



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11829.720045/2012-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.366 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente MEP BRASIL COMERCIO E SERVICOS DE MAQUINAS
EQUIPAMENTOS E PROCESSOS NA TRANSFORMACAO DE ACO
LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 10/07/2003 a 08/11/2004

*DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO.
CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL.*

A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

Súmula CARF nº 160.

*INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.
RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. PARTICIPAÇÃO NOS ATOS
PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. IMPUTAÇÃO. SUPERIOR
TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSOS REPETITIVOS.*

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte MEP BRASIL COM.SERV MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E PROCESSOS DE TRANSFORMAÇÃO DO AÇO E OUTROS., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-002.515**, de 21 de fevereiro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O julgado foi rerratificado pelo **Acórdão n.º 3201-003.645**, de 18 de abril de 2018, que acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte. Os acórdãos foram assim ementados:

Acórdão n.º 3201-002.515

Assunto: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 10/07/2003 a 08/11/2004

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ART.23, PARÁGRAFOS 2º E 3º DO DECRETO-LEI 1455/77

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE PASSIVA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, razão pela manutenção no polo passivo, da empresa Encomex.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios e administradora de fato, nos termos do art.135 do CTN, deve estar lastreado de elementos probatórios da ocorrência de dolo por parte dos supostos infratores.

No caso concreto, a autoridade fiscal imputou a responsabilidade solidária aos sócios e administradora de fato por vislumbrar a prática de infração a legislação, fato que restou devidamente comprovado, razão pela qual os sócios e administradora de fato não devem ser afastados do polo passivo da autuação. Recurso voluntário a que se nega provimento.

Recurso a que se nega provimento.

Acórdão n.º 3201-003.645

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/07/2003 a 08/11/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA.

Constatada omissão no acórdão, acolhem-se parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ART. 23, V C/C § 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1972. PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DE DOLO. DESNECESSIDADE.

As infrações descritas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/72 são consideradas dano ao Erário e punidas com a pena de perdimento. Despicienda a discussão acerca da comprovação do dolo para caracterizar ou justificar a existência do dano, eis que este se consubstancia em infração de mera conduta tipificada no texto legal.

Embargos Acolhidos Parcialmente

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, em conhecer em parte dos embargos, apenas quanto à matéria admitida no despacho de admissibilidade e, na parte conhecida, em acolhê-los parcialmente, para assentar a prescindibilidade da comprovação do dano ao erário e do dolo para aplicar a pena prevista no § 1º, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/72, sem efeitos infringentes, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo, que os conheciam e acolhiam integralmente, e o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que o conhecia em parte e, na parte conhecida, o acolhia integralmente, mas com efeitos infringentes. Ficou de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte MEP BRASIL COM. SERV. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA. e o responsável solidário RICARDO HENRIQUE MARQUES DOS SANTOS interpuseram recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos: (1) “ocultação por interposição fraudulenta não é infração de mera conduta”; (2) “da necessidade ou desnecessidade da produção de prova do dano ao erário”; (3) “da necessidade ou desnecessidade da produção da prova do dolo”; (4) “da inaplicabilidade do art. 135 do CTN”; (5) “não enquadramento às regras do art. 95 do DL 37/66”; (6) “da intranscendência da pena ou sanção”. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas

os acórdãos n.º 3401-003.985 (1); 3402-002.362 (2); 3403-002.842 (3); 3402-003.858 (4); 3402-002.362 (5) e (6), respectivamente.

No exame de admissibilidade do recurso especial, consoante despacho s/n.º, de 26 de fevereiro de 2019, foi dado seguimento parcial ao apelo para que sejam rediscutidas as matérias: (1) “ocultação por interposição fraudulenta não é infração de mera conduta”; (2) “da necessidade ou desnecessidade da produção de prova do dano ao erário”; e (4) “da inaplicabilidade do art. 135 do CTN”.

O prosseguimento parcial foi confirmado em sede de julgamento de agravo interposto pelos Recorrentes quanto aos itens que tiveram seguimento negado, o qual foi rejeitado pelo despacho CSRF/3ª Turma, de 06 de dezembro de 2019, prevalecendo o seguimento parcial.

