuação pressupõe o pagamento parcial dos tributos aduaneiros, mediante artifício doloso, e não a ausência total de recolhimento.

A referida norma assim dispõe:

Decreto-Lei nº 37/1966

(...)

Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso; (destaques nossos)

Segundo o Embargante, o relator do voto vencido do acórdão embargado não apresentou qualquer fundamento contra o reconhecimento dessa atipicidade, fato esse que configurava evidente omissão com capacidade para infirmar a conclusão do julgado.

No Recurso Voluntário, o ora Embargante aduzira tal questão às fls. 1.465 a 1.466, constando do voto condutor do acórdão embargado, em relação a essa matéria, o seguinte:

Verifica-se que **a empresa EMME2 procedeu de forma dolosa para a suspensão do recolhimento de tributos**. Nesse sentido **com razão a fiscalização em imputar a pena de perdimento nos termos do art. 105, XI do Decreto-Lei nº 37/66**:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

Nesse sentido consta leciona João Carlos Eufrosino:

1 São **requisitos indispensáveis para a aplicação deste dispositivo**: 1 - que a **mercadoria já esteja desembaraçada**; e 2 - que seja **comprovado o artifício doloso**, mediante a existência de fraude ou a caracterização da intenção ou dolo de lesar o Fisco. O presente dispositivo pode ser aplicado, no nosso entendimento, aos casos de comprovada falsificação de certificado de origem, devidamente confirmada pelo órgão ou entidade emissora. Hoje, os tributos aduaneiros são debitados em conta-corrente; assim, a aplicação deste dispositivo torna-se, a nosso ver, raríssima.

É evidente que a importação tinha de desonerar os produtos sem o pagamento dos impostos devidos, buscando se utilizar do regime especial de admissão temporária de modo intencional para o não recolhimento dos tributos.

O intuito da importação sempre foi de entregar os trens a empresa Metrô, nunca de devolução para o exterior, isso fica patente diante do contrato firmado entre as empresas.

Ora, é evidente que de **atitude da EMME2 foi dolosa**, a contribuinte tinha a intenção de fazer a importação permanente dos bens para cumprir com o seu contrato, nesses termos **é de reconhecer que seja aplicada a pena de perdimento nos termos do art. 105, XI, do Decreto-Lei nº 37/66**, devendo ser aplicada a hipótese do art. 23, § 3º do Decreto-Lei 1455/76. (g.n.)

No mesmo voto, também se fez referência à decisão tomada no processo nº 11829.720011/2013-15, merecendo registro a parte da ementa do acórdão do CARF versando sobre essa questão, *verbis*:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 01/05/2012

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. OCULTAÇÃO. RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO.

A **admissão temporária** é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação. No caso de ocultação de responsável pela operação (importação temporária de aeronave), mediante **simulação**, cabível a aplicação da **pena de perdimento, e sua eventual substituição por multa** nas hipóteses previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Verifica-se que, no acórdão embargado, se confirmou a imputação da penalidade (pena de perdimento) com base em dois fundamentos, a saber, (i) mercadoria já desembaraçada e (ii) artifício doloso, inclusive se valendo de decisão tomada em outro processo administrativo relativamente a fato ocorrido em 2012, sendo considerado que, por se tratar de admissão temporária, com ausência total de pagamento de tributos, era cabível a aplicação do art. 105, inciso XI, do Decreto-lei nº 37/1966.

Não houve, no acórdão embargado, enfrentamento da questão específica e literal destacada pelo Embargante, qual seja, a exigência de pagamento parcial, e não integral, para configurar a prática sujeita à pena de perdimento, muito provavelmente por se considerar que o artifício doloso fora utilizado para se descumprir uma obrigação tributária principal, não importa em que extensão.

Além disso, se uma penalidade é aplicada em razão da ocorrência de uma infração de mesma natureza mas de menor potencial ofensivo (“tributos aduaneiros pagos apenas em parte”), sua imposição se justifica, ainda mais, quando a mesma infração é cometida com maior prejuízo ao bem tutelado, no caso, a ausência total de qualquer pagamento.

Outras decisões do CARF também não dão peso à literalidade do termo presente no artigo legal concernente a pagamento parcial de tributos, aplicando-se o dispositivo aos casos de admissão temporária em que a inexistência de qualquer pagamento é inerente ao regime, interpretando-se, portanto, a questão específica da hipótese normativa sob comento como “supressão de tributos”, *verbis*:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 23/04/2014

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. OCULTAÇÃO. RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO. DESEMBARAÇO. ARTIFÍCIO DOLOSO. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A **admissão temporária** é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação, sujeita a despacho e a desembaraço. Nos casos de ocultação de responsável pela operação (importação/admissão temporária de aeronave), mediante **simulação**, e de **desembaraço, com supressão de tributos**, mediante **artifício doloso, cabível a aplicação da pena de perdimento, e sua eventual substituição por multa, nas hipóteses previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976**. (Acórdão 3401-003.989, rel. Rosaldo Trevisan, j. 26/09/2017 – destaques nossos)

(...)

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 01/05/2012

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. OCULTAÇÃO. RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO.

A **admissão temporária** é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação. No caso de ocultação de responsável pela operação (importação temporária de aeronave), mediante **simulação, cabível a aplicação da pena de perdimento, e sua eventual substituição por multa** nas hipóteses previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976. (Acórdão 3401-003.092, rel. Rosaldo Trevisan, j. 23/02/2016 – destaques nossos)

Além do acima exposto, há que se registrar que, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 124 a 125), o auditor-fiscal fundamentou a autuação não apenas no inciso XI do art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966, mas também nos incisos IV e X do mesmo artigo, conforme se verifica de trecho a seguir transcrito:

Desta forma, considerando o disposto acima e a situação descrita ao longo de todo este Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos verificamos que **a infração detalhada enquadra-se nos incisos IV, X e XI do Decreto-lei nº 37/1966** e, uma vez que a EMME2 vendeu a mercadoria objeto da DI nº 10/15661960 em 21/09/2010 é devida a multa equivalente ao valor aduaneiro da importação, por aplicação do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1455/1976, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

Decreto-Lei nº 1455/1976

(...)

Decreto-Lei nº 37/1966

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na **importação** ou na exportação, **se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;**

(...)

X- **estrangeira**, exposta à venda, depositada ou **em circulação comercial no país, se não for feita prova de sua importação regular;**

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

Verifica-se, portanto, que a autuação se baseou em fatos que se subsomem em mais de um inciso do art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966, a saber: (i) desembarço de importação com base em documento falsificado ou adulterado, (ii) mercadoria estrangeira em circulação no País sem prova de importação regular e (iii) mercadoria desembaraçada com descumprimento de obrigação tributária principal, mediante artifício doloso.

Nesse sentido, tendo o voto condutor do acórdão embargado considerado como suficiente, além do desembarço da mercadoria e da ocorrência de artifício doloso, a “supressão de tributos”, independentemente de sua extensão, se parcial ou total, bem como o conjunto de irregularidades e ilicitudes ocorridas, não se vislumbra vício que pudesse infirmar ou mesmo apenas comprometer a inteireza da decisão embargada, razão pela qual afasta-se a referida omissão.

II. Omissão. Atipicidade do fato imputado. Mercadoria não consumida.

O Embargante também alega omissão no acórdão embargado no que se refere ao argumento, presente no Recurso Voluntário, de que a apreensão da mercadoria não podia ser substituída por multa, nos termos da legislação vigente à data do fato gerador (10/09/2010), pois, segundo ele, o fundamento legal utilizado pela Fiscalização para a aplicação da multa substitutiva do perdimento foi o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, mas com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010, cuja vigência se iniciou em 20 de dezembro de 2010, após o fato

gerador destes autos, incluindo-se a **revenda da mercadoria** importada dentre as hipóteses de conversão da pena de perdimento em multa.

Eis os termos do dispositivo referenciado:

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

(...)

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

(...)

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

~~§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)~~

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

Conforme se verifica das transcrições acima, inobstante a Lei nº 12.350/2010 ter, efetivamente, entrado em vigor somente em 21/12/2010, a Medida Provisória que a antecedeu, com a estipulação da mesma redação para o referido § 3º, passou a vigorar em 28/07/2010, anteriormente, portanto, à data do fato gerador da multa exigida nestes autos (10/09/2010).

No Termo de Verificação Fiscal, concluiu-se da seguinte forma acerca dessa matéria:

Pela infração apurada, aplica-se a multa capitulada no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1455/1976 c/c art. 105, incisos VI, X e XI, do Decreto-Lei nº 37/1966. (fl. 11)

No acórdão embargado, também se registrou o mesmo fundamento legal (fl. 1.649), sem maiores delongas, pois, tratando-se de fato gerador ocorrido em 10/09/2010, a ele se aplicava a norma vigente a partir de 28/07/2010, situação essa que dispensava maiores digressões sobre o tema.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer dos Embargos de Declaração opostos pela empresa Baska Assessoria Serviços e Comissários Aduaneiros Ltda., em razão da preclusão decorrente da não impugnação do auto de infração, e, quanto aos Embargos de Declaração

opostos por Luiz Antônio Silva Ramos, por rejeitá-los, tendo em vista a não confirmação das omissões apontadas.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Declaração de Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Em que pese o brilhantismo que tanto enriquece as decisões desta Egrégia Corte, com a devida venia, diverge-se do nobre Conselheiro Relator, pelos fatos e fundamentos que se seguem.

I. Da Nulidade da Falta da Análise do Requerimento de fls. 1205;

Observa-se que o contribuinte BASKA indicou precisamente as fls. 1205 que não estava tendo acesso a integral do Auto de Infração. Anexou planilhas e extrato do e-cac.

É bem verdade que tomou ciência de que havia uma intimação para promover a impugnação, conforme certidão do processo. Todavia, logo em seguida manifestou-se nos autos acerca da falta de acesso a integral da acusação que lhe é formulada.

Importante consignar que não se trata de manifestação nos autos meses depois, ou mesmo dias, desde que extemporânea, para fins protelatórios. É preciso esclarecer que tal pleito foi formulado ainda no prazo para impugnação.

Registra-se que a autoridade fiscal não se pronunciou a respeito do requerimento, muito menos preocupou-se em fundamentar eventual negativa do pleito, limitando-se a certificar que a parte havia tomado ciência da intimação e, ato contínuo, determinou a remessa para DRJ promover julgamento.

Trata-se de lição básica do direito administrativo que decisão administrativa que possa resultar em prejuízo da essência do próprio ato em si, deve ser fundamentado. No caso em apreço, é a própria essência do Auto de Infração. Da acusação que lhe é imputada. Há clara desvirtuação do próprio Auto quando priva-se a parte da integral do mesmo. Não por acaso, a doutrina é farta em riquíssimos estudos a respeito:

MARIA SYLVIA Z. DI PIETRO leciona que:

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige:

- notificação dos atos processuais à parte interessada;
- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- direito de apresentar defesa escrita.

Em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a Lei nº 9.784/99 assegura ao administrado os direitos de ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei (art. 3º, incisos II, III e IV).

O artigo 46 da lei repete, em termos semelhantes, a mesma norma quanto ao direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvando, porém, os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

Além disso, a mesma lei impõe a intimação do interessado nos seguintes casos: para ciência de decisão ou efetivação de diligências (art. 26); para conhecimento de atos do processo que resultem em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e para os atos de outra natureza, de seu interesse (art. 28); para a prestação de informações ou a apresentação de provas (art. 39), para apresentar alegações, em caso de interposição de recurso (art. 62). A intimação deve ser feita com antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento (§ 2º do art. 26), ou para apresentação de prova ou realização de diligência (art. 41), podendo ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado (§ 3º do art. 26); no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial (§ 4º do art. 26). (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella Direito administrativo / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 32. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 1428-1429).

O inciso II e §§1º e 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1972 estabelece as diretrizes para este tipo de situação:

Art. 59. São nulos:

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Correlacionando-se estes dispositivos para o caso em julgamento, tem-se que:

- a) A parte que fica privada de ter acesso ao conteúdo da acusação que lhe é imputada inegavelmente tem seu direito a ampla defesa e contraditório frontalmente violado;
- b) Tal fato se enquadra perfeitamente no inciso II do referido artigo de modo que, conjugando-se com a regra dos §§ 1º e 2º, todos os atos posteriores ao requerimento formulado as fls. 1.205 (o qual não foi objeto de decisão e análise pela fiscalização), referentes a empresa BASKA, são nulos de pleno direito, devendo ser refeitos, abrindo-se a possibilidade da empresa ter pleno acesso a íntegra da acusação;
- c) Na medida em que não ocorreu esta determinação ao longo da fiscalização, tem-se que a empresa ficou privada de exercer na plenitude, o seu direito de defesa, fato que atrai a aplicação do disposto no II do art. 59.

Por estas razões, em relação ao primeiro ponto, reconheço e declaro, *ex officio* a referida nulidade por tratar-se de matéria de ordem pública.

II. Da Falta de Descrição Individualizada das Condutas dos Embargantes Luiz Antonio e BASKA para fins de suas respectivas inclusões no Processo do qual não foram partes inicialmente.

Sem prejuízo do externado no tópico anterior, resta evidente que em momento algum do processo a fiscalização individualizou a conduta dos embargantes de modo a materializar e demonstrar, de forma clara e inequívoca, o interesse comum das partes que pudesse atrair as regras do artigo 124, I do CTN.

Trata-se de fato claro e evidente que a empresa BASKA é uma prestadora de serviços aduaneiros, comissária de despacho e outros serviços afins. Naturalmente atua em operações de comércio exterior para todos aqueles que venham a contratar os seus respectivos serviços.

Outra situação é se este contribuinte tivesse sido contratado para negociar diretamente no exterior os produtos enquanto representante das empresas originariamente atreladas a operação de importação e do regime de admissão temporária, quais sejam, o consórcio SCHALKE- EMME 2 do qual fazem parte as mesmas empresas.

Mas não é o caso. Foi contratado como prestador de serviços. Registra-se que as informações do Termo de Verificação Fiscal que constam pagamentos para a empresa BASKA e

ao Sr. Luiz Ramos, proprietário da mesma, por si só, não possuem o condão de configurar o interesse comum das partes.

Alias, estranho se fosse diferente. Trata-se de uma árdua tarefa a compreensão do fato de determinada empresa que atua no ramo privado não receber remuneração daqueles para os quais presta serviços. Esta é a regra básica de contratação de prestação de serviços no meio privado.

A propósito, este Conselheiro que, repita-se, com a máxima vênia discorda do voto do eminente Conselheiro Relator, em caso similar onde a única diferença era de que no caso trata-se de contrato de compra e venda e, aqui, de prestação de serviços celebrada entre a BASKA e os reais importadores que figuram no Consórcio, assim já se pronunciou nesta Egrégia Corte, em voto vencedor, no julgamento do Processo nº 15940.000804/2010-46, Acórdão nº 3002-002.309, em sessão realizada aos 21 de julho de 2022:

COMPRA E VENDA NACIONAL CÍVEL. EFEITOS DO ATO JURÍDICO PERFEITO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA ADUANEIRA. ANÁLISE CONJUNTA DOS ARTIGOS 104 DO CÓDIGO CIVIL, 110 E 116 DO CTN. Os atos jurídicos perfeitos a luz do disposto do artigo 104 do Código Civil são acobertados pelos efeitos jurídicos nas relações aduaneira e tributária. Especialmente quando a fiscalização, em posse de todos os documentos apresentados pela recorrente, não apresenta fatos e fundamentos impeditivos, extintivos ou modificativos que descaracterize a operação comercial do caráter nacional e que vincule a recorrente a atos de irregularidades em operações internacionais do qual não fez parte.

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 59, II e § 1º DO DECRETO 70.7235/72. A falta na identificação adequada do sujeito passivo, aliado a fundamentação equivocada no auto de infração, que resulte em limitação do direito de defesa do contribuinte pela não consideração de documentos essenciais para o deslinde do feito, gera a nulidade do mesmo por claro e inequívoco vício material.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. EMBARAÇO ADUANEIRO. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMUNHÃO DE INTERESSES NA COMPRA E VENDA NACIONAL DE PRODUTOS IMPORTADOS. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 124, I DO CTN E 674, I DO REGULAMENTO ADUANEIRO. Não há que se falar em comunhão de interesses ou benefício indireto decorrente de importações irregulares quando o recorrente não se situar no mesmo polo de interesse e relação jurídica do efetivo importador. O contrato nacional de compra e venda reflete interesse contraposto das partes. Inexistência da obrigação de entregar produtos para perdimento decorrentes de exigência ilegal.

Os efeitos jurídicos da contratação da prestação de serviços no qual figuram como contratante os efetivos importadores (partes do consórcio) e contratados os embargantes devem prevalecer na esfera tributária e aduaneira. Restou evidente, pelas próprias palavras da fiscalização, que houve a efetiva prestação de serviços. Portanto, não há ato simulado que não possa produzir efeitos na esfera fiscalizatória.

Com efeito, diante de uma contratação válida, necessário trazer, inicialmente, a redação do disposto no artigo 104 do Código Civil:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Não há prova alguma de que a prestação foi simulada. Pelo contrário, não há identificação das condutas dos embargantes. Da leitura deste artigo, passa-se a conjunta com o artigo 110 do CTN que, por sua vez, é claro no respeito aos institutos, conceitos e formas de direito privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os efeitos do ato jurídico perfeito somente não se consolidam quando o agente os promove com o fito simulador ou fraudador, com dolo para furtar-se de responsabilidade tributária. No entanto, a própria legislação cível já prevê a ineficácia de quaisquer atos simulados e objetos de fraude. No campo das normas tributárias, lecionando acerca do tema, PAULO DE BARROS CARVALHO anota que:

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. (P. 312).

Diversos são os artigos tributários que reiteram a necessidade do respeito aos conceitos e institutos de direito privado. Cita-se como exemplo o fato de que o confronto entre os efeitos jurídicos do negócio jurídico perfeito à luz da legislação cível, para com a relação tributária e a ocorrência de fato gerador. Trata-se do caso da temática da antielisão e os limites da desconsideração de fatos simulados e objetos de fraudes previstas no parágrafo único do II, art. 116 do CTN. Neste ponto, necessário colacionar magistral analogia do jurista Hugo de Brito Machado:

Nesse campo, realmente, uma coisa é defender que as normas tributárias devem ser interpretadas considerando-se a substância das realidades a que dizem respeito (o que de resto vale para qualquer norma, inclusive para o Direito Privado, no qual os contratos, por exemplo, têm sua natureza determinada pela essência de suas cláusulas e não pelo nome formal que as partes eventualmente lhe dêem). Outra coisa, bem diferente, e a nosso ver inteiramente inadmissível, é afirmar que o contribuinte deve sempre optar pela alternativa mais onerosa do ponto de vista tributário (Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2017, p. 266).

Nas relações comerciais privadas, sejam elas escritas ou não, o que importa são as avenças celebradas entre as partes, onde cada uma detém os seus próprios interesses. De um lado o contratado busca incrementar as suas atividades e expandir no mercado, ao passo que o contratante busca fomentar o lucro de suas atividades, no caso do propósito específico do consórcio importador dos trens.

Desta forma, entende-se ser inaplicável o disposto do art. 124, I do CTN por inexistir interesse comum entre as partes.

HUGO DE BRITO MACHADO faz importante observação, distinguindo INTERESSE COMUM DE INTERESSE CONTRAPOSTO. COMPRADOR E VENDEDOR, POR

EXEMPLO, NO ÂMBITO DE UM CONTRATO DE COMPRA E VENDA, TÊM INTERESSES CONTRAPOSTOS, E NÃO COMUNS. NÃO PODEM, POIS, SÓ POR ESSA CONDIÇÃO, SER COLOCADOS COMO DEVEDORES SOLIDÁRIOS. Confira-se, a propósito: Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 463 ((Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2017, p. 275).

No mesmo sentido, esta Egrégia Corte já manifestou expressamente que o artigo 124 do CTN não pode ser aplicado de forma isolada e interpretado de forma literal, de modo a afastar-se de todo o conjunto probatório dos autos. Por isso e a título de fundamentação, pede-se vênua a transcrever trecho do Acórdão Processo nº 13888.720501/201423. Acórdão nº 2401004.858- – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Carlos Alexandre Tortato Relator:

Não resta dúvidas do "interesse econômico" desta recorrente na conduta que ensejou a lavratura dos autos de infração, contudo, tal fato não implica, automaticamente, na verificação do instituto jurídico da solidariedade tributária pelo "interesse comum" na "situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A matéria foi precisamente enfrentada no Acórdão nº. 2301004.800, onde o relator do voto vencedor, Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, com seu brilhantismo habitual, bem definiu a questão (a qual, inclusive, referia-se ao mesmo escritório de advocacia): "Referido dispositivo trata da chamada solidariedade de fato ou solidariedade paritária, qual exige que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. A expressão "interesse comum", embora não definida legalmente, diz respeito ao interesse jurídico ostentado pelas partes, e não a qualquer interesse econômico. Trata-se de interesse que decorre de uma situação jurídica. Nesse sentido, revelam interesse juridicamente comum as pessoas que participem do mesmo polo da relação jurídica, objeto da hipótese de incidência tributária (ex. coproprietários que alienam certo bem), diferentemente do que ocorre com aquelas que figurem em polos antagônicos (ex. prestador e tomador de serviços). A esse respeito, confira-se a lição de Rubens Gomes de Sousa, em sua obra clássica Compêndio de Legislação Tributária (Edições Financeiras, 3ª ed., p. 67): São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação por outras palavras (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário. Em vista do exposto, considero que o escritório de advocacia ostenta mero interesse econômico na relação jurídica que constitui fato gerador da obrigação tributária principal. Sequer participa de um dos polos dessa relação jurídica. Quando muito, apresenta interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica mantida com o Recorrente. Escapa, assim, da aplicação do art. 124, inc. I do CTN. Em conclusão, conduzo meu entendimento para excluir o escritório de advocacia da imputação de responsabilidade solidária da obrigação tributária. Coaduno com as lições acima proferidas pelo i. Conselheiro e, utilizando-me também como razões de decidir do presente processo, voto por afastar a responsabilidade solidária do recorrente Castelucci Figueiredo Advogados Associados, por inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto.

E é justamente a falta de efetiva comprovação do interesse comum, através da conduta individualizada e COMPROVADA da participação dos embargantes na suposta

infração, que resulta na falta de demonstração do interesse comum dos embargantes no presente caso. A propósito e, com maestria, o Conselheiro ROSALDO TREVISAN, quando do julgamento do processo nº 10314.728905/201471, Acórdão nº 3401003.426, sessão de 28 de março de 2017, assim se pronunciou sobre o tema:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DEVER DE DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUALIZADA. Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas.

Não demonstra, no entanto, o fisco, um único ato específico de gestão fraudulento, ou declaração falsa, da sócia administradora Luciana. A nosso ver, não restou evidente, como entende a fiscalização, a participação de tal pessoa física nas fraudes imputadas. E não se debruçou a fiscalização, em nenhum momento do detalhado relatório fiscal, a analisar de que forma tal sujeito passivo, que acabou sendo o único recorrente nesta fase processual, teria contribuído ou participado na prática de qualquer das infrações imputadas. A afirmação fiscal de que os benefícios percebidos como não pagamento de tributos contribuiriam para os resultados das empresas, e por extensão, beneficiariam as pessoas físicas responsáveis e sócios administradores, caracterizando o interesse comum previsto no art. 124 do CTN, levaria à discutível conclusão de que toda e qualquer autuação de pessoa jurídica deveria manter no polo passivo também os sócios administradores e responsáveis, que seriam obviamente beneficiados economicamente, ainda que de forma indireta. Não nos parece ser esse o escopo do art. 124 do CTN, sendo necessário que se demonstre o interesse comum, e não que se afirme ser este óbvio, por decorrência direta ou indireta. Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas. Nesse aspecto, pecou a autuação em relação à autuada Luciana, não havendo, no Relatório Fiscal, indicação individualizada das condutas que teria praticado, a ensejar a aplicação de penalidades, nem detalhamento da forma pela qual tal sujeito passivo tenha concorrido para a prática da infração imputada.

Sendo assim, não demonstrado o interesse comum das partes, muito menos individualizada e demonstrada a conduta infracional das mesmas, naturalmente que não há prova da adequação da conduta das partes para com a infração que lhes fora imputada nos autos, fato que resulta no entendimento de se prover os Embargos Declaratórios, **com efeitos infringentes para fins de determinar a exclusão de ambos os Embargantes do Processo, por absoluta ilegitimidade passiva, cancelando-se a multa que lhes foi imposta.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira