



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11829.720038/2012-27
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-008.005 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrentes SOTREQ S/A. E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 30/06/2009 a 30/06/2010

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. EXCLUSÃO. RECURSO DE OFÍCIO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III DO CTN.

O art. 135, III do CTN pressupõe, para a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que tenha sido caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não é caso dos autos.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ELEMENTOS LEVANTADOS PELO FISCO PARA FUNDAMENTAR A ACUSAÇÃO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA INFRAÇÃO. ATIPICIDADE DA CONDUTA.

O Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se deem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva.

MULTA POR CESSÃO DE NOME. HIPÓTESES DE CABIMENTO. ARTIGO 33, DA LEI Nº 11.488/2007

Para a aplicação da multa por cessão de nome, exige-se que a operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário.

FALTA DE DECLARAÇÃO DE VINCULAÇÃO. MULTA DE 1% (UM POR CENTO) SOBRE O VALOR ADUANEIRO. INOCORRÊNCIA.

Não configurada qualquer hipótese de “vinculação” prevista nos itens 4 e 5 do art. 15 do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, incabível a aplicação da multa de um por cento sobre o valor aduaneiro prevista no art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003 c/c o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

FALTA DE VINCULAÇÃO CONTRATUAL POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. MULTA DE 1% (UM POR CENTO) SOBRE O VALOR ADUANEIRO. INOCORRÊNCIA.

Aplica-se multa prevista no art. 69, §1º da Lei n.º 10.833/2003 c/c o art. 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 ao beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Em obediência ao princípio da tipicidade, é necessário comprovar que houve omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação dessa natureza, bem como que a conduta tenha prejudicado o procedimento de controle aduaneiro apropriado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Lima Abud que entendeu que a multa por cessão de nome deve ser cancelada em virtude da falta de comprovação de interposição fraudulenta.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de processo de crédito tributário lançado através de auto de infração (fls. 06 a 417), lavrado contra a empresa SOTREQ S/A, CNPJ 34.151.100/0001-30, doravante denominada autuada, no valor de R\$ 142.223.071,65 (Cento e quarenta e dois milhões, duzentos e vinte e três mil, setenta e um reais e sessenta e cinco centavos). O crédito lançado refere-se a aplicação das seguintes multas:

a- Multa de 1% do valor aduaneiro, por omitir informação necessária ao controle aduaneiro, prevista no artigo 69, § 1º da Lei 10833/2003, combinado com o artigo 84 da MP 2158/2001 – valor lançado: R\$ 2.492.565,95;

b- Multa de 10% do valor aduaneiro, por cessão de nome em operação de importação, prevista no Artigo 33 da Lei 11.488 de 15/06/2007 – valor lançado: R\$ 12.923.367,70;

c- Multa de 100% do valor aduaneiro por conversão da pena de perdimento. Base legal - art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976 - valor lançado; R\$ 126.807.138,00.

A razão da aplicação da multa de 1%, do valor aduaneiro, mencionada em "a", deveu-se ao fato de que nas declarações de importação realizadas com financiamento da autuada, onde constavam produtos da exportadora Caterpillar, não foi informado a condição de vinculação entre as duas empresas, uma vez que a autuada é representante exclusiva da Caterpillar no Brasil.

A razão da aplicação das multas listadas em "b" e "c" foi a constatação de que a autuada SOTREQ S.A.(CNPJ 34.151.100/000130) incorporadora, utilizou a incorporada extinta, SOTREQ S/A (CNPJ 61.064.689/0001-02) para realizar importações no período de 30/06/2009 a 30/06/2010.

A autuada, que detinha razão social de Cabo Empreendimentos (CNPJ 34.151.100/000130), em 30/06/2009 incorporou a empresa SOTREQ S/A (CNPJ 61.064.689/0001-02), da qual, adotou o nome, passando a se chamar SOTREQ S/A (CNPJ34.151.100/0001-30), e mesmo com a incorporada extinta, continuou a utilizá-la para realizar importações, por ela financiada. Além da Incorporada, a autuada também financiava importações realizadas pelas empresas SOIMPEX S.A. (empresa do Grupo da SOTREQ) e COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO (trading), nas quais os despachos de importação eram feitos por conta e ordem, sendo indicada como adquirente das mercadorias a empresa incorporada (extinta).

Além deste fato, em pesquisa realizada nas Declarações de Informações Econômicas Fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ), da incorporada e da incorporadora, referente ao período de julho a dezembro do ano de 2009, a fiscalização constatou que nenhuma das empresas declarou realizar operações de comércio exterior (importação e exportação), omissão que a fiscalização entendeu como mais um indício de ocultação da autuada, que tendo financiado as operações de importação em nome da incorporada e das empresas SOIMPEX e COTIA, nada declarou à RFB. Tal omissão segundo a fiscalização, corroborariam com a tese de interposição fraudulenta.

Foram indicados como responsáveis solidários pela infração os seguintes diretores e sócios da autuada:

Responsável Solidário	Carl Alfred Orberg – CPF - 666.141.558-49
Cargo na Autuada:	Diretor Presidente (desde 28/10/2009 até a presente data)
Cargo na Importadora:	Acionista e Diretor Presidente (desde 19/07/2001 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Laércio Brazil Lenz César - CPF 031.054.077-15
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 a 30/06/2011)
Cargo na Importadora:	Acionista e Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Carl Vagn Orberg - CPF 033.970.098-04
Cargo na Autuada:	Acionista e Diretor (desde 01/12/2004 até a presente data)
Cargo na Importadora:	Acionista
Responsável Solidário:	Jorge Delaura Meyer Neto - CPF 352.705.947-49
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 a 02/01/2012)
Cargo na Importadora:	Acionista e Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Arthur Castilho - CPF 247.502.807-63
Cargo na Autuada:	

Cargo na Importadora:	Acionista e Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	José Ricardo Martins Cordeiro - CPF 617.962.207-87
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)
Cargo na Importadora:	Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Renato Pimentel Freitas - CPF 709.986.987-68
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)
Cargo na Importadora:	Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Sybelle da Costa Oliveira Ban - CPF 312.664.107-59
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)
Cargo na Importadora:	Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	Fernando Curado - CPF 295.671.497-04
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 28/10/2009 até a presente data)
Cargo na Importadora:	
Responsável Solidário:	Kathryn Orberg Beek - CPF 530.444.957-68
Cargo na Autuada:	
Cargo na Importadora:	Diretor (desde 17/05/2004 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)
Responsável Solidário:	José Germano da Costa Silveira Filho - CPF 754.632.708-30
Cargo na Autuada:	
Cargo na Importadora:	Diretor (desde 12/11/2008 até a sua incorporação pela AUTUADA em 30/06/2009)

As principais irregularidades apuradas pela fiscalização e as peças impugnatórias foram resumidas no relatório integrante da decisão recorrida, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

Com base nas constatações decorrentes da ação fiscal, a fiscalização chegou às seguintes conclusões:

- Que a partir de 31/06/2009, data da incorporação da importadora pela autuada, esta já se encontra com todas as condições para dar baixa da antiga SOTREQ, CNPJ 61.064.689/0001-02, no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica junto a Receita Federal do Brasil, e cumprir as normas determinadas na IN RFB nº 748/2007, vigente à época. Entretanto, a mesma não o fez (art. 94 do Decreto-Lei nº 37/1966);

- Sendo assim, à época das operações de importação relacionadas neste auto de infração, a Importadora não poderia exercer operações de comércio exterior, uma vez que não tinha condições legais para manter sua habilitação junto ao Sistema SISCOMEX, pois encontrava-se extinta, sendo utilizada de forma indevida pela incorporadora, que deixou de cumprir a obrigação legal, de solicitar a sua baixa junto ao CNPJ.

- A forma como foi feito o registro dos atos referentes à incorporação na JUCESP, diferente da forma como foi feito na JUCERJA, contribuiu para gerar perante os cadastros da Receita Federal a aparência de uma realidade diferente da real, que infringiu as normas de controle aduaneiro então existentes.

- A respeito dos registros na JUCESP, cita a fiscalização que, não haveria a necessidade do arquivamento da Ata de Incorporação na Junta Comercial correspondente, pois para a RFB, a aprovação da incorporação pela AGE é o ato necessário e suficiente para

peticionar solicitação de baixa da empresa incorporada junto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica -CNPJ. Logo não se constata motivo justificável para a empresa Autuada não ter solicitado a baixa do registro da empresa incorporada, registro 61.064.689/0001-30, no CNPJ, junto à RFB.

- Mesmo sem a importadora/incorporada, apresentar condições legais para manter sua habilitação no Siscomex, a autuada realizou importações sob o CNPJ 61.064.658/0001-02 da incorporada, do período de 01/07/2009 à 30/06/2010. Portanto, exatamente dentro do período em que se manteve INERTE a respeito do seu DEVER de solicitar a baixa, junto à RFB, do registro (61.064.658/0001-02) no CNPJ da incorporada/Importadora.

- A fiscalização entendeu a forma de agir da Autuada injustificável, uma vez que mesmo baixado o CNPJ a mesma poderia continuar a exercer as atividades de comércio exterior com os seguintes procedimentos:

1 _ Solicitar junto a RFB a Habilitação, modalidade simplificada, para atuar no Comércio Exterior anteriormente à data da AGE de Incorporação da SOTREQ S/A; pois, esta modalidade é mais célere por considerar volumes transacionais menores. Após a AGE de 30/06/2009, a mesma solicitaria uma alteração da modalidade para ordinária, evitando assim interromper com a sua atividade; ou

2_ Solicitar junto à RFB a Habilitação, modalidade ordinária, para atuar no Comércio Exterior antes da AGE de Incorporação, 30/06/2009, ou até mesmo no próprio dia.

- Entendeu a fiscalização que as operações de importação analisadas no período abrangido pelo presente procedimento fiscal, tratam-se de Negócio Jurídico praticado com vício, em razão da inexistência do titular dos documentos de importação, já que as Declarações de Importação foram todas registradas sob um registro de CNPJ extinto.

- Com base no levantamento comparativo dos valores das Declarações de Importação, ANEXO XIII, com os contratos de câmbio entregues e a contabilidade da empresa, ANEXO VI, ficou claro que a origem dos recursos era da autuada.

- Que a autuada conhecia a legislação que disciplina a importação por conta e ordem de terceiros, uma vez as operações realizadas pelas empresas SOIMPEX S/A e COTIA VITÓRIA S/A, nas quais a importadora/incorporada figurava como adquirente, eram feitas na forma prevista em lei. Este fato mostra de forma inequívoca o conhecimento do Representante Legal, SR. CARL ALFRED ORBERG, CPF 666.141.558-49, DIRETOR PRESIDENTE DAS DUAS EMPRESAS, a Autuada (Incorporadora), CNPJ 34.151.100/0001-30, e a Incorporada, portanto Extinta, CNPJ 61.064.689/0001-02, sobre a correta aplicação dos dispositivos previstos na IN SRF 225/2002.

- Sobre a emissão de notas fiscais de entrada e saída em nome da autuada, a fiscalização concluiu que as notas fiscais de entrada em uma importação, devem conter o registro no CNPJ do importador. Ora, a Autuada, incorporadora e sucessora da empresa extinta, sabedora deste fato, registrou a sua própria inscrição no CNPJ para emitir as NF-e de entrada, assumindo que o uso de CNPJ extinto não seria a prática correta.

- A fiscalização entendeu ainda que a utilização do CNPJ da empresa extinta, poderia estar ligada a intenção de ocultar a empresa autuada para obter os ganhos como a super estimativa do seu custo, com redução do IRPJ a recolher, e o não recolhimento do Imposto de Produtos Industrializados (IPI).

- Sobre as informações conflitantes entre o balanço patrimonial da autuada e a sua DIPJ ano calendário 2009, concluiu a fiscalização que houve omissão da Autuada em informar na DIPJ ano-calendário 2009, que além de ter incorporado empresa controlada, absorvendo seus estoques, patrimônio e suas operações, tornou-se contribuinte de IPI, PIS Importação e COFINS-Importação desde 30/06/2009.

- Em relação ao IPI, a fiscalização concluiu em tese, que houve a quebra da cadeia do IPI., caracterizando, crime de sonegação fiscal.

- Que no caso em tela, houve simulação fiscal, que ocorre decorrente de uma falsa informação quando a pessoa/entidade enganada/prejudicada na operação é o Fisco, e que nessa situação o ato de enganar, pode recair sobre qualquer dos elementos da

obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo. Uma vez simulado, trata-se de ato jurídico nulo.

-Que no caso em tela houve dano ao erário, aqui entendido num modo mais amplo, que abrange a violação dos bens jurídicos tutelados pela legislação aduaneira.

Sobre isto é citado do Relatório de Verificação Fiscal:

A importação por Conta e Ordem de Terceiro é uma modalidade importante e deve ser devidamente respeitada em nome do cumprimento das normas legais e da transparência das operações de Comércio Exterior. Neste passo, a TRANSPARÊNCIA das operações de Comércio Exterior ante o Estado brasileiro torna-se mais relevante do que o próprio recolhimento de tributos, por inserir em si mesmo os princípios máximos da Constituição Federal de 1988, a saber: SOBERANIA NACIONAL.

Portanto, havendo registrado 716 (setecentos e dezesseis) Declarações de Importação, no valor total transacionado de R\$ 126.807.138,00 (cento e vinte e seis milhões, oitocentos e sete mil, cento e trinta e oito reais), no período de 01/07/2009 a 30/06/2010, declarando como importador uma empresa EXTINTA, a AUTUADA agride de forma direta e profunda todos os princípios sob os quais esta nação encontra-se alicerçada, como TRANSPARÊNCIA dos negócios jurídicos, SOBERANIA NACIONAL, COMPETIÇÃO JUSTA entre as indústrias nacionais, RESPEITO PELO MERCADO INTERNO e pelo CONSUMIDOR.

Sem embargo, a Autuada simulou situação de realidade diversa diante do retardo da publicação da Ata da AGE de Incorporação da Controlada, a Importadora, em jornal de grande circulação, DOSP, em 15/07/2010; enquanto que a publicação em DORJ da Ata da AGE de Incorporação da Controladora, a Autuada, já havia ocorrido em 14/08/2009, sacramentando-se a incorporação

e....

Em relação a não informação sobre a vinculação entre as empresas exportadoras e a empresa importadora, a fiscalização concluiu que esta ocorreu, e uma vez não informada na declaração de importação, prejudicou a aplicação da Legislação que se refere ao Preço de Transferência.

Impugnações apresentadas

Impugnação da SOTREQ S/A

A autuada inicia sua defesa com o item III – Do Direito onde argumenta:

- Que o auto de infração criou uma situação inexistente, quando sancionou a autuada com a infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei 1455/76, hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros.
- Que inexistente interposição fraudulenta de terceiro, uma vez que de início deveria haver um terceiro, que não existiu no caso.
- Que em junho de 2009, a incorporadora antiga Cabo Empreendimentos S/A incorporou a SOTREQ S/A., adotando então a denominação social desta, e assim todo acervo patrimonial da empresa incorporada, passou a pertencer à impugnante incorporadora, cita o artigo 227 da Lei 6404/76. Cita que a partir de 30 de junho de 2009 não existiam duas pessoas jurídicas distintas, sendo a filial da SOTREQ S/A. de Sumaré que realizava as importações também foi incorporada, sendo as importações então realizadas passando a ser de titularidade da incorporadora. Que neste contexto fático, é impossível existir interposição de terceira pessoa entre empresa incorporadora e incorporada.

- Que o fato da Receita Federal do Brasil realizar a baixa do CNPJ da empresa incorporadora de forma retroativa, é prova do reconhecimento de que se tratava somente de uma pessoa jurídica.
- Que nos fatos abordados no auto de infração, não houve a existência de fraude, que é necessário para a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros.
- Que o texto onde foi mencionado o vício de Simulação, apresentado no TVF, é equivocado e distorce toda a realidade.
- Que a Receita Federal do Brasil tomou conhecimento da incorporação com a entrega da DIPJ da empresa em 16/10/2009 e mesmo assim, sempre autorizou importação dos produtos por este mesmo estabelecimento incorporado pela autuada, e a manutenção da incorporada com as importações não ocasionou qualquer dano ao fisco, muito menos a quebra da cadeia do IPI.
- Que realizou todos os procedimentos necessários junto a Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro JUCERJA.
- Que referente à Junta Comercial do Estado de São Paulo, teve que adotar todos os procedimentos previstos no artigo 12 da Instrução Normativa do DNRC no 88/01
- Que para registrar na Junta Comercial seria necessário uma certidão atestando a incorporação que seria emitida pela JUCERJA, e que este procedimento não dependia apenas da boa vontade da impugnante.
- Que também houve a necessidade da liberação de uma certidão junto à JUCESP para regularizar a situação das 30 filiais da incorporada nos demais estados. Esta certidão somente saiu em 15/04/2010, quando então iniciou a regularização das filiais.
- Que o conjunto dos fatos mencionados, causou a demora da baixa do CNPJ 61.064.689/0001-02.
- Que desta forma não houve qualquer violação às regras do CNPJ, uma vez que a demora da baixa do mesmo decorreu da necessidade de antes regularizar as filiais e da demora para liberação de documentos delas juntas estaduais.
- Que o fato de não realizar importações com o CNPJ da autuada, seria um mero erro, mas nunca operação simulada ou fraudulenta.
- Que o fato de quebra da cadeia do IPI deve ser ignorado, uma vez que as filiais sempre mantiveram o livro de apuração regularizado, recolhendo o tributo corretamente.

Multa pela Cessão de Nome

Referente a esta multa, de plano a impugnante pleiteia a nulidade do auto de infração, alegando como principal causa para o fato, que o fato de não mais existir o CNPJ da incorporada., e desta forma esta não poderia ceder o nome.

Alega também que como sucessora da incorporada, ela é a própria dona do nome, então não há de se falar em cessão ou empréstimo do nome.

Multa por Vinculação entre Importador e Exportador

Vinculação entre impugnante e a Caterpillar.

Afirma que não existe a vinculação mencionada no Termo de Verificação fiscal.

Cita os artigos 4 , 5 e 15 do Acordo de valor aduaneiro e afirma que não existem as relações citadas nos artigos entre ela e a Caterpillar, relações estas necessárias para o reconhecimento de vinculação.

Alega que nem a condição de revendedor exclusivo a empresa possui, uma vez que no Brasil existem outras empresas que comercializam os produtos fabricados pela Caterpillar.

Também não existe vinculação sob a ótica do artigo 23 da Lei 9430/1996.

Multa de 1% falta de comprovação da relação Contratual nas importações realizadas por conta e ordem.

Alega que nas importações por conta e ordem realizada pelo importador SOIMPEX S/A. foram observadas as regras previstas na IN SRF 225/2002 e firmados os respectivos contratos de prestação de serviços.

Quanto às importações realizadas pela Cotia Vitória S/A, alega que não foram por conta e ordem e sim por encomenda, sendo inaplicável as disposições da IN RFB 225/02.

Sobre a referida multa, alega ainda que há erro no valor da mesma.

Que no caso dos autos, a autoridade administrativa não apenas aplicou 1% sobre o valor aduaneiro, mas também agregou a este montante o valor de R\$ 500,00 por adição, exigindo a multa ao final de R\$ 2.492.565,95. Entende que a multa deve ser aplicada por declaração de importação e não por adição.

Necessidade de Realização de Diligência

A autuada afirma que a alegação quanto à quebra da cadeia do IPI é meramente teórica, sem qualquer embasamento de provas, razão pela qual o auto de infração deve ser declarado nulo.

Requer diligência para comprovação da cadeia do IPI. Ao final requer relevação da penalidade com base no artigo 736 do Regulamento Aduaneiro.

Justifica seu pleito no argumento que não houve dano ao erário e em decisão do STJ – 2ª Turma.

Impugnação dos Responsáveis Solidários

As impugnações dos sócios e diretores, aos quais foi atribuída a responsabilidade solidária, tem uma parte comum a todas as impugnações, que será mencionada na sequência, e alegações individuais referentes a posição da pessoa na empresa, geralmente o cargo que e as atividades que será apresentada na sequência.

Alegações comuns dos Responsáveis Solidários

Todas as impugnações dos responsáveis solidários mencionam que:

- com base no artigo 135 do CTN é inaplicável a responsabilidade solidária ao mesmo, pois não se enquadra na situação do referente artigo;
- não há qualquer infração a legislação aduaneira por parte da SOTREQ S/A (autuada);
- o instituto da responsabilidade decorre de créditos correspondentes à obrigações tributárias e não a multas administrativas, decorrentes de infração ao controle aduaneiro. Uma vez que todos os tributos incidentes na importação foram devidamente recolhidos, não cabe a responsabilização solidária;
- a própria RFB assevera que as normas oriundas do descumprimento da legislação que rege o controle aduaneiro não tem natureza tributária, conforme dispõe a Solução de Consulta da SRRF/5ª Região Fiscal de 29.09.2009;
- também não pode ser aplicada a multa uma vez que não houve dolo e nexos causal entre a conduta dos impugnantes e as infrações imputadas a SOTREQ;
- o referido artigo 135 do CTN exige para a imposição da responsabilidade solidária a gestão “com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato/estatuto social”, assim considerada a gestão fraudulenta com o intuito de lesar credor tributário deliberadamente. No caso não houve esta hipótese. Alegam que a infração a lei aduaneira não se enquadraria no conceito de Infração à Lei.
- infração a lei, seria uma infração a legislação societária, vinculada a administração que desencadeasse a inadimplência de tributos.
- no caso em comento, a autoridade administrativa não indicou qual a disposição infringida, limitando-se a responsabilizar os diretores. Cabe ao fisco provar;

- a autoridade administrativa também não provou que os diretores aos quais foi atribuída a responsabilidade solidária, agiram com dolo, deixando de apontar o nexo de causalidade entre a conduta destes e o ato infracional;

- afirma ainda que não tinha ingerência sobre as importações realizadas;

Além das alegações sobre a ausência da responsabilidade individual, todos os impugnantes alegaram que não houveram as infrações que constam do auto de infração, com os mesmos argumentos apresentados pela SOTREQ, aqui já listados.

As alegações individuais são apresentadas no quadro que segue:

Responsável Solidário:	Carl Alfred Orberg – CPF - 666.141.558-49
Cargo na Autuada:	Diretor Presidente (desde 28/10/2009 até a presente data)
Alegação individual	Não tinha ingerência nas importações realizadas.
Responsável Solidário:	Laércio Brazil Lenz César - CPF 031.054.077-15
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 a 30/06/2011)
Alegação individual	Não desenvolvia atividades relacionadas diretamente com a importação, que foram alvo de fiscalização e que ensejaram a autuação, o impugnante sequer tinha ingerência sobre operações registradas no siscomex. Não sendo pessoa habilitada a operar no siscomex não há que se atribuir a ele a responsabilidade nas operações de comércio exterior.
Responsável Solidário:	Carl Vagn Orberg - CPF 033.970.098-04
Cargo na Autuada:	Acionista e Diretor (desde 01/12/2004 até a presente data)
Alegação Individual	Exercia a função de presidente do conselho da empresa. Não desenvolvia atividades relacionadas diretamente com a importação, que foram alvo de fiscalização e que ensejaram a autuação, o impugnante sequer tinha ingerência sobre operações registradas no siscomex.
Responsável Solidário:	Jorge Delaura Meyer Neto - CPF 352.705.947-49
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 a 02/01/2012)
Alegação Individual	O impugnante exercia a função de Diretor Responsável pela área de novos negócios, responsável por estruturar a Unidade de Energia e Petróleo Marítimo, bem como participava como membro do Conselho Consultivo da Empresa. Não desenvolvia atividades relacionadas diretamente com a importação, que foram alvo de fiscalização e que ensejaram a autuação, o impugnante sequer tinha ingerência sobre operações registradas no siscomex.
Responsável Solidário:	Arthur Castilho - CPF 247.502.807-63
Cargo na Autuada:	Não tinha
Alegação Individual:	Não ocupava cargo de diretor ou gerente no período em que a empresa foi autuada.
Responsável Solidário:	José Ricardo Martins Cordeiro - CPF 617.962.207-87
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)
Alegação Individual	O impugnante exercia atividade de Diretor Financeiro e Contábil da empresa autuada, atividade essa que não está diretamente relacionada com as importações que foram alvo da fiscalização e que ensejaram a impugnação. O impugnante sequer tinha ingerência sobre as operações registradas no Siscomex ou constava como pessoa Habilitada a operá-lo.
Responsável Solidário:	Renato Pimentel Freitas - CPF 709.986.987-68
Cargo na Autuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)

Alegação Individual:	O impugnante exercia atividade de Diretor Responsável pela área de mineração da empresa atuada, atividade essa que não está diretamente relacionada com as importações que foram salvo da fiscalização e que ensejaram a impugnação. O impugnante sequer tinha ingerência sobre as operações registradas no Siscomex ou constava como pessoa Habilitada a operá-lo.
Responsável Solidário:	Sybelle da Costa Oliveira Ban - CPF 312.664.107-59
Cargo na Atuada:	Diretor (desde 04/08/2009 até a presente data)
Alegação Individual	O impugnante exercia a função de Diretora do RH, estratégia e marketing da empresa atuada., atividade essa que não está diretamente relacionada com as importações que foram alvo da fiscalização e que ensejaram a impugnação.
Responsável Solidário:	Fernando Curado - CPF 295.671.497-04
Cargo na Atuada:	Diretor (desde 28/10/2009 até a presente data)
Alegação Individual:	Exercia a função de conselheiro, atividade essa que não está diretamente relacionada com as importações que foram alvo da fiscalização e que ensejaram a impugnação.
Responsável Solidário:	Kathryn Orberg Beek - CPF 530.444.957-68
Cargo na Atuada:	Não tinha
Alegação Individual	Não fazia mais parte da diretoria, tendo renunciado quando da incorporação, quando foi eleito um novo diretor para substituí-la Ata da empresa SOTREQ DE 19.05.2009 DELIBEROU SUA RENCUNCIA COMO Membro do Conselho Consultivo. A empresa foi incorporada posteriormente à sua saída.
Responsável Solidário:	José Germano da Costa Silveira Filho - CPF 754.632.7808-30
Cargo na Atuada	
Alegação Individual	Que não pode ser responsabilizado uma vez que não tinha sequer o cargo de diretor. O atuado não ocupou nenhum cargo na empresa atuada.

Diligência realizada

Apresentadas as impugnações, o auto de infração foi enviado à DRJ para análise.

Quando do início da análise do processo, não foi possível a abertura dos arquivos digitais, referentes aos anexos 2, 3, 6 e 7, que encontravam-se compactados/zipados, motivo pelo qual, o processo retornou a Inspeção da Alfândega de Viracopos para que se desse algum tipo de solução do problema.

Ciente do problema, a Alfândega de Viracopos elaborou o Relatório Fiscal (fls. 2803 a 2828) que indicou os procedimentos técnicos a serem seguidos para a abertura dos referidos arquivos.

Do relatório mencionado, tiveram ciência a atuada e os responsáveis solidários, que se manifestaram, conforme mencionado na sequência.

Abertura dos Arquivos Digitais Compactados (Anexos 2,3, 6 e 7)

A partir da execução dos procedimentos indicados no Relatório Fiscal citado, foi possível a este julgador ter conhecimento dos arquivos mencionados, sendo possível então a completa análise do processo ora em foco. Ressalte-se que para êxito do procedimento, contamos com o auxílio dos servidores do SAPOC da DRJ – SPO, que nos deu o devido suporte técnico.

Manifestação da Atuada e dos Responsáveis Solidários sobre o Relatório Fiscal das fls 2803 a 2828.

Manifestaram-se mencionando que após várias tentativas de abertura dos arquivos digitais zipados, referentes aos anexos 2, 3, 6 e 7, não obtiveram sucesso, não sendo

possível portanto o conhecimento dos mesmos. Desta forma o problema da abertura dos arquivos gerou um óbice a própria defesa dos autuados, logo o cerceamento de defesa.

Este fato nos termos dos artigos 59 inciso II do Decreto 70235/1972 tornam uma possível decisão do auto de infração como um ato nulo, uma vez que é proferido com preterição ao direito de defesa.

Que no caso em comento houve prejuízo do contraditório e ampla defesa dos autuados.

Sendo assim em todas as manifestações, a autuada e os responsáveis solidários, requereram a nulidade da diligência realizada, bem como do auto de infração lavrado sob pena de violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

É o relatório.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 3317/3361), em que, por maioria de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário integralmente mantido.

A autuada SOTREQ S/A. foi cientificada da decisão em 16/04/2014 (fl. 3419), enquanto que os responsáveis solidários, mantidos no polo passivo da autuação, os Srs. Carl Alfred Orberg e José Ricardo Martins Cordeiro, foram cientificados, respectivamente, em 07/04/2014 (fl. 3427) e 10/04/2014 (fl. 3431).

Os demais responsáveis solidários, afastados do polo passivo da autuação, foram cientificados nas seguintes datas: Fernando Curado, em 07/04/2014 (fl. 3425); Kathryn Orberg Beek, em 29/04/2014 (fl. 3621); Arthur Castilho, em 08/04/2014 (fl. 3426); Carl Vagn Orberg, em 07/04/2014 (fl. 3428); Jorge Delaura Meyer Neto, em 08/04/2014 (fl. 3429); Laércio Brazil Lenz César, em 07/04/2014 (fl. 3433); Renato Pimentel Freitas, em 08/04/2014 (3434); José Germano da Costa Silveira Filho, em 04/04/2014 (fl. 3430) e Sybelle da Costa Oliveira Ban, em 11/04/2014 (fl. 3394).

Em 30/04/2014, a autuada SOTREQ protocolou o recurso voluntário de fls. 3490/3527, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Em 30/04/2014, os responsáveis solidários Carl Alfred Orberg e José Ricardo Martins Cordeiro protocolaram os recursos voluntário de fls. 3568/3598 e 3436/3466, em que reafirmaram as razões de defesa aduzidas nas respectivas peças impugnatórias. Em aditamento, em preliminar, alegaram a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que o referido julgado havia aperfeiçoado o lançamento ao alterar o fundamento da responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, determinado pela fiscalização, para o art. 95, I, do Decreto-Lei 37/1966, o que caracterizava mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN.

Enfim, no dia 16/02/2016, a recorrente protocolou a petição de fls. 3627/3628, acompanhada de extenso memorial e de parecer da lavra da ex Conselheira deste Conselho, a Dr^a Judith do Amaral Marcondes Armando.

Após a interposição do recurso voluntário, foi proferido Acórdão n.º 3302005.145 (fls. 3743/3758), que por unanimidade de votos restou decidido pelo retorno dos autos ao órgão de julgamento de primeiro grau, para que seja proferido novo acórdão, em razão de erro material, com base no fundamento resumido no enunciado da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/06/2009 a 30/06/2010

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE PONTO SOBRE O QUAL DEVERIA MANIFESTAR-SE. INEXATIDÃO MATERIAL

COMPROVADA. RETORNO DOS AUTOS PARA INTEGRAÇÃO DO JULGADO. POSSIBILIDADE.

Comprovada inexactidão material por lapso manifesto na decisão de primeira instância, ao deixar de mencionar matéria expressamente impugnada capaz de, em tese, culminar na alteração do resultado do julgamento, sob pena de configurar supressão de instância, os autos devem retornar ao citado órgão julgador, para que novo julgamento seja realizado e nova decisão proferida, sem inexactidão material por lapso manifesto.

Decisão Primeiro Grau Anulada.

A 12ª Turma da DRJ/SP1 de São Paulo (SP) exarou novo Acórdão 16-085.146, em 19 de dezembro de 2018 (fls. 3796/3841), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações apresentadas pelos Srs. Carl Alfred Orberg – CPF - 666.141.558-49 presidente da autuada, e José Ricardo Martins Cordeiro - CPF 617.962.207-87, diretor financeiro e contábil, mantendo inalterados os créditos referentes às multas aplicadas com base no 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976, no artigo 69, § 1º da Lei 10833/2003, combinado com o artigo 84 da MP 2158/2001 e a multa prevista no Artigo 33 da Lei 11.488 de 15/06/2007.

Para os demais responsáveis solidários, os Srs. Laércio Brazil Lenz César, Carl Vagn Orberg, Jorge Delaura Meyer Neto, Arthur Castilho, Renato Pimentel Freitas, Sybelle da Costa Oliveira Ban, Fernando Curado, Kathryn Orberg Beek e José Germano da Costa Silveira Filho, julgou procedentes as impugnações por eles apresentadas, sendo portanto, incabível a solidariedade tributária a eles atribuída.

O Acórdão restou assim emendado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 30/06/2009 a 30/06/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - SIMULAÇÃO.

A utilização por empresa incorporadora, da habilitação no Siscomex de empresa incorporada, para realização de operações de importação onde a incorporadora trata-se do real adquirente dos bens importados, não obedece o disposto no parágrafo 2º do artigo 15 da IN SRF 650/2006 e artigo 2º, assim como simula uma situação inexistente que dificulta o controle aduaneiro, ocultando a incorporadora, real adquirente, fato que se enquadra no disposto no Inciso V do artigo 23 do decreto 1455/1976, Infração de Interposição fraudulenta, punível com a pena de perdimento.

FRAUDE - SIMULAÇÃO - BAIXA DO CNPJ

A não adoção das medidas para baixa do CNPJ de empresa incorporada, prevista no artigo 28 da IN SRF 748/2007, e a utilização da empresa incorporada, já não mais existente em operações de comércio exterior, configura simulação prevista no Inciso V do artigo 23 do Decreto 1455/1976.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – INOBSERVÂNCIA DE NORMA ADUANEIRA

A responsabilização solidária de sócios prevista no artigo 135 do CTN, é devida sempre que houver infração à lei de qualquer natureza, onde fique caracterizada e provada que a conduta do sócio se deu com culpa ou dolo.

Este entendimento está amparado em decisões do STF, no artigo 95 do Decreto 37/66.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA- INFRAÇÕES ADUANEIRAS – MULTAS ADMINISTRATIVAS

A responsabilidade solidária é aplicável a créditos originados a partir de lançamentos de multas administrativas de qualquer natureza, e portanto também as multas aplicadas a

partir da infração à legislação aduaneira, por força do disposto no artigo 4o - Inciso V da Lei 6830/1980.

MULTA DE 1% POR INFORMAÇÃO INCORRETA NA D.I.

A aplicação da multa prevista no artigo 69 da Lei 10833/2003 é aplicada por adição, uma vez que o texto do artigo 84 da MP 2158-35/2001, menciona que a multa será aplicada por mercadoria, e não por declaração de importação.

MULTA LANÇADA EM RAZÃO DE INFRAÇÃO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração por ela cometido em nome da sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, mormente se incorporadora e incorporada encontravam-se sob controle comum. Portanto, à luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, não pode ser afastada a responsabilidade da sucessora em relação à multa lançada em razão de infração cometida em nome da sucedida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Da decisão que excluiu a responsabilidade solidária o Presidente da 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo, recorre de ofício, nos termos do § 3º do artigo 70 do Decreto 7574/2011.

Em face do novo julgamento proferido pela DRJ, foram interposto novos Recursos Voluntários, reafirmando as razões de defesa suscitadas no recursos anteriores, acrescentando, em virtude do Recurso de Ofício, a alegação em sede de preliminar de nulidade da decisão da DRJ, por cerceamento do direito de defesa, pelo fato do ato administrativo de cancelamento e exclusão dos embargos de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Recurso de Ofício:

O recurso de ofício apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e foram interpostos com fundamento no § 3º do artigo 70 do Decreto 7574/2011¹. Assim, dele conheço.]

A exclusão da responsabilidade solidária dos Executivos de ambas as empresa, Incorporada e Incorporadora, sobre os créditos tributários exigidos pela autoridade julgadora de primeira instância, teve como fundamento o fato de não existirem provas no processo de que os

¹ Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto no 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 1997, art. 67).

§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

mesmos tenham praticados atos relacionados à infração aqui analisada, e suas funções dentro da empresa não mostram que os mesmos tenham tido qualquer participação ou relação com as operações de importação realizadas de forma fraudulenta.

Na decisão recorrida, os julgadores, por maioria dos votos, excluíram da responsabilidade solidária os Srs. Laércio Brazil Lenz César - 031.054.077-15, Carl Vagn Orberg - 033.970.098-04, Jorge Delaura Meyer Neto - 352.705.947-49, Arthur Castilho - 247.502.807-63, Renato Pimentel Freitas - 709.986.987-68, Sybelle da Costa Oliveira Ban - 312.664.107-59, Fernando Curado - 295.671.497-04, Kathryn Orberg Beek - 530.444.957-68 e José Germano da Costa Silveira Filho - 754.632.708-30, no que se refere à responsabilidade nas infrações abordadas neste auto de infração.

No tocante à responsabilidade solidária, o auto de infração foi baseado no art. 135, III, do CTN:

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

[...]

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

Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor 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, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, e sim por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei.

Ademais, o artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

A responsabilização pessoal, portanto, não decorre apenas da condição de sócio administrador. É necessário demonstrar que o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. Tais elementos, entretanto, não foram evidenciados no auto de infração, que, diversamente do que estabelece o art. 135 do CTN.

Nessa mesma linha, ressaltando a necessidade de comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, destaca-se o seguinte julgado do Superior, *in verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DA LIDE.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO POR ESTE TRIBUNAL SUPERIOR.
SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. **A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, excepcionando-se a hipótese de dissolução irregular da sociedade devedora.**

2. A análise da atuação do sócio, para efeito de enquadramento nas hipóteses de redirecionamento previstas no art. 135 do CTN, ou, até mesmo, para constatar a ocorrência de encerramento irregular da sociedade, encontra óbice na Súmula 7 desta Corte: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial." 3. Recurso desprovido. (AgRg no REsp 596.134/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 10/08/2006, p. 193. g.n.). (**grifou-se**)

Sobre o tema, o CARF tem se manifestado reiteradamente no sentido de que a aplicação do art. 135 do CTN exige que a autoridade fiscal seja "*explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos*". Não basta simplesmente aduzir a ocorrência de atos ilícitos, sendo necessário que eles sejam imputados individualmente a cada responsável (Acórdão 1302-003.719, 1402-001.197, 1401-002.884, 1301-003.227, 1301-003.031).

Nos autos não constam qualquer menção a condutas praticadas diretamente a essas pessoas, ou que concorreram para sua prática e tampouco demonstrou-se benefícios pessoais com a ocultação da SOTREQ S/A por meio da interposição fraudulenta.

Dessa forma, correta a exclusão da responsabilidade solidária dos Executivos de ambas as empresas, Incorporada e Incorporadora, sobre os créditos tributários em discussão, determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Quanto aos demais recursos são tempestivos, tratam de matéria da competência deste Colegiado e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

II - Preliminarmente – nulidade da decisão da DRJ em face da exclusão dos embargos de declaração:

Informa a recorrente SOTREQ S/A que opôs embargos de declaração em face do acórdão CARF 3302-005.145, que anulou a primeira decisão da DRJ e determinou que uma nova fosse proferida, em virtude da não inclusão do Recurso de Ofício, em relação aos 9 responsáveis solidários excluídos do polo passivo da autuação.

No entender da recorrente, a regra do §3º do art. 70 do Decreto 7.574/2011, que regulamenta a inclusão do Recurso de Ofício neste caso, somente foi introduzida pelo Decreto 8.853/2016, não podendo retroagir para abarcar situações passadas e que tanto a doutrina quanto a jurisprudência tem admitido a utilização dos embargos de declaração para a correção de defeitos decorrentes de erro de fato.

Contudo, aduz que o referido recurso foi cancelado pelo Sr. Amilton Rodrigues Fonseca - relator do processo na DRJ - sem nenhuma justificativa, maculando o novo acórdão, em virtude da nulidade insanável por cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59, inciso I do decreto 70.235/72.

Razão não assiste a recorrente nesse ponto.

No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, sempre que a decisão de primeiro grau excluir o sujeito passivo de autuação, cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário, a autoridade julgadora competente de primeira instância deverá interpor o recurso de ofício perante este Conselho.

Sendo assim, excluir a responsabilidade do sujeito passivo solidário equivale, de fato e de direito destituí-lo do pagamento do tributo em sua integralidade, e portanto, configura exoneração sujeita ao recurso de ofício, por força do que determina do art. 34 do PAF², redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, portanto, em vigência na data dos fatos.

Além do mais não há prejuízo a defesa pois a matéria está sendo analisada no presente recurso, suprimindo suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, não enseja decretação de nulidade, pois de acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Sendo assim, afasto a alegação de nulidade pleiteada.

III - Interposição Fraudulenta – Ocultação do Real Adquirente

A questão central da lide diz respeito a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela SOTREQ S/A (CNPJ 34.151.100/0001-30), uma vez que teria optado em utilizar o CNPJ de empresa por ela incorporada (CNPJ 61.064.689/0001-02 – SOTREQ S/A), sua antiga controlada, para realizar operações de importação, declarando-a como a importadora mesmo após sua extinção por incorporação.

Em outras palavras, alegou a Autoridade Autuante que a SOTREQ S/A, mesmo após ter incorporado a ANTIGA SOTREQ perante a Receita Federal do Brasil, buscou ocultar-se, interpondo a empresa já incorporada entre si as Autoridades Aduaneiras, com o intuito de quebrar a cadeia do IPI, e obter supostas vantagens competitivas.

As condutas imputadas à SOTREQ justificaram a autuação pela prática de “interposição fraudulenta” de terceiros tipificada como Dano ao Erário, capitulada no art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do DL 1.455/76, e ainda, com imputação de responsabilidade solidária aos supostos reais adquirentes, que teriam sido fraudulentamente ocultados, com embasamento legal no art. 135 do CTN e art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Tais dispositivos, por constituírem-se na “espinha dorsal” do ato administrativo e lhe conferirem a indispensável legalidade, merecem ser reproduzidos:

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). (**grifou-se**)

Art.95 Respondem pela infração:

² Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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 2.15835, de 2001)

(...).

§ 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 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)

O crédito lançado refere-se a aplicação das seguintes multas:

- a- Multa de 1% do valor aduaneiro, por omitir informação necessária ao controle aduaneiro, prevista no artigo 69, § 1º da Lei 10833/2003, combinado com o artigo 84 da MP 2158/2001 – valor lançado: R\$ 2.492.565,95;
- b- Multa de 10% do valor aduaneiro, por cessão de nome em operação de importação, prevista no Artigo 33 da Lei 11.488 de 15/06/2007 – valor lançado: R\$ 12.923.367,70;
- c- Multa de 100% do valor aduaneiro por conversão da pena de perdimento. Base legal - art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976 abril de 1976 – valor lançado; R\$ 126.807.138,00.

Por outro lado a recorrente afirma que as importações em nome da incorporada (CNPJ nº 61.151.1000/0001-02) não decorreu de qualquer ardil ou conduta dolosa, ou mediante a interposição de uma terceira pessoa, com o fim de ocultar o real importador, mas simplesmente pela morosidade da Junta Comercial em emitir os documentos exigidos para a baixa do CNPJ da incorporada, a qual, lícitamente, manteve suas atividades até então.

Ainda, demonstra em síntese a cronologia que envolveu a incorporação entre as sociedades, o que chama a atenção pelo fato de a JUCESP ter, reiteradas vezes, emitido incorretamente as certidões necessárias à regularização das filiais:

- Em 30/06/2009, a CABO S/A incorporou a sua controladora, alterou sua denominação social para SOTREQ S/A e, nos termos da legislação societária, requereu o registro e arquivamento dos documentos competentes na JUCERJA, em 29/07/2009.
- Em 14/08/2009, a JUCERJA deferiu o arquivamento dos atos societários de incorporação.
- Ato contínuo, em 21/09/2009, observando a Instrução Normativa nº 88/0 1 do Diretor do Departamento Nacional do Registro do Comércio, a SOTREQ S/A requereu o arquivamento das atas societárias de incorporação à JUCESP.
- A JUCESP deferiu o arquivamento das atas societárias em 28/10/2009.
- Após reiteradas solicitações da SOTREQ S/A a JUCESP emitiu, em 07/12/2009, certidão para a regularização de suas filiais em todos os Estados da Federação. Contudo, a certidão emitida continha erros que impossibilitavam a regularização. Nova certidão foi emitida pela JUCESP em 29/01/2010, que também continha erros. Apenas em 15/04/2010, em sua terceira "tentativa", a JUCESP emitiu uma certidão sem vícios.

- Após a emissão da certidão sem vícios, a SOTREQ S/A passou a atuar na regularização de todas as suas filiais, antes de pleitear a baixa do CNPJ nº 61.064.689/0001-02 (da sociedade incorporada).
- O CNPJ nº 61.064.689/0001-02 (da sociedade incorporada) foi baixado em 18/08/2010 pela Receita Federal do Brasil.

Tenho, porém, que alguns elementos iniciais, a guisa de premissas, devem ser perquiridos antes que se possa chumbar definitivamente o acerto ou desacerto do ato fiscal, ou a lisura ou o deslize da conduta do contribuinte, até porque aqui estamos cuidando de uma questão capital, de expropriação do patrimônio do particular em virtude de uma acusação de fraude e simulação, que deve, antes de mais nada, estar suportada em prova robusta e inquestionável, convenhamos.

Delimitada a lide, passo ao exame. Para tanto, farei uso da brilhante explicação sobre controle aduaneiro e interposição fraudulenta contida no Acórdão nº 3402002.362, da 4ª Câmara de 2º Turma de Julgamento, cujo relator do voto vencedor foi o conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça:

Como é curial o controle aduaneiro das importações e exportações, é uma decorrência lógica e direta do acúmulo de competências constitucionais privativamente deferidas à União, para legislar sobre comércio exterior e câmbio (art. 22, VII e VIII da CF/88), para fiscalizar as operações de câmbio (art. 21, VIII da CF/88), portos, aeroportos e fronteiras (art. 21, XXII da CF/88), bem como para tributar a importação, exportação e câmbio (art. 155, I, II e V da CF/88). A complexidade dos diversos fatores que envolvem o comércio internacional (econômicos interno e externo, tributário, fitossanitário, ambiental, industrial e etc.) e a conseqüente diversidade de órgãos estatais (Banco Central, diversos Ministérios, Secretarias, e etc.) atuando nas várias áreas específicas de competência envolvidas nas transações internacionais, obviamente dificulta a coerência interna do sistema e de coordenação entre os diversos órgãos de atuação, o que impõe não só a uniformização das regras, critérios e procedimentos de controle aduaneiro das importações e exportações, como a especificação da competência dos órgãos de regulamentação, controle, fiscalização da execução das referidas normas.

No caso específico da importação o controle aduaneiro se exerce fundamentalmente sobre a pessoa do importador, previamente habilitado pela Secretaria da Receita Federal para exercer as atividades de importação (arts. 542 e 549 do RA/09), e incide sobre um campo de incidência complexo, compreensivo de uma série de atos consecutivos que se desdobram, desde a autorização, concedida pelo Governo Federal para a importação (Licença de Importação – LI; art. 550 do RA/09), passando pela entrada em território nacional e “conferência aduaneira” da mercadoria (art. 564 do RA/09), até a sua incorporação definitiva ao comércio ou ao consumo nacionais, que à final se dá com o “desembarço aduaneiro” da mercadoria (art. 571 do RA/09), através do qual se efetua a entrega da mercadoria ao importador, expedindo-se Comprovante de Importação – CI, que é o documento comprobatório da regularidade da importação (art. 571, § 2º do RA/09; art. 76 da IN/SRF nº 206 de 25/09/02; art. 28 da IN/SRF nº 357 de 02/09/03; art. 66 da IN/SRFB nº 680/06), e habilita a mercadoria para a venda no mercado interno.

Por outro lado, no campo sancionatório, **embora não se ignore que um mesmo fato pode, em tese, lesionar a interesses distintos, protegidos e sancionados por diferentes normas, formas e órgãos dos Poderes Públicos** (Poderes Executivo e Judiciário), cujas esferas de responsabilização (civil, penal e administrativa) **são, em tese, independentes** (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 677585RS, em sessão de 06/12/05, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06, p. 679), também **não se pode olvidar que, inserindo-se num mesmo sistema jurídico, estas esferas de responsabilização devem obedecer a um mínimo de coerência e racionalidade na apreciação e qualificação dos fatos tributários e aduaneiros, não se admitindo antinomias, desproporcionalidade, excesso ou decisões contraditórias, entre os**

órgãos jurisdicionais e sancionadores do Estado, na aplicação dos princípios que informam as atividades tributária e aduaneira asseguradas na Constituição.

A evidente afinidade estrutural e teleológica entre as sanções criminais e administrativas, e a aplicabilidade dos princípios informadores do Direito Penal ao Direito Administrativo, já foram ressaltadas tanto pela Doutrina (cf. Nelson Hungria in “Ilícito Administrativo e Ilícito Penal” publ. na RDA Seleção Histórica Ed. Renovar Ltda. 1991, págs. 15/21), como pela Jurisprudência (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 75730PE, em sessão de 03/06/1997, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, publ. in DJU de 20/10/97 pág. 52.976) e, referindo-se à necessária correlação entre a infração e sanção tributária e a infração e sanção penal, Geraldo Ataliba lembra que o “direito penal é direito de superposição”, posto que “a lei penal reporta-se à lei tributária” e, portanto, “o intérprete e aplicador da lei penal não poderá dar por ocorrido o fato criminoso sem determinar com precisão e rigor a obrigação tributária, suas características e peculiaridades estruturais e funcionais, em suas perspectivas estáticas e dinâmicas”, pois “enquanto não delineada uma situação concreta, à luz do direito tributário, de modo a tornar inquestionáveis as circunstâncias de fato e sua qualificação legal, é impossível dar-se por configurado o crime fiscal” (cf. Geraldo Ataliba em Parecer intitulado “Denúncia Espontânea e Exclusão da Responsabilidade Penal” in RDT vol. 66/1729).

Nessa ordem de ideias, **o Princípio da Tipicidade Tributária exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exhaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária** (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Nesse sentido a Jurisprudência já assentou que “o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária”, de tal forma que “inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária”, “restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp 662.882RJ, Reg. nº 2004/00729225, em sessão de 06/12/2005, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06 p. 672). (**grifou-se**)

Fixadas essas premissas necessárias ao deslinde da lide, no caso concreto verifica-se que a ora Recorrente foi acusada de ser a real importadora oculta em parte das importações registradas pela empresa SOTREQ S/A (CNPJ 61.064.689/0001-02 – por ela incorporada), no período de julho de 2009 a junho de 2010, razão pela qual a Fiscalização entendeu configuradas supostas infrações capituladas no art. 23, inc. V do Decreto-Lei 1.455/76, para exigir as já mencionadas multas.

Segundo a Autoridade Atuante, a SOTREQ S/A, durante os procedimentos para cumprimento das formalidade de incorporação perante as Juntas Comerciais dos Estados de São Paulo (“JUCESP”) e do Rio de Janeiro (“JUCERJA”) teria arquivado as Atas da SOTREQ S/A e da ANTIGA SOTREQ que aprovaram a incorporação (“ATAS DE INCORPORAÇÃO”) de forma célere e eficiente na JUCERJA mas intencional e premeditadamente de forma morosa e leniente na JUCESP, com a intenção de burlar o Fisco mediante FRAUDE e SIMULAÇÃO.

Aduziu a Autoridade Autuante que, ao agir dessa maneira, a SOTREQ S/A, de forma dolosa, teria intencionalmente causado morosidade nos procedimentos para formalização da incorporação perante os aludidos órgãos de registro, com o intuito de se valer de CNPJ da empresa que estava sendo incorporada, a ANTIGA SOTREQ, para efetuar operações de importação com a finalidade de QUEBRA DE CADEIA DO IPI, por meio da OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE das mercadorias importadas.

Antes de mais nada, chamo a atenção pelo fato de que se a SOTREQ S/A realmente pretendesse ocultar o real adquirente das mercadorias, jamais teria efetuado qualquer ato tendente a informar à Administração Pública da incorporação. Em especial, não teria efetuado o arquivamento das ATAS DE INCORPORAÇÃO na JUCERJA e na JUCESP. Também não teriam a SOTREQ S/A e a ANTIGA SOTREQ transmitido as DIPJ informando a Receita Federal do Brasil sobre o evento de incorporação.

No que tange a afirmação do Senhor Auditor Fiscal que a “morosidade” foi dolosamente causada pela SOTREQ S/A, oportuno se atentar ao contexto econômico e burocrático brasileiro para a prática de toda e qualquer atividade no Brasil, levando em consideração, que no presente caso envolvem duas empresas localizadas em dois Estados da Federação distintos e, conseqüentemente, duas juntas comerciais e procedimentos especiais que precisam ser obedecidos, como o arquivamento da JUCERJA e depois na JUCESP, como expressamente determina o art. 12 da IN DNRC nº 88/01³ e como recomenda o Manual de Registro fornecido pela JUCESP, em seu item “3.4.2 – ARQUIVAMENTO”⁴. Além disso, deve se levar em consideração o fato da JUCESP ter, reiteradas vezes, emitido incorretamente as certidões necessárias à regularização das filiais, como atestam os documentos anexados aos autos.

Dessa forma, diante de toda situação fática probatória contida nos autos, entendo que não existem fundamentos, motivação ou provas que permitem afirmar que a SOTREQ S/A agiu com o intuito doloso e deliberado de elidir o pagamento de tributos aduaneiros ou mesmo ocultar o real adquirente das mercadorias para obter qualquer vantagem. Além do mais, as alegadas “morosidade dolosa” e “leniência” são reflexo não de ardil da SOTREQ S/A para burlar o Fisco, mas consequência da necessidade dos contribuintes cumprirem incontáveis obrigações legais e infralegais, agravada, no presente caso, por inúmeros erros cometidos pela JUCESP na emissão das certidões necessárias à regularização das filiais.

De outro norte, o dispositivo legal dado como fundamento das multas exigidas está previsto no art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Para a Autoridade Autuante a SOTREQ S/A causou DANO AO ERÁRIO, em razão da ocultação do real adquirente na operação de comércio exterior, mediante prática de FRAUDE e SIMULAÇÃO.

Na modalidade denominada “interposição comprovada”, prevista no inciso V do art. 23 do DL 1.455/1976, devem-se juntar elementos probantes necessários e suficientes para comprovar que houve a ocultação, na importação ou na exportação, do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou o responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A lei tipifica como infração a “ocultação” de qualquer uma das pessoas participantes da operação de comércio exterior, quais sejam: o sujeito passivo (incluídos o importador e os responsáveis – art. 121, parágrafo único, CTN), do real vendedor, do real comprador ou de responsável pela operação. Trata-se, portanto, da ocultação de pessoas, de modo a encobrir, esconder, das autoridades aduaneiras, os verdadeiros agentes participantes da

³ Art. 12. As sociedades envolvidas na operação de incorporação que tenham sede em outra unidade da federação, deverão arquivar a requerimento dos administradores da incorporadora na Junta Comercial da respectiva jurisdição os seus atos específicos:

I - na sede da incorporadora: o instrumento que deliberou a incorporação;

II - na sede da incorporada: o instrumento que deliberou a sua incorporação, instruído com certidão de arquivamento do ato da incorporadora, na Junta Comercial de sua sede.

⁴ Disponível em: http://www.institucional.jucesp.sp.gov.br/downloads/anexo2_ltda.pdf (acesso em 02/12/2019)

operação de comércio exterior, não os informando corretamente nos documentos relacionados ao despacho aduaneiro.

Elemento importante para caracterizar a conduta típica da infração, nesta modalidade de infração, é a comprovação da fraude ou da simulação. Em outras palavras, deve haver a prova de que os agentes envolvidos na prática da infração se utilizaram de um meio ardiloso, um recurso fraudulento ou simulado para alcançar o objetivo (**de ocultar pessoas**).

O art. 72 da Lei nº 4.502/1964⁵ define a fraude como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais. Contudo, nos casos de interposição a fraude não está relacionada apenas à questão tributária, mas, de forma mais ampla, envolve todas as matérias inerentes ao controle aduaneiro. Pode-se fraudar com vistas a ocultar o real adquirente de mercadoria de importação proibida.

A simulação aqui tratada, por sua vez, pode encontrar sua conceituação no parágrafo 1º do art. 167 do Código Civil⁶. A simulação, na lição de ALBERTO XAVIER⁷, “*é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros*”. Portanto, simular um negócio jurídico significa formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma forma jurídica não correspondente à referida realidade, tendo em vistas lesar terceiros.

Em regra, as partes envolvidas, em conluio, acordam o ato simulatório, de modo a assentar o que será declarado às autoridades aduaneiras em divergência da realidade dos fatos (p.ex. informa-se na declaração de importação que a modalidade de importação é por conta própria, quando na realidade há uma terceira pessoa – o real adquirente – conduzindo toda a operação). MARIA HELENA DINIZ⁸ conceitua interposta pessoa como “*aquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o. Tratar-se do presta-nome ou testa de ferro. Age em lugar do verdadeiro interessado que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial*”.

No entender da Autoridade lançadora, a SIMULAÇÃO estaria presente no caso, pois no que chama de “aspecto objetivo da simulação”, a Autoridade Autuante argumenta que a SOTREQ S/A não teria prestado declaração verdadeira à Aduana e, no que chama “aspecto subjetivo da simulação” a Autoridade Autuante acusa a SOTREQ S/A de agir intencionalmente em desconformidade com a lei.

Não há a menor dúvida de que a autuada usou o CNPJ da empresa já extinta. Também é inquestionável que o procedimento adotado pode até ser contrário à Constituição Federal, como disse o faturador do lançamento tributário. É inquestionável também que tal proceder

⁵ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁶ § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

⁸ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. São Paulo: Saraiva. Vol. II, p. 885.

contraria as normas regulamentares em vigor, como as instruções normativas mencionadas no próprio Ato de Infração.

Há que se considerar, porém, que a imposição de sanções pecuniárias se insere no contexto do poder punitivo do Estado, bem como que no estado democrático de direito o tal poder sancionatório depende de manifestação expressa do Poder Legislativo, mediante lei. Há que se considerar, ainda, que no “*jus puniendi*” estatal prevalece o princípio da legalidade cerrada, ou seja, o fato concretamente ocorrido deve ser o precisamente descrito na norma legal cuja aplicação se pretenda (incisos II do art. 5º da Constituição Federal⁹).

Desde o momento que a autoridade fiscal afirma que constatou que a origem dos recursos está amplamente demonstrada na contabilidade da empresa “incorporadora” e “controladora” da empresa cujo CNPJ foi utilizado nas declarações de importações, esvaiu-se a acusação de “dano ao erário”, pois os “reais adquirentes” não foram ocultados.

Todas as conclusões da Autoridade Autuante partem da premissa de que a incorporação teria ocorrido e estaria pronta e acabada perante a Receita Federal do Brasil, independentemente dos registros na JUSCESP, pois assim determinaria o artigo 28, inciso II e 9º da IN RFB nº 748/2007¹⁰, ou seja: o pressuposto nuclear da motivação do Auto de Infração é que a incorporação já teria ocorrido e que a SOTREQ S/A não havia requerido a baixa no CNPJ da incorporada intencionalmente, para, de forma dolosa, ocultar o real adquirente das mercadorias e quebrar a cadeia do IPI.

De outro norte, se a SOTREQ S/A realmente pretendesse ocultar o real adquirente das mercadorias, jamais teria efetuado qualquer ato tendente a informar à Administração Pública da incorporação. Em especial, não teria efetuado o arquivamento das ATAS DE INCORPORAÇÃO na JUCERJA e na JUCESP. Também não teriam a SOTREQ SIA e a ANTIGA SOTREQ transmitido as DIPJ informando a Receita Federal do Brasil sobre o evento de incorporação.

Inclusive, entendo que a transmissão das DIPJ é a prova fundamental a favor da SOTREQ SIA, pois demonstra que a Autoridade Fiscal sabia da incorporação e não pode alegar que tenha sido lograda ou enganada. Nesse particular, veja-se o artigo 1.154 do Código Civil:

O ato sujeito a registro, ressalvadas disposições especiais da lei, não pode, antes do cumprimento das respectivas formalidades, ser oposto a terceiros, **salvo prova de que este o conhecia**. (grifou-se)

Nota-se, desse dispositivo, que qualquer ato sujeito a registro, como as ATAS DE INCORPORAÇÃO, pode ser oposto a terceiros antes de cumpridas todas as formalidades legais se for provado que esse terceiro conhecia tal ato. A meu ver esse dispositivo é aplicável ao caso e, nessa medida, as DIPJ provam a ciência do Fisco Federal das atas de incorporação e, como decorrência, não pode alegar que foi enganado ou logrado.

⁹ II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

¹⁰ Seção IV Da Baixa de Inscrição no CNPJ

Art. 28. A baixa de inscrição no CNPJ, de matriz ou de filial, deverá ser solicitada até o quinto dia útil do segundo mês subsequente à ocorrência dos seguintes eventos de extinção:

II - incorporação;

(...)

Art. 9º A competência para deferir atos cadastrais no CNPJ é do titular de unidade cadastradora com jurisdição sobre o domicílio tributário do estabelecimento a que se referir o pedido, ou da pessoa por ele designada.

Ainda, alegou a Autoridade Autuante que a SOTREQ S/A, mesmo após ter incorporado a ANTIGA SOTREQ perante a Receita Federal do Brasil, buscou ocultar-se, interpondo a empresa já incorporada entre si e as Autoridades Aduaneiras, com o intuito de quebrar a cadeia do IPI, e obter supostas vantagens competitivas.

Alias, no presente caso a quebra da cadeia do IPI, o que motivou a lavratura do Auto de Infração, já foi superada pela decisão da DRJ, consta do voto a seguinte afirmativa:

Referente a alegação de que a quebra da cadeia do IPI, citada no RVF deve ser ignorada, uma vez que as filiais sempre mantiveram o livro de apuração regularizado, recolhendo o tributo corretamente, cabem aqui a observação que a quebra da cadeia do IPI não é uma causa ou a origem da infração de ocultação do real adquirente/interposição fraudulenta, podendo ser uma consequência ou o objetivo da prática da infração. Entendo que no caso em análise não há comprovação da quebra de cadeia do IPI, mas há uma clara ocultação do real adquirente das mercadorias, conforme mencionado.

Não consigo vislumbrar maior contradição do que fundamentar toda a autuação na alegação de que a incorporação já teria ocorrido aos olhos da Receita Federal do Brasil e autuar a SOTREQ S/A por interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente. Como é possível ocultar-se atrás de algo que, segundo a própria Autoridade, não existia mais à época da suposta ocultação? Não existe ocultação do real adquirente ou quebra da cadeia do IPI "tentados".

Não obstante a alegação da quebra da cadeia do IPI já ter sido superada pela Decisão da DRJ, não posso deixar de salientar que uma acusação dessas somente pode ser feita acompanhada de prova da falta de pagamento do IPI. Meras alegações genéricas de que isso gerou vantagens tributárias não podem fundamentar graves acusações de ilícitos como aquelas constantes do Termo de Verificação Fiscal analisado.

Já alegações genéricas de supostas vantagens competitivas e ofensa à concorrência sequer deveriam ter sido feitas, pois essa matéria é de competência exclusiva do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). No entanto, já que tais alegações foram feitas, deveriam vir acompanhadas das respectivas provas, o que evidentemente demandaria uma análise do efeito econômico do IPI que supostamente deixou de ser recolhido, ou seja, seria necessário verificar, no mínimo: a) se o preço do produto final foi reduzido por conta do tributo que deixou de ser recolhido; e b) se essa redução efetivamente feriu a concorrência, ocasionando perdas de lucros e de fatias do mercado aos concorrentes. E tudo isso deveria vir acompanhado de gráficos, tabelas, estudos, documentos, entre outros, que efetivamente demonstrassem um dano concreto à concorrência. Alegações genéricas e, repita-se, suposta ofensa a entes abstratos, sem qualquer prova que as embase, jamais poderiam fundamentar acusações tão graves quanto aquelas feitas no Auto de Infração.

Em vista dessas considerações, entendo que o Senhor Agente Autuante cometeu um grave equívoco ao autuar a SOTREQ S/A sob tão severas alegações e acusações, pois tudo o quanto aqui já tratado e os documentos acostados aos autos me dão a firme convicção de que não houve qualquer intenção dolosa de lograr o Fisco nem qualquer ato praticado com tal finalidade. a SOTREQ S/A apenas e tão somente está inserida na complexa realidade econômica e burocrática brasileira e seus atos refletem a realidade presente nos autos.

Não está em julgamento, neste juízo administrativo, se o proceder da autuada está, ou não, em consonância com outros deveres instrumentais previstos na legislação federal. O que se discute, apenas, é se a interposição do terceiro foi, ou não fraudulenta. Se a lei diz que não,

não comporta discutir-se outras questões, por mais relevantes que sejam, tais como divagações sobre o interesse social ou estatal protegido pela Constituição Federal.

Assim sendo, mesmo que a Constituição contenha preceito quanto à proteção da economia nacional em relação a práticas irregulares nas transações com o exterior, sanções, pecuniárias ou não, dependem de expressa definição, em lei, ato próprio, emanado do Poder Legislativo, definindo previamente as condutas tipificadas e as respectivas sanções.

No caso incorre quaisquer das hipóteses mencionadas no dispositivo retro transcrito, eis que inexistente no Auto de Infração excogitado qualquer comprovação de insuficiência no pagamento dos tributos aduaneiros e muito menos em razão de artifício doloso, vez que o referido lançamento se restringe exclusivamente à exigência de multa, sem qualquer exigência adicional de tributos aduaneiros.

Da mesma forma não vislumbro a ocorrência de qualquer “ocultação” “mediante simulação” que tivesse por fim prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato relevante para o controle aduaneiro ou para a arrecadação tributária, que justificasse a aplicação da pretendida pena de perdimento. Aliás no que tange a ocorrência de simulação para que configure dano ao erário, destaco que a jurisprudência do CARF é pacífica quanto a necessidade de **provar** a existência de dolo, fraude e simulação, tema que já foi até objeto de Súmula do CARF n.º 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (grifei)**

Inclusive, nos casos de aplicação da MULTA POR DANO AO ERÁRIO, outro não é entendimento do CARF, que exige a prova do dolo específico de prejudicar o Fisco, para imputar tal penalidade. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração 29/11/2007 a 15/06/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA DE ATO DISSIMULADO E DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO.

A caracterização da interposição fraudulenta se justifica pela ocorrência de fraude ou simulação no ato de importar ou exportar, não bastando, para fins da capitulação de dano ao erário contida no art. 23, V do DL 1.455/ 1976 **a acusação de ocultação pura e simples. Restou verificado nos autos que as operações fiscalizadas não se tratam de importação por conta e ordem, cujo ato dissimulado seria a prestação do serviço, mas sim, eram de importação por encomenda, de modo que por não haver ato dissimulado não há simulação, devendo ser cancelado o lançamento fiscal nela lastreado.** Recurso voluntário Provido. "(Acórdão n.º 3402-002.275) (grifei)

O voto vencedor do referido acórdão, de lavra do Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., é didático no que tange à exigência de comprovação de fraude ou simulação:

O conceito de fraude, dado pelo artigo 72 da Lei 4.502/1964 em cotejo aos fatos dos autos deixa claro que aqui não se está diante da hipótese de fraude, pois que não se impediu ou retardou o fato gerador e nem se excluiu ou modificou suas características essenciais, pois que não se deixou de recolher os tributos nas operações. Portanto, como bem sustentada pelo fiscal autuante se trataria de simulação, cujo ato simulado teria sido a importação direta, e o ato dissimulado teria sido a prestação de serviços, inerente à importação por conta e ordem.

Se, porém, a importação não se qualifica legalmente como 'por conta e ordem', como reconhece a própria DRJ e mesmo os diversos elementos dos autos, e quando muito se qualificaria como "por encomenda" que na verdade gera uma venda no mercado interno - tal qual foi retratado nos documentos fiscais (o que põe em questionamento inclusive a má-fé que está ínsita na acusação fiscal) - não há como se extrair ou caracterizar a simulação. **Até pode ter havido "ocultação", mas não há "simulação", pois que o ato dissimulado, que era a 'prestação de serviços' inerentes à importação 'por conta e ordem', é inexistente no caso.**

Não havendo simulação e nem fraude, não se preenche a hipótese legal do art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, e consequentemente, não deve subsistir o lançamento em questão. (Página 30 do Acórdão n.º 3402-002.275) (**grifei**)

Em voto proferido no Acórdão n.º 3102-002.097, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento explica o que é a interposição fraudulenta e esclarece a necessidade de comprovação de FRAUDE ou SIMULAÇÃO para caracterização da infração:

De modo geral, há interposição fraudulenta ou interposição ilícita quando uma determinada pessoa (denominada de interposta pessoa) realiza, em nome próprio, negócio jurídico de outrem (o real beneficiário), substituindo e ocultando este último do conhecimento de terceiros prejudicados com a operação simulada. Trata-se de ilícito de natureza complexa, que envolve, necessariamente, a conduta de duas pessoas, uma aparente e a outra oculta, cada uma contribuindo de forma distinta para a realização do ilícito.

No âmbito das operações de comércio exterior, a interposta pessoa é aquela que se coloca entre o importador/ exportador estrangeiro e o comprador/vendedor no País, ocultando um ou outro do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização das atividades de comércio exterior.

Assim, no âmbito da operação de importação, a interposição fraudulenta consiste no ajuste doloso (conluio) entre o importador ostensivo e o real adquirente da mercadoria estrangeira (o importador oculto), mediante a omissão deste último nos documentos que amparam a operação de importação e no respectivo procedimento de despacho aduaneiro de importação, evitando que os órgãos de controle das atividades de comércio exterior tomem conhecimento do verdadeiro importador e, dessa forma, eximindo-se do pagamento dos tributos e demais encargos decorrentes da prática da referida operação, especialmente no que tange a operação cambial. (**grifei**)

Portanto, os aspectos objetivos e subjetivos da SIMULAÇÃO deveriam ter sido provados pela Autoridade Lançadora.

Nesse contexto, oportuno trazer a tona a conclusão do Parecer exarado pela ex-Conselheira e ex-Presidente da 2ª Turma, da 3ª Seção do CARF Judith Do Amaral Marcondes Armando juntado às fls. 4230/4305, o qual tece considerações acerca do mérito e dos requisitos formais e materiais do Auto de Infração em análise, e conclui o seguinte:

1) A Autoridade Autuante cometeu um severo equívoco ao lavrar o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo n.º 11829.720038/2012 e exigir pesadíssimas multas da SOTREQ S/A sob alegação de dolo, simulação e ocultação do real adquirente, Esse equívoco foi seriamente agravado pelas inúmeras acusações criminais feitas contra os diretores da SOTREQ S/A;

2) Com efeito, as ilações feitas pela Autoridade Autuante de "morosidade" dolosa e "leniência*" são reflexos não de ardil da SOTREQ S/A para burlar o Fisco, mas produto da necessidade de os contribuintes cumprirem incontáveis obrigações legais e infralegais, principais e acessórias, em todos os âmbitos federativos, que é resultado da burocracia do Estado Brasileiro, agravada, no caso concreto, por inúmeros erros cometidos pela JUSCESP na emissão das certidões necessárias à regularização das filiais;

3) Além disso, o estudo da legislação relativa ao DANO AO ERÁRIO, bem como da finalidade das penalidades a ele relacionadas, expressa na exposição de motivo da respectiva legislação, e da jurisprudência dos Tribunais Pátrios revela ser indispensável tanto a prova de efetivo dano ao controle cambial ou ao pagamento de tributos quanto a prova de que o contribuinte teve o objetivo doloso de lograr o Fisco. Compulsando os autos do Processo Administrativo nº 11829.720038/2012-27, percebo que a Autoridade Autuante não produziu uma prova nem outra;

4) Outrossim, a análise do artigo 15 do AVA, dos comentários que o Comitê de Valoração Aduaneira já proferiu sobre ele e dos contratos que formalizam a relação comercial entre as empresas SOTREQ S/A e CATERPILLAR, me permite concluir que não está configurada qualquer das hipóteses de vinculação previstas no AVA, razão pela qual considero infundadas as razões da Autuação quanto à penalidade pela falta de declaração da vinculação;

5) Aliás, mesmo sem levar em consideração as incongruências, inconsistências e contradições da autuação, apontadas no presente Parecer, tenho total convicção que a ausência de provas e de fundamentos do lançamento é tamanha que apenas pelas suas próprias razões (pela falta delas, na verdade) o Auto de Infração não pode subsistir.

O inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 define que há dano ao erário quando há ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação, incluindo neste caso a interposição fraudulenta. Contudo, o referido dispositivo não se esgota na norma acima transcrita e invocada pela autoridade lançadora. Mais adiante, no parágrafo 2º, prescreve, claramente que “*presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem e transferência dos recursos empregados*”.

No caso específico, sobre a ocultação do real adquirente que motivou a lavratura do Auto de Infração, foi instaurado inquérito policial (Processo nº 3403.2013. 000199-2 (IPL 0022620013 – fls. 4040/4043), para apurar suposta prática de crime tipificada nos artigos 304 c/c 229 e artigo 334, do Código Penal, cujo parecer prolatado conclui pela inexistência de FRAUDE ou SIMULAÇÃO, consta do relatório do Ministério Público os seguintes esclarecimentos:

Nessa senda, **considerando que demonstrada nos autos a efetiva incorporação, a regularização da situação e que a nova 'SOTREQ S/A' era de fato a destinatária da mercadoria apreendida, as quais foram devidamente declaradas em DI, não há de se falar da incidência dos artigos 304 c/ c 299 e/ou artigo 334, todos do Código Penal pela ausência do elemento anímico - dolo.** A ilicitude, se houver, resume-se ao campo administrativo/ tributário, não podendo imputar aos representantes legais da empresa a prática da infração penal.

Logo, restando afastada a simulação e a fraude exigidas para a caracterização da atividade criminosa, não se vislumbra justa causa para a deflagração de eventual ação penal, razão pela qual o arquivamento dos autos é medida que se impõe." (**grifou-se**)

Consta, ainda, que o Judiciário acolheu, na íntegra, a manifestação do Ministério Público (fl.4044). Pode-se dizer, inclusive, que a imputação do crime de importação irregular constitui coisa julgada.

Assim sendo, apesar de contrária aos ditames das normas das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil ou da própria Constituição Federal, a conduta da autuada não se amolda à definida no dispositivo legal dado como infringido, porque o uso do CNPJ da pessoa jurídica extinta não constitui uma “interposição fraudulenta”, no dizer do citado artigo do Decreto-lei.

Claramente o que ocorreu é que a autuada, sucessora e controladora da empresa incorporada, utilizou indevidamente o seu CNPJ para documentar as operações. Não houve

qualquer dano efetivo ao erário, muito menos o que é definido pelo dispositivo legal dado como infringido.

O simples desenquadramento do fato descrito pela autoridade lançadora, indiscutivelmente praticado pela autuada, da norma invocada no lançamento tributário como fundante da multa exigida é suficiente para cancelamento da exigência. O lançamento tributário, como espécie que é de “ato administrativo”, só pode subsistir se devidamente fundamentado, conforme prescreve o nosso ordenamento jurídico.

No âmbito federal a motivação é regulada na Lei nº 9.784/99, que trata da matéria em seu art. 50, do qual se transcrevem as seguintes disposições:

Art. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Assim, ante a falta de comprovação da “ocultação” “mediante fraude ou simulação”, de quaisquer dos intervenientes na importação expressamente mencionados, que constitui pressuposto para a aplicação da pena de perdimento e da pretendida multa alternativa, também não há como fugir à conclusão de impossibilidade de aplicação da pena, por atipicidade da conduta da recorrente em relação ao disposto no art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, impondo o cancelamento desta exigência.

IV - Cessão De Nome

Em razão de a Recorrente manter as importações após a incorporação na filial-incorporada de CNPJ 61.064.689/0001-02, o auto de infração vislumbrou a incidência da multa prevista no artigo 33 da Lei 11.488/07:

Art. 33 A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

No que tange à multa aplicada pela cessão do nome da pessoa jurídica com vistas ao acobertamento do real importado, por pertinentes, os argumentos do douto voto vencido da decisão de primeira instância, que acolho integralmente.

Referente a multa por cessão de nome, prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007 a impugnante pleiteia a nulidade do auto de infração, fundamentando o pleito no fato de não mais existir o CNPJ da incorporada., e desta forma esta não poderia ceder o nome.

Para a análise desta alegação, cabe lembrarmos que durante todo o nosso voto, entendemos que a situação analisada foi uma simulação, onde a autuada utilizou-se de um CNPJ de uma empresa incorporada, portanto inexistente quando da ocorrência das infrações sancionadas, que deliberadamente não foi baixado junto à Receita Federal. O CNPJ foi utilizado indevidamente pela autuada, para realizar operações de importação. Dito isto desde um primeiro momento então entendemos que a empresa importadora SOTREQ S/A CNPJ 61.064.689/0001-02, já não mais existia uma vez que havia sido incorporada, nos termos do artigo 219 da Lei 6404/1976 :

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Não existindo a empresa, também não existe o CNPJ, uma vez que o mesmo deve ser baixado nos termos do Inciso II do artigo 28 da IN SRF748/2007 até o quinto dia útil do segundo mês subsequente à ocorrência dos seguintes eventos de extinção.

Com base neste entendimento foi baixado de ofício pela RFB o CNPJ da empresa incorporada em 24/11/2010, com data retroativa a 30/06/2009, data de sua incorporação.

Da legislação citada, fica claro que a condição de existência da empresa são seus atos constitutivos, ou de transformação e não o CNPJ.

O entendimento que a empresa incorporada já não mais existia também é apresentado em várias citações do TVF (Termo de Verificação Física) que acompanha o auto de infração, conforme os transcritos abaixo:

(...)Portanto, EM TESE, as operações de importação analisadas no período abrangido pelo presente procedimento fiscal, tratam-se de NEGÓCIO JURÍDICO praticado COM VÍCIO, em razão da INEXISTÊNCIA do titular dos documentos de importação, já que as Declarações de Importação foram todas registradas sob um registro de CNPJ EXTINTO.

(...)Nas DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, a Autuada declarou em 100% das vezes como real Adquirente a empresa Controlada/Incorporada, antiga SOTREQ S/A, CNPJ 61.064.689/0001-02 (observar no quadro acima), contudo, esta se encontra extinta em função das Regras-Matrizes de Dever Instrumental já percorridas.

(...)A empresa Incorporada, portanto extinta, foi declarada tanto como Importadora direta, quanto como Adquirente. Como em nenhuma das DI o CNPJ era ativo, em todas, a controlada figura como INTERPOSTA PESSOA, tipo previsto no art. 23, inciso "V", do Decreto-Lei 1.455/1976.

Diante do exposto, julgo procedente o pleito da autuada que no caso não cabe a multa de 10% prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007.

Portanto, afasto a responsabilidade da sucessora em relação a multa lançada prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/2007.

II - Multa de 1% - Artigo 69 da Lei 10833/2003

a) inexistência de vinculação entre a Recorrente e a Caterpillar:

Outra infração apontada no TVF diz respeito à aplicação da multa de 1% do valor aduaneiro, por falta de declaração, prevista no art. 69, § 1º, da Lei 10.833/2003, caracterizada pela suposta ausência de informação, por parte da SOTREQ S/A da condição de vinculação entre ela e a exportadora, CATERPILLAR AMERICANAS S.A.R.L., sociedade sediada na Suíça.

Justifica o Fisco, que possui registros em seus sistemas de que as sociedades pertencem ao mesmo "Grupo Empresarial", considerando-as, dessa forma, partes vinculadas para fins de despacho aduaneiro e do preenchimento das Declarações de Importação.

A multa exigida da recorrente está assim tipificada no art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003 c/c o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, abaixo transcritos:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta

informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

MP nº 2.158-35/2001:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

Nesse ponto, argumenta, que a recorrente não detém relação societária ou familiar com a exportadora Caterpillar, muito menos a representação exclusiva, tal como exigido nos itens 4 e 5 do artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira. Alega, ainda, que como demonstrada na Ficha Cadastral Completa emitida pela JUSESP, a empresa SOTREQ S/A somente detém representação exclusiva em alguns Estados da Federação e que possui outros revendedores no Brasil e que tal informação consta do sítio da empresa.

Defende a recorrente que a DRJ não contestou a inexistência de relação societária ou familiar, controle comum ou associação entre as empresas, mas manteve a multa ao único argumento de que a contribuinte detém sim a representação exclusiva da Caterpillar e que esta é a hipótese de vinculação entre empresas nos termos do inciso X do artigo 23 da Lei 9430/1996¹¹.

De acordo com o AVA (Acordo de Valoração Aduaneira), especificamente nos itens 4 e 5, estão elencadas as situações capazes de configurar vinculação entre o comprador e o vendedor, senão vejamos:

Artigo 15

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:

- (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;
- (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- (c) forem empregador e empregado;
- (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;
- (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;
- (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou
- (g) juntos, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;
- (h) forem membros da mesma família.

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.

Merece atenção os itens 4.c e 4.h, pois relatam situação de emprego e de família, figuras distantes dos fatos em análise. A hipótese elencada no 4.a, trata da ocupação de cargos de responsabilidade/direção entre as partes vinculadas. Já o item 4.b, prevê vinculação quando duas pessoas figurarem como “legalmente associadas” em um negócio. O conceito de empresa associada não figura expressamente na legislação aduaneira brasileira e no Direito como um todo, onde apenas encontramos referências a empresas coligadas, controladoras e controladas.

¹¹ Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

(...)

X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Valendo-me do conceito da Contabilidade e do Pronunciamento Técnico nº 18, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹² (CPC), temos que quando o AVA se refere a empresas "legalmente associadas", quer significar que existe uma influência significativa de uma empresa sobre outra.

Acrescentando, que no âmbito da Contabilidade, no Plano Oficial de Contabilidade, adotado pela União Europeia, encontramos as seguintes normas sobre o tema:

2.7- Tratamento de Ligações Entre Empresas

Tendo em conta as ligações existentes entre si, em consequência da titularidade de partes de capital ou de outros direitos, as empresas classificam-se, sob o ponto de vista contabilístico, em:

- a) Empresas do grupo;
- b) Empresas associadas
- c) Outras empresas

Empresas do grupo são as empresas que fazem parte de um conjunto compreendido por empresa-mãe e empresas filiais.

Empresas-mãe são as que, por si só ou em conjunto com uma ou mais empresas, dominam ou controlam outra ou outras empresas.

Empresas filiais são aquelas sobre as quais uma empresa (empresa-mãe) detém o poder de domínio ou controle.

Quando uma empresa-mãe tiver filiais que por sua vez sejam empresas-mãe de outras, estas serão também filiais da primeira.

(...)

Empresas associadas, de acordo com a definição incluída no capítulo 2.7 do Plano Oficial de Contabilidade, são aquelas sobre as quais, uma empresa participante, exerce uma influência significativa sobre a gestão e a sua política financeira, presumindo-se que existe uma tal influência sempre que a participante detenha 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital e não possa ser considerada como empresa-mãe. (grifei)

Verifica-se de plano, pela legislação citada acima e por tudo que consta nos autos, que não existe vinculação societária entre a empresa SOTREQ S/A e a exportadora CATERPILLAR.

A seguir, sobre as situações que tratam de controle societário, seja por meio da detenção de ações ou títulos com direito de voto (4.d), seja pelo controle de uma sobre a outra (4.e), seja pelo controle das duas sobre uma terceira ou de uma terceira sobre as duas (4.f), também não se verificam, conforme a documentação e as informações que constam nos autos.

O que se conclui que no presente caso ao contrário do estabelecido pelo Fisco de que se trata de "Grupo Empresarial", a relação negocial das empresas é meramente de representação comercial, consistente na compra e venda de produtos da CATERPILLAR pela SOTREQ S/A, para fins de revenda e assistência técnica no Brasil.

¹² Definições

Os termos a seguir são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:
Coligada é a entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.

(...)

Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas. (grifou-se)

Vale notar, ainda, que o contrato ressalta, em diversas oportunidades, a independência da SOTREQ S/A para negociar os produtos da CATERPILLAR, não se submetendo de nenhuma forma a qualquer espécie de controle diretivo ou poder decisório. Ademais, os fatores de risco são detidos por cada parte na medida de suas responsabilidades.

Além disso, o dispositivo do item 5 do Artigo 15 do AVA, acima colacionado, foi editado especialmente para tratar da limitação da expressão "relação comercial". Ele nos orienta a notar que despeito das orientações taxativas no item 4 é necessário excluir, no item 4- b, todas as relações comerciais que não sejam exclusivas. Com efeito, esse dispositivo não seria necessário caso a norma contida no item 4-b pudesse, por si só, chegar ao objetivo previsto no AVA com relação aos tipos de vinculação comercial.

Nesse sentido, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas ("OMA"), editou uma orientação restritiva para a interpretação, por meio de nota explicativa sobre o dispositivo acima, veiculado por meio da IN SRF nº 318/03, informando que "*o artigo 15.4 elenca somente oito situações nas quais, para os fins do Acordo, as pessoas serão consideradas como vinculadas*", senão vejamos:

A redação do Artigo 15.5 do Acordo tem dois objetivos.

O primeiro é o de estabelecer uma clara distinção do conceito sustentado em certos sistemas de valoração, de que os agentes exclusivos estão, por sua natureza, vinculados com seus fornecedores. De outro lado, reconhece-se que as pessoas designadas como agentes exclusivos não deverão, somente por esse fato, ser consideradas como não vinculadas se, na realidade, atenderem a um dos critérios do Artigo 15.4. Portanto, o segundo objetivo do Artigo 15.5 é que a vinculação entre as partes seja considerada unicamente com base no dispositivo do Artigo 15.4.

Considera, ainda, o Comitê Técnico de Valoração que: "*É possível concluir, então, com bastante certeza, que as estipulações do contrato indicarão claramente se são aplicáveis ou não as disposições em questão do Acordo.*". Quer dizer, a alegação fiscal de que possui em seus sistemas a informação de que a SOTREQ S/A e a CATERPILLAR pertenceriam ao mesmo "Grupo Empresarial", para justificar o lançamento da multa, não é consentâneo com o AVA, porque a análise da existência de vinculação para fins de despacho aduaneiro e do preenchimento das Declarações de Importação deve necessariamente partir do contrato que firma a relação das partes - no qual deveria ser identificável uma das situações elencadas no parágrafo 4º do Artigo 5º, razão pela qual considero infundadas as razões da Autuação nesse tocante e, portanto, incabível a imputação de penalidade.

Da análise do instrumento particular que representa a relação entre as partes "Contrato de Vendas e Serviços" constante no TVF, chega-se a conclusão que "*O objetivo principal da Distribuidora e da Sociedade ao celebrar este Contrato é desenvolver e promover a Venda de Produtos e proporcionar uma disponibilidade de alto padrão de peças e serviço elétrico e mecânico a fim de garantir satisfação dos usuários dos Produtos.*". Trata-se, sem sobre de dúvida de um Contrato de Distribuição.

Portanto, a relação entre as empresas SOTREQ S/A e CATERPILLAR não configura qualquer das hipóteses de vinculação específicas previstas no AVA, razão pela qual considero infundadas as razões da Autuação, resta incabível a imputação da multa de 1% prevista no art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003 c/c o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35.

b) falta de comprovação da relação contratual nas importações realizadas por conta e ordem:

A multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, com base no art. 69, § 1º, da Lei 10.833/2003, foi imposta, ainda, ao argumento de que as importações realizadas por “conta e ordem”, através das tradings Soimpex S.A (CNPJ n.º 08.654.435/0001-61) e Cotia Vitória S/A (CNPJ n.º 01.826.229/0001-42) estariam eivadas de vício formal, uma vez que não teria restado comprovada a relação contratual entre essas tradings e a “real importadora” (CNPJ n.º 64.064.689/0001-02), o que infringiria as regras da Instrução Normativa RFB n.º 225/02.

Em contra partida, a recorrente demonstrou que essa acusação também não poderia prevalecer, uma vez que, especificamente nas importações “por conta e ordem”, foram devidamente observadas as regras previstas na Instrução Normativa RFB n.º 225/02, em especial a formalização de contrato de prestação de serviços entre a Soimpex S.A e a Sotreq S.A. juntados as fls. 2249/2262 e aditivo fl. 2263.

Menciona, que os aludidos instrumentos contratuais foram devidamente apresentados à RFB, tanto que a trading Soimpex logrou êxito em registrar as respectivas Declarações de Importação (DI's), o que só foi possível porque obteve habilitação para operar no Siscomex, por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato, nos termos do parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa RFB n.º 225/02.

Com relação às importações realizadas por intermédio da trading Cotia Vitória S.A, a recorrente esclarece que as mesmas foram realizadas na modalidade “por encomenda” e não “por conta e ordem”, comprovada pelas notas fiscais de venda de mercadorias juntada na impugnação a fl. 2.453, sendo inaplicável a espécie as disposições da Instrução Normativa RFB n.º 225/02, falecendo de sustentação jurídica o auto de infração também nesse ponto.

Contudo, tal prova foi ignorada pela DRJ quando afirma que “*a autuada alegou apenas que fez os contratos, não citou que informou a vinculação entre as empresas previstas no artigo 2º. Não foram apresentadas provas. Dito isto entendo que a alegação da impugnante que satisfaz as condições previstas no artigo 2º da IN SRF 225/2002 carecem de provas.*”.

A Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 69 estabelece diretrizes para aplicação da referida penalidade, assim dispendo:

Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003

(...)

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e

outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

Resta estabelecido, portanto, que para a aplicação da referida multa, esta se aplica unicamente nos casos de o importador ou o beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Considerando, então, o teor da disposição legal contida no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, sob o aspecto estritamente fático, uma vez comprovado nos autos a relação contratual entre essas tradings e a importadora, não caracteriza omissão de informação de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial e sequer afetou os procedimentos de controle aduaneiro, e diante da inexistência de prejuízo ao Erário, não se verifica a tipicidade para efeito de aplicação da respectiva penalidade.

Além do mais, no que tange o cálculo da multa, consta do TVF (fl. 1029) que foi registrado 716 (setecentos e dezesseis) Declarações de Importação, no valor total transacionado de R\$ 126.807.138,00 (cento e vinte e seis milhões, oitocentos e sete mil, cento e trinta e oito reais), no período de 01/07/2009 a 30/06/2010, e a imputação imposta corresponde a multa de 1% prevista no art. 84 da MP no 2158-35, de 2001 do valor aduaneiro, o que somaria o montante de R\$ 1.268.071,78 e não R\$ 2.492.565,95, como exigido.

Diante disso, deve ser cancelada a multa aplicada com base no art. 69, § 1º, da Lei 10.833/2003, em decorrência das importações realizadas por intermédio da Soimpex e Cotia Vitoria S/A.

IV - Recurso dos Responsáveis Solidários:

A responsabilidade foi imputada também ao presidente da empresa Sr. Carl Alfred Orberg – CPF 666.141.558-49, e ao diretor financeiro e contábil, o Sr José Ricardo Martins Cordeiro CPF 617.962.207-87, com base nos referidos dispositivos legais cujo teor transcrevo:

Lei nº 5.172/1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

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

(...)

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

Decreto-Lei nº 37/1966:

Art 95. Respondem pela infração:

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

(...)

Em comum, os recorrentes asseveram a inaplicabilidade da responsabilidade em razão da ausência de dolo e nexos causal entre a conduta dos recorrentes e as infrações imputadas

a SOTREQ S/A a sua incompatibilidade com a norma do art. 135 do CTN e art. 95 do Decreto-Lei n.º 37/66.

A DRJ manteve a inclusão dos responsáveis indicados acima, no entendimento de que foram fundamentais para a prática de toda a simulação executada nas operações de importação realizadas por conta e ordem da autuada em nome da empresa incorporada/extinta, devendo portanto aos mesmos, ser atribuída a responsabilidade solidária pelas infrações. Consta do voto recorrido o seguinte acerto:

A sanção ao Sr. Carl Alfred Orberg é cabível pelo fato do mesmo além de ser presidente da autuada, ser o responsável pela mesma no Siscomex, representando a empresa junto à RFB. O Sr. Carl também era responsável pela empresa incorporada/ importadora, utilizada de forma simulada nas operações de importação foco do auto de infração em análise.

Como responsável pela autuada, o Sr. Carl não providenciou o novo cadastro da empresa incorporadora no Siscomex e optou por realizar as operações de importação com a empresa já extinta a incorporada. Entendo que esta opção errada da autuada, pode ser atribuída a ele, e que o mesmo não pode alegar que desconhecia a legislação aduaneira que infringiu, uma vez que ele como representante da empresa junto ao Siscomex conhecia os trâmites de habilitação, e sabia da legislação aduaneira referente a importação. Provas deste conhecimento foram os registros das empresas SOIMPEX S/A e Cotia Vitória S/A que participaram de importações, destinadas a autuada, e que foram cadastradas no Siscomex como importadoras pela autuada.

Como presidente da empresa, o Sr Carl não providenciou a baixa do CNPJ da empresa averbada, o que favoreceu a simulação da existência da mesma para fins da realização das operações de importação.

Entendemos também, que ao Sr. Ricardo Martins Cordeiro, diretor financeiro e contábil da empresa, é cabível a responsabilidade solidária das infrações ora em análise, na medida que o setor financeiro da empresa, que certamente estava sob seu comando, promoveu o fechamento de câmbio em nome da empresa incorporada, então extinta, e foi o responsável pelos documentos fiscais referentes a estas importações.

Os fatos aqui mencionados, imputados aqui aos Srs. Carl Alfred Orberg e ao Sr. Ricardo Martins Cordeiro, foram fundamentais para a prática de toda a simulação realizada nas operações de importação realizadas por conta e ordem da autuada em nome da empresa incorporada/ extinta, devendo portanto aos mesmos, ser atribuída a responsabilidade solidária pelas infrações.

Como se vê acima, a imputação de responsabilidade tributária ao presidente da empresa Carl Alfred Orberg e ao diretor financeiro e contábil José Ricardo Martins, por sua condição de administrador da empresa durante o período alcançado pela autuação, advém do dolo em praticar fraude fiscal, a partir desses enquadramentos, com consequente aplicação das multas fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente ressalte-se que por se tratar de infrações conceituadas por lei como crimes, em cuja definição o dolo específico é elementar (arts. 334, § 3º e 299 do CP), a responsabilidade pelas infrações acusadas no Auto de Infração (art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76) é imputável pessoal e individualmente a cada um dos agentes (art. 135 do CTN), aplicando-se o princípio da personalidade ou intranscendência da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV da CF/88), que impede que sanção eventualmente aplicada ao infrator ou devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração, e que foi sintetizado no adágio “nemo punitur pro alieno delicto”.

De outro norte, o legislador não inseriu displicentemente ou desnecessariamente a expressão “mediante fraude ou simulação” no texto da Lei n.º 10.637, de 2002 que incluiu mais

essa hipótese de dano ao Erário no Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Seguramente, ao qualificar a hipótese de ocultação, quis preceituar a necessidade da comprovação da conduta dolosa na ocultação dos agentes envolvidos na operação. Quem comete fraude ou ato simulado o faz com manifesta intenção de enganar alguém, causando-lhe prejuízo, imbuído de má-fé.

Nesses casos, portanto, a responsabilidade é subjetiva, ou seja, depende da intenção de ocultação dos partícipes da operação, consubstanciados na utilização de meios fraudulentos ou simulados.

A prova da ocorrência da infração aduaneira, portanto, deve ser feita demonstrando-se a existência de conduta dolosa - fraude ou simulação – na ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou de responsável pela operação, para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas.

Minha convicção (art.29 do PAF), portando, a partir dos elementos dos autos é de que não havia ocultação dolosa, afastada a aplicação das multas pela conclusão alcançada no tópico anterior no sentido de que não restava suficientemente caracterizado o intuito (dolo) de fraude ou simulação a justificar a aplicação das penalidades impostas pelo Fisco, não pode remanescer a responsabilização tributária dos administradores pelos atos praticados, a qual foi atribuída com fulcro no art. 135, III, do CTN, justamente em razão do caráter fraudulento da conduta.

De acordo com o que se depreende dos autos, embora houvesse a obrigação instrumental de a nova SOTREQ S/A ter dado baixa no CNPJ da antiga SOTREQ S/A, sua utilização enquanto pendente o arquivamento da incorporação junta à JUCESP não caracteriza interposição fraudulenta. Neste norte, considerando que demonstrado nos autos a efetiva incorporação, a regularização da situação em que a nova SOTREQ S/A era de fato a destinatária da mercadoria apreendida, as quais foram devidamente declaradas em DI, não há de se falar da incidência de infrações puníveis com as multas previstas no Auto de Infração (art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/76, art. 33, da Lei nº 11.488/07 e art. 69, § 1º da Lei 10.833/03), bem como imputação da responsabilidade aos sócios administradores.

Em outras palavras, a má-fé e o dolo devem ser comprovados, ou seja, não podem ser presumidos. Não havendo provas da ilicitude, os sócios não poderão ser responsabilizados pessoalmente, conforme os ditames do artigo 135, inciso III, do CTN. Assim, ausente o requisito subjetivo dolo da conduta do sócio e/ou do administrador da pessoa jurídica, não há que se falar em responsabilidade pessoal e exclusiva.

Diante de todo o exposto, com fundamento no Direito Tributário, na legislação, na jurisprudência, nos fatos, nas provas, documentos e petições apresentados aos autos, vota-se em rejeitar a preliminar arguida e no mérito DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, para que o lançamento seja integralmente cancelado e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