Devidamente intimada, a FAZENDA NACIONAL apresentou contrarrazões ao apelo especial dos Sujeitos Passivos postulando, preliminarmente, o não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte MEP BRASIL COM . SERV. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E PROCESSOS DE TRANSFORMAÇÃO DO AÇO e OUTROS atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional postula o não conhecimento do recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte, sob a alegação de que, por meio do apelo, busca o Sujeito Passivo rediscutir matéria probatória. Além disso, diz que não há indicação da legislação interpretada de forma divergente na peça recursal, não atendendo ao requisito do art. 67, §1º do RICARF.

Da análise do recurso especial, verifica-se que o mesmo preencheu os requisitos para admissibilidade, não pretendendo a rediscussão de matéria probatória e, além disso, sendo

possível depreender-se a legislação interpretada de forma divergente da leitura da divergência jurisprudencial apontada em sede recursal. Veja-se os termos do despacho de admissibilidade nos pontos em que teve prosseguimento o apelo:

[...]

Assim, estando atendidos os pressupostos regimentais relativos às matérias suscitadas, bem como quanto aos paradigmas indicados, passa-se à análise das divergências.

1. PRIMEIRA DIVERGÊNCIA: OCULTAÇÃO POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NÃO É INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA

Acórdão n.º 3201-002.515, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3201-003.645 (decisão recorrida):

Excertos do Voto:

Explicado linhas acima que o dano ao erário capitulado no art. 23 do DL 1455/72 não requer comprovação de ações dolosas que causem um prejuízo, pois decorre de expressa disposição legal da prática de condutas objetivamente elencadas.

O dano constitui uma infração de mera conduta, sendo prescindível o dolo para caracterizar ou justificar a sua existência ou ocorrência.(grifos não originais).

(...)

Caracterizada a omissão no enfrentamento da matéria suscitada pelo sujeito passivo, integra-se o voto embargado para assentar a prescindibilidade da comprovação do dano ao erário e do dolo, este como elemento necessário a justificar o dano, para aplicar a pena prevista no § 1º, do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/72, no caso de interposição fraudulenta de terceiros.

Acórdão n.º 3401-003.985 (paradigma):

Ementa:(na parte de interesse)

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. CARACTERIZAÇÃO.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei n.º 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.(grifos não originais).

Inicialmente observa-se que efetivamente o cerne das divergências, embora fracionadas em seis arguições, residem basicamente na questão da comprovação do dano ao Erário e do dolo.

Feita essa contextualização, considerando que o dissídio jurisprudencial se caracteriza quando, em situações similares, são adotadas soluções diversas sob o mesmo arcabouço normativo, e sendo o ponto nodal da questão a natureza da

tipificação do dano ao Erário, de pronto evidencia-se a divergência jurisprudencial visto que, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o dano ao Erário constitui uma infração de mera conduta, sendo prescindível o dolo para caracterizar ou justificar a sua existência ou ocorrência, o acórdão paradigma, em outro viés exegético decidiu que para o tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76 a caracterização da infração requer a identificação do dolo.

Assim resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

2. SEGUNDA DIVERGÊNCIA: DA NECESSIDADE OU DESNECESSIDADE DA PRODUÇÃO DA PROVA DO DANO AO ERÁRIO

Acórdão n.º 3201-002.515, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3201-003.645 (decisão recorrida):

Excertos do Voto:

O argumento da comprovação do dano como requisito para a aplicação da pena de perdimento não encontra esteio no texto legal.

Isto porque a literalidade do caput do art. 23 aponta para as situações que são consideradas dano ao erário e estipula a sanção o perdimento das mercadorias, e o texto não demanda condição ou demonstração da ocorrência e qual a natureza do dano. Ou seja, há um silogismo lógico que implica raciocinar como segue: (i) as infrações relacionadas nos incisos do art. 23 são consideradas dano ao erário, e (ii) o dano é punível com o perdimento, (iii) logo, a prática de situação descrita no art. 23 implica o perdimento.

Assim, ocorrendo a situação fática prevista no inciso V ou § 2º do art. 23 do DL n.º 1.455/72 inarredável está a caracterização do dano ao Erário. No caso dos autos, a fiscalização entendeu comprovada a situação fática de interposição fraudulenta (inciso V e § 2º, do art. 23), infração esta que se aplica a pena de perdimento (§ 1º, art. 23). Submetida a matéria a julgamento, as instâncias administrativas mantiveram-na por unanimidade.

Acórdão n.º 3402-002.362 (paradigma):

Ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Período de apuração: 11/09/2007 a 18/04/2012 IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO

FRAUDULENTA PRINCÍPIO DA TIPICIDADE 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 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. Para a configuração das infrações previstas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei n.º 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.455/76), é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de “artifício doloso”, bem como da “ocultação”

“mediante fraude ou simulação”, de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta.(grifos não originais).

Excertos do Voto: (vencedor)

Da mesma forma a Jurisprudência Judicial tem reiteradamente ressaltado a imprescindibilidade da prova do dano ao erário, da dimensão e extensão do dano para a configuração da materialidade da infração que justifica a aplicação da severa pena de perdimento e sua conversão em multa, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

Observa-se nesse caso, que o cerne da divergência reside quanto à necessidade ou não de comprovação do dano, nas infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76. O ponto de discussão centra-se na tipificação do artigo 23 do referido diploma legal e nesse aspecto, constata-se a divergência jurisprudencial, visto que o acórdão recorrido entendeu que o argumento da comprovação do dano como requisito para a aplicação da pena de perdimento não encontra esteio no texto legal, já o acórdão paradigma, entendeu que para as infrações previstas no art. 23, inciso, V do Decreto-Lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário.

Comprova-se assim, pelas considerações acima a divergência jurisprudencial.

3. TERCEIRA DIVERGÊNCIA: DA NECESSIDADE OU DESNECESSIDADE DA PRODUÇÃO DA PROVA DO DOLO

Acórdão n.º 3201-002.515, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3201-003.645 (decisão recorrida):

Excertos do Voto:

Entendo que a tese arguida pela embargante revelou-se secundária em face da decidibilidade do litígio frente às constatações erigidas pela fiscalização e assentadas no relatório de auditoria, pois os fatos subsumem-se à prescrição do art. 23, § 2º do DL n.º 1.455/72.

(...)

Explicado linhas acima que o dano ao erário capitulado no art. 23 do DL 1455/72 não requer comprovação de ações dolosas que causem um prejuízo, pois decorre de expressa disposição legal da prática de condutas objetivamente elencadas.

O dano constitui uma infração de mera conduta, sendo prescindível o dolo para caracterizar ou justificar a sua existência ou ocorrência.

Acórdão n.º 3403-002.842 (paradigma):

Ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

Sendo a prova trazida na autuação, permitindo a defesa, não há nulidade processual. A insuficiência probatória não se relaciona à nulidade, mas a eventual insubsistência da autuação.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no §2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.(grifos não originais).

Argui o Recorrente:

Seja como for, o que não se pode admitir é a afirmativa de ser “despicienda a discussão acerca da comprovação do dolo para caracterizar ou justificar a existência do dano”, como encaminha o Acórdão Recorrido.

Excertos do voto:

Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios

conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo.(grifos não originais).

É importante ressaltar que o acórdão recorrido tem por pressuposto para seus fundamentos a norma do art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/72, e é nesse sentido que conclui que o dano ao Erário capitulado no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/72, não requer comprovação de ações dolosas.

Por outro lado, o acórdão paradigma destaca que nas autuações referentes à ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no §2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação é do fisco.

É fato que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, no entanto nesse caso, a divergência suscitada reside na interpretação jurídica do tipo legal previsto no art. 23, V, §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/72.

Assim no contexto das decisões confrontadas, embora possuam fundamentos discursivos diferentes, de fato defendem a mesma interpretação, quanto às disposições art. 23, V, § 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/72.

Diante das considerações postas, não se constata o dissídio jurisprudencial.

4. QUARTA DIVERGÊNCIA: DA INAPLICABILIDADE DO ART. 135 DO CTN

Acórdão n.º 3201-002.515, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3201-003.645 (decisão recorrida):

Excertos do Voto: (vencedor):

Da análise dessas disposições, verifica-se, portanto, que os contornos específicos da responsabilidade tributária conferida nesses autos limita-se, específica e exclusivamente, à aplicação das disposições do art. 135, incisos II e III do CTN, sendo certo, e completamente indubitável, que a aplicação daquelas disposições, no presente caso, decorrem da verificação de que, na qualidade de “administrador” da empresa autuada, o sr. RICARDO HENRIQUE MARQUES DOS SANTOS, o Sr. ERIC MONEDA KAFER, sócio da Encomex, tinha, portanto, inteiro e integral conhecimento das operações realizadas objeto destes autos, devendo, assim, responder pelas infrações apontadas, bem como SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO, esta última, há efetivamente provas que trabalhava para a ENCOMEX, incluindo procuração para movimentar a conta bancária da empresa junto ao Banco do Brasil.(grifos não originais).

Acórdão n.º 3402-003.858 (paradigma 1):

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II Data do fato gerador: 29/10/2009, 11/12/2009, 27/01/2010 INTERPOSIÇÃO

FRAUDULENTA. PERDIMENTO DA MERCADORIA.MULTA EM VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Demonstrada a prática de interposição fraudulenta na importação de mercadorias, a aplicação da pena de perdimento se impõe. Em sua impossibilidade, aplica-se multa no valor aduaneiro da mercadoria importada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR.
MULTA.INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.

O art. 135, III do Código Tributário não se aplica para fins de responsabilização solidária quanto a multa por infração aduaneira. A vinculação da motivação dos atos administrativos é contrária à fungibilidade entre capitulações legais para fins de imputação de responsabilidade tributária.

Pela similitude fática constatada e divergência expressa quanto à interpretação do art. 135, III, do CTN, em relação à sujeição passiva na situação fática dos autos, resta comprovada a divergência jurisprudencial.

Acórdão n.º 3102-002.295 (paradigma 2):

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 05/11/2009 a 26/01/2011

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. NÃO

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO. CABIMENTO.

A falta da comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação, configura interposição fraudulenta presumida na importação. Nos termos do art. 23, inciso V e § 2º, do Decreto-lei n. 1455/76, a conduta constitui-se em dano ao erário, sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. ART. 135, III, DO CTN.

A responsabilização do art. 135, III, do CTN é de natureza pessoal e não pode ser utilizada como fundamento para incluir o sócio administrador solidariamente à empresa autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Excertos do voto:

Verifica-se, com o excerto acima, ser incompatível dirigir-se, ao mesmo tempo, o auto de infração contra a empresa e contra o sócio administrador, visto que, com fundamento no art. 135, III, do CTN, somente a este caberia responder pelo ato cometido com infração à lei ou ao estatuto. A empresa, na hipótese de aplicação da responsabilidade tributária do citado dispositivo é vítima, assim como o Fisco, da ilicitude praticada pelo administrador.

Também com relação ao segundo paradigma está caracterizada a divergência jurisprudencial, visto que ambos os colegiados divergiram quanto à interpretação do art. 135, III, do CTN, na hipótese da responsabilização do sócio-administrador.

[...]

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que sejam rediscutidas as matérias:

1. PRIMEIRA DIVERGÊNCIA: OCULTAÇÃO POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTO NÃO É INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA;

2. SEGUNDA DIVERGÊNCIA: DA NECESSIDADE OU DESNECESSIDADE DA PRODUÇÃO DA PROVA DO DANO AO ERÁRIO

4. QUARTA DIVERGÊNCIA: DA INAPLICABILIDADE DO ART. 135 DO CTN

[...]

Consoante razões bem expostas no despacho de admissibilidade do recurso especial do Contribuinte, o mesmo deve ter prosseguimento, adentrando-se à análise de mérito.

2 Mérito

No mérito, a controvérsia suscitada pelo Contribuinte gravita em torno dos seguintes pontos: **(1)** “ocultação por interposição fraudulenta não é infração de mera conduta”; **(2)** “da necessidade ou desnecessidade da produção de prova do dano ao erário”; e **(4)** “da inaplicabilidade do art. 135 do CTN”.

Com relação à **(1) ocultação por interposição fraudulenta não ser infração de mera conduta e (2) à necessidade (ou não) de produção de prova do dano ao erário**, a decisão recorrida assim tratou da matéria:

[...]

Enquanto as regras da importação por conta e ordem, em sua letra, prescrevem que há presunção de sua ocorrência, no caso de utilização de recursos financeiros de terceiros, a legislação da importação por encomenda, afirma, incondicionalmente, que esta se configura na hipótese de “importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.

O recorte promovido pela legislação é coerente com a realidade jurídica subjacente à importação, pois esta nada mais é do que um contrato de compra e venda, com elemento de estraneidade, qual seja, o fato de uma das partes envolvidas, o exportador, residir em outra jurisdição fiscal.

O núcleo conceitual do contrato de compra e venda estabelece relações jurídicas contrapostas, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro, considerando-se adimplido o contrato com a tradição da coisa, pelo vendedor, e o pagamento, pelo comprador. Cláusulas especiais podem ser adicionadas ao contrato, como a questão da assunção do risco, descontos, retrovenda e outras condições e nos contratos internacionais, as partes poderão pactuar sobre os *incoterms* incidentes.

Portanto, em termos jurídicos, a entrega da coisa e o pagamento do preço, determinam, para efeitos mercantis, a transferência da propriedade, e o despacho de importação, com a consequente nacionalização, introduzindo a mercadoria na jurisdição brasileira.

Conclui-se que a titularidade dos recursos financeiros é elemento fundamental para se determinar o importador, na acepção de comprador das mercadorias e detentor de sua propriedade, que é o sujeito considerado como “ocultado”, na legislação de interposição fraudulenta.

Conforme se verificou, a interposição nas operações de importação, por si só, não é evento vedado pela legislação; ao contrário, a legislação, especialmente por questões de logística, erigiu-se no sentido de disciplinar as formas legítimas de interposição no comércio exterior.

A interposição associada ao predicado de “fraudulenta”, coibida pelo ordenamento jurídico, é aquela prescrita no Decreto-lei n. 1455/76:

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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

[...]

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

§2o Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 3 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 n.º 12.350, de 2010)

A Lei n. 10.637/2002, por sua vez, estabelece que:

art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

De acordo com o tipo legal da "interposição fraudulenta", oculta-se o sujeito que adquiriu a mercadoria, figurando em seu lugar, outro sujeito, que se utiliza de recursos financeiros do primeiro, simulando-se ser este parte contratante na compra e venda.

Com esse artifício, é possível tornarem opacas ao Fisco e das autoridades públicas em geral, situações em que os recursos financeiros tenham origem em ilícitos e que não tenham sido oferecidos à tributação, operações com empresas vinculadas, a quebra da cadeia do IPI, dentre outras situações.

O ordenamento jurídico brasileiro erigiu o tipo legal da interposição fraudulenta de forma que pode se configurar nos casos concretos a partir: i. da presunção do §2º do art.23 do Decreto-lei n. 1455/76; ii. ou pela comprovação da existência de fraude ou simulação, em conformidade com o disposto no inciso V, do mesmo dispositivo.

A interposição fraudulenta fundada na presunção é relativa, isto é, é ônus do contribuinte fazer prova em contrário, demonstrando a capacidade econômica para fazer frente às operações de importação.

Por outro lado, nas hipóteses de interposição fraudulenta que não se assentam em tal presunção, deve a fiscalização comprovar a existência de fraude ou simulação, conforme determina o tipo legal e nos limites traçados pela legislação, para "fraude" e "simulação".

Portanto, traçadas as linhas gerais das normas jurídicas que gravitam em torno do caso concreto, como última observação, deve se ter em conta que o tipo legal da

"interposição fraudulenta" pressupõe a análise profunda do acervo probatório de cada situação descortinada.

No caso em apreço, verifica-se que a ENCOMEX não logrou comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações analisadas, isto é, como pontuou a decisão recorrida, à capacidade econômica do importador relacionada às operações de importação consideradas fraudulentas. Em consonância com o Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos foi comprovado pela fiscalização que a ENCOMEX recebeu adiantamentos da MEP passíveis de acobertar os valores envolvidos na operação autuada. Nesse contexto, intimada a apresentar a contabilidade, deixou de apresentar períodos, ou quando o fez, apresentavam irregularidades, deixou de apresentar e-mails ou prova da liquidação do câmbio da operação.

Depreende-se dos autos que não houve comprovação de disponibilidade de recursos para a realização da importação, aperfeiçoando-se a hipótese do §2º do art.23 do Decreto-lei n. 1455/76, devendo ser negado provimento aos recursos voluntários da ENCOMEX e da MEP.

[...]

O entendimento explicitado no acórdão recorrido não merece reparos. Conforme já julgado por esta 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-010.029, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, entende-se que *“A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei”*.

Com isso, nega-se provimento ao recurso especial com relação aos itens 1 e 2.

De outro lado, com relação à divergência **“da inaplicabilidade do art. 135 do CTN”**, na decisão recorrida entendeu a maioria do Colegiado que ficou caracterizada a fica caracterizada a responsabilidade tributária do Sr. Ricardo, sócio da MEP, estabelecida pelos incisos III do artigo 135, do CTN, *in verbis*:

[...]

Da análise dessas disposições, verifica-se, portanto, que os contornos específicos da responsabilidade tributária conferida nesses autos limita-se, específica e exclusivamente, à aplicação das disposições do art. 135, incisos II e III do CTN, sendo certo, e completamente indubitável, que a aplicação daquelas disposições, no presente caso, decorrem da verificação de que, na qualidade de “administrador” da empresa autuada, o sr. RICARDO HENRIQUE MARQUES DOS SANTOS, o Sr. ERIC MONEDA KAFER, sócio da Encomex, tinha, portanto, inteiro e integral conhecimento das operações realizadas objeto destes autos, devendo, assim, responder pelas infrações apontadas, bem como SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO,

esta última, há efetivamente provas que trabalhava para a ENCOMEX, incluindo procuração para movimentar a conta bancária da empresa junto ao Banco do Brasil.

A par de todas as discussões, verifica-se que, indubitavelmente, um dos temas mais urdidos tem sido a verificação do campo possível de aplicação das disposições do mencionado do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, art.135, incisos II e III do CTN, que, com o aqui já apontados, prevêem a possibilidade de responsabilização pessoal aos “diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica”.

A grande questão sempre presente nos debates, de fato, é a configuração da hipótese específica que autoriza a sua aplicação, uma vez que, tratando-se, como de fato o é, de norma de caráter excepcional (responsabilidade tributária de terceiros), a sua utilização somente se mostra possível quando presentes, então, todas as respectivas circunstâncias autorizativas expressamente previstas no dispositivo em análise.

[...]

Pelo que aqui se verifica, o julgamento paradigma fundamental editado pelo STJ a respeito aos específicos contornos da aplicação das disposições do art.135, incisos II e III do CTN, e, no caso, a responsabilização tributária do sócio, é clarividente no sentido que não se mostra suficiente a simples demonstração ou identificação da ocorrência do inadimplemento do montante devido. É fundamental que, em cada caso, reste devida e especificamente comprovada a atuação com excesso de poder e/ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, sem a qual, definitivamente, não se pode admitir a responsabilização do referido dirigentes.

No presente caso, conforme comentado, as pessoas envolvidas são responsáveis operacionais da atividade da empresa, tendo, assim, completo conhecimento a respeito de todas as operações de importação realizadas.

A par do esforço empreendido pelo Fisco, entendo que, no caso, restou devidamente comprovada a hipóteses mencionada no caput do mencionado Art. 135 do CTN, para que, então, fique evidenciado a viabilidade da aplicação da referida responsabilização.

Ocorre que, como aqui temos demonstrado, na linha do entendimento pacífico da jurisprudência do STJ (inclusive, nos termos do Art. 543-C do CPC, cuja aplicação se mostra obrigatória neste CARF a teor das disposições do Art. 62-A do RICARF), para que se mostre possível a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, faz-se necessária a específica análise de sua conduta e, no caso, a perfeita adequação às hipóteses legais apontadas, sendo certo, que essa responsabilização nunca pode decorrer da simples verificação da ocorrência do inadimplemento das parcelas devidas.

No caso dos autos, verifica-se a devida configuração das hipóteses autorizativas da referida previsão legal da responsabilidade pessoal do dirigente da pessoa jurídica, contida nas disposições do art. 135, incisos II e III do CTN, sendo, portanto, completamente devida, assim, a sua imputação, nos termos e fundamentos devidamente apresentados, uma vez que foram reunidos nos autos elementos capazes de aferir, nos termos do art.135 do Código Tributário Nacional, que os integrantes dos quadros societários das empresas à época da ocorrência dos fatos agiram com infração de legislação (Srs Ricardo e Eric), bem como a empresa Encomex e a Sra SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO.

[...]

Além disso, a possibilidade de aplicação do art. 135 do CTN foi pacificada pelo STJ em sede de recursos repetitivos, conforme ementa do julgado abaixo:

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 (grifo nosso).

(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.).

Nessa mesma linha, o acórdão dessa Turma de nº 9303-009.285, de relatoria do Nobre Presidente Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/09/2009, 06/10/2009, 13/11/2009, 26/01/2010, 04/05/2010, 10/08/2010, 06/09/2010, 18/10/2010, 03/01/2011, 14/01/2011, 14/02/2011, 17/02/2011, 25/02/2011, 04/04/2011, 14/04/2011, 27/04/2011, 06/05/2011, 07/07/2011, 05/08/2011, 02/09/2011, 13/09/2011, 20/09/2011, 18/10/2011, 17/11/2011

INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. PARTICIPAÇÃO NOS ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. IMPUTAÇÃO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSOS REPETITIVOS.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Também nessa matéria, não deve ser provido o recurso especial do Contribuinte.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello