



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

Processo nº 12466.000863/2009-35
Recurso nº 884.741 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3102-01.239 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2011
Matéria MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrentes VIAMAX COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA E NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

NULIDADE POR VÍCIO DO MPF. AUSÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento.

HIERARQUIA ENTRE MEIOS DE PROVA. AUSÊNCIA

A análise das provas, nos termos do direito processual pátrio, segue o método do livre convencimento motivado, não estabelecendo hierarquia entre os meios de prova, admitindo, por conseguinte, que o julgador forme sua convicção a partir da soma de indícios, principalmente quando, por meio de tais indícios, conclui-se que o fato probando é alvo de simulação.

Outrossim, diante de robusto quadro indiciário, capaz de afastar dúvidas acerca da matéria fática, não há espaço para aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

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

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

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

A imposição de penalidade prevista em lei e cuja constitucionalidade não foi alvo de questionamento perante o Poder Judiciário não pode ser afastada em face da aplicação de princípios abstratamente citados na Lei nº 9.784, de 1999, só aplicável ao processo administrativo fiscal de maneira subsidiária.

Pelo mesmo motivo, não se pode mitigar a incidência da lei vigente em face de suposta violação de princípios constitucionais. Tal medida demandaria exame da constitucionalidade, procedimento vedado a este Colegiado, segundo o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recurso de Ofício Provido em Parte e Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a fração do lançamento fundada nas declarações de importação nº 04/0253545-8, 04/0804956-6, 04/0908200-1 e negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes, que dava parcial provimento aos recursos voluntário e de ofício para reduzir a multa a 10% do valor aduaneiro, além dos conselheiros Nanci Gama e Álvaro Almeida Filho, que negavam provimento ao recurso de ofício, davam provimento integral ao recurso voluntário e, em segunda manifestação, suscitavam a aplicação da multa de 10% do valor aduaneiro. Fez sustentação oral o advogado Henry Gonçalves Lummertz. A Conselheira Nanci Gama fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Mara Cristina Sifuentes, Álvaro Almeida Filho, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício apresentados em face do Acórdão 07-18.210, da 2ª Tuma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis.

Conforme consignado na Descrição dos Fatos às fls. 03 a 60, os despachos de importação relacionados às fls. 03 a 11 encontrar-se-iam maculados de simulação, em razão de que foram formulados pela pessoa jurídica Viamax Comercio, Importação e Exportação Ltda.

(Viamax), em seu próprio nome, mediante a apresentação de faturas comerciais que externariam a aquisição desta importadora a pessoas jurídicas ligadas a empresas do grupo Nokia sediadas na Alemanha, Finlândia, República da Coreia, República da Hungria, República Popular da China, Austria e EUA, mas que, de fato, representariam aquisições da pessoa jurídica Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.(Nokia), apontada como responsável solidária pelo crédito tributário alvo do presente litígio. Tratar-se-ia de uma operação realizada por conta e ordem de terceiros, mas que fora declarada como realizada por conta própria.

Aduz-se, ainda, falsidade ideológica dos documentos apresentados para instrução do despacho.

Sustenta-se, nessa linha, que, restando caracterizadas duas infrações punidas com o perdimento da mercadoria, no caso a ocultação do real adquirente e responsável pela operação e a apresentação de documento falso para instrução do despacho, e face à impossibilidade de se promover a apreensão das mercadorias, lavrou-se o auto de infração alvo do presente processo para cobrança da multa substitutiva da pena de perdimento.

Ainda segundo consta do relatório fiscal, tais infrações foram demonstradas a partir do cotejamento entre documentos apresentados para despacho pela pessoa jurídica Viamax, especialmente os conhecimentos de transporte e faturas comerciais, e os documentos que deram apoio à escrituração da pessoa jurídica Nokia, além de outros, intitulados “*delivery notes*” e das respostas prestadas às intimações formuladas no curso da ação fiscal.

Registra, finalmente, a autoridade autuante que a motivação para a simulação seria, por parte da Viamax, a obtenção indevida de benefícios do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (Fundap) e, por parte da Nokia, o afastamento da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) quando da comercialização da mercadorias, além de imposição de prejuízo ao controles próprios da legislação do IRPJ, inerentes às operações de compra e de venda com pessoa jurídica vinculada estabelecida no exterior (preços de transferência).

Quanto ao prejuízo ao pagamento do IPI, relata o autuante que, após a intimação para apresentação de esclarecimentos acerca da forma de apuração do imposto, declarou a Nokia que não se creditara no momento da aquisição nem registrara o débito no momento da venda, e que, para a regularização completa do processo, emitira notas fiscais complementares, em Janeiro de 2007, promovendo o recolhimento do imposto. Não teriam sido apresentados documentos que comprovassem tal regularização

Devidamente científicas, compareceram a autuada e a apontada como solidária ao processo para impugnar o lançamento nos termos expostos separadamente a seguir:

1- Pessoa Jurídica Viamax

1.1- Nulidade do procedimento em face de vício do Mandado de Procedimento Fiscal

Segundo aduz, não foi observado o rito fixado na Portaria RFB n.º 11.371, de 2007, que determinou o encerramento de todos os procedimentos fiscais pendentes até 31/12/2007, mediante a competente ciência do sujeito passivo.

Alega, nessa esteira, que o MPF de diligência fora emitido em 19/03/2007, mas somente se aperfeiçoara em 22/10/2008, restando demonstrado, conseqüentemente, o descumprimento do prazo fixado para sua extinção.

Expõe ainda sua convicção acerca do papel do MPF, como elemento que formaliza e valida a ação fiscal.

1.2. Decadência

Na medida em que o auto de infração alvo do presente processo somente se aperfeiçoara em 02/04/2009, opera-se a decadência do direito de promover o lançamento que tivesse como objeto as operações realizadas antes de 02/04/2004. Transcreve o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional e ementa de julgados proferidos pelo extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

1.3. Ilegitimidade passiva

Após trazer considerações acerca da função do lançamento e transcrever citação doutrinária sobre o tema, argui que a penalidade aplicada à Viamax estaria fundada em presunções carregadas de subjetividade e que sob o mesmo manto do “provável” deveriam ser analisados seus argumentos, em estrita obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Sustenta, ademais, que ação fiscal não poderia basear-se em premissas sem demonstrar o caminho percorrido para tanto.

Aduz, ainda, que a característica essencial da importação seria a transferência de titularidade. Se, conforme alegado, não importara ou não adquirira, não poderia ser eleito sujeito passivo, nem alvo da aplicação da pena de perdimento.

Ataca a aplicação do critério econômico de interpretação, alegadamente o fundamento para a imposição da exigência fiscal.

Sustenta, por outro lado, que o Fisco a desqualificara como importadora, acusando-a de simular operações, mas não aponta qual teria sido sua motivação ou economia fiscal alcançada.

Reforça, em outro item da impugnação, que o alegado ganho inerente ao Fundap seria auferido independentemente da operação se realizar na modalidade “por conta e ordem” ou “por conta própria”.

1.4. Legalidade das operações

Argumenta que os princípios da liberdade fiscal e da capacidade contributiva estão alinhados ao princípio da dignidade humana e da liberdade.

Assim, em nome da liberdade fiscal, dever fundamental do Estado e direito fundamental do Contribuinte, caberia ao Estado aceitar a opção fiscal adotada pelo Contribuinte no limite da sua liberdade contributiva e negocial. Cita obras dos juristas José Casalta Nabais, Helenilson Cunha Pontes e Heleno Taveira Torres.

Cita, ademais, trecho do relatório fiscal que demonstraria o histórico regular e lícito da pessoa jurídica, beneficiária do Fundap e devidamente habilitada a atuar no comércio exterior. Sustenta, nessa linha, que o próprio Fisco comprovara a conformidade da sua atuação com as regras que regem sua atividade, não apontando nenhuma conduta ilegal, nessa e nem em qualquer outra operação.

1.5 - Ausência de caracterização da intenção deliberada de simular

Aduz que, se houvesse intenção de ocultar a pessoa jurídica Nokia, apontada como responsável solidária, não teria apresentado documentos que, de alguma forma, a identificariam.

Argumenta que todas as declarações de importação alvo de autuação foram registradas em 2004, época em que as operações seriam usualmente registradas na modalidade “em conta própria” e que a modalidade “por conta e ordem” estaria apenas “engatinhando”, já que teria sido instituída no ano de 2001 e somente regulamentada no ano de 2002, época em que as interpretações acerca da escolha da modalidade de operação ainda seria alvo de divergências por parte da própria Administração Pública.

Para comprovar tal divergência, afirma que Declaração de Importação registrada em 27/07/2004, onde foram apresentados documentos com as características que deram ensejo à autuação, foi parametrizada para o canal vermelho de conferência, objeto de verificação física e documental, retificada, e, finalmente, desembaraçada sem que fosse apontada inconsistência acerca da modalidade de importação.

Contesta, nessa linha, a alegada clareza da legislação e afirma a ausência de propósito para a prática de irregularidade que colocaria seu empreendimento em risco.

Em face desses argumentos, invoca a aplicação do princípio da presunção de inocência, gizado no art. 5º, LVII, da Constituição Federal. Transcreve citação do jurista Roque Carazza acerca do princípio invocado.

1.6 Inexistência de Falsidade Ideológica

Afirma que a imputação de falsidade seria desprovida de fundamento, pois a fatura seria autêntica e idônea, na medida em que tal falsidade seria oriunda de presunção de simulação que não restara comprovada, afastando-se, como consequência, o alegado Dano ao Erário.

Ademais, se tal conduta restasse comprovada, a penalidade não poderia recair sobre a Viamax, responsável exclusivamente pela apresentação dos documentos à autoridade aduaneira. Não sendo responsável pela emissão dos documentos, não poderia responder pelas penalidades decorrentes da sua falsificação.

1.7 Ausência de Dano ao Erário.

Restando caracterizado que, no presente processo, demonstrou-se exclusivamente discordância acerca da qualificação da modalidade de operação, desprovida de elementos que comprovassem o dolo, afastada estaria a conduta típica exposta no inciso V do art. 23 do Decreto Lei nº 1.455, de 1976.

Após transcrever o dispositivo, afirma que a conduta ali tipificada só se aperfeiçoa na hipótese de fraude ou simulação e que a única possibilidade de se presumir uma dessas figuras seria a não comprovação da origem dos recursos empregados.

Ademais, para que se caracterizasse a fraude seria imperioso que se revelasse o dano ou ânimo de subtrair tributos. Afirma que todos os tributos foram pagos, não há irregularidade documental e as mercadorias estão de acordo com o que foi declarado.

Argumenta que a manutenção da autuação, no seu sentir absurda, a condenaria a incertezas e ao término de suas atividades.

2. Pessoa Jurídica Nokia

2.1 Inobservância do Prazo para Revisão Aduaneira

Após transcrever a atual redação do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966 e do art. 570 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4543, de 2002, afirma que não foi observado o prazo de 5 anos, contados do registro da DI, para a realização da revisão aduaneira. Cita precedentes do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Assim, dado que a revisão das declarações registradas até 02/04/2004 só foi concluída em data posterior ao limite legal, caberia afastar a fração do lançamento fundada em tais declarações.

2.2 Violação ao Princípio da Verdade Material

Afirma que o lançamento litigioso se baseara em presunções, suposições e ilações, em violação ao princípio da verdade material. Faz considerações acerca do alcance desse princípio, traz citações doutrinárias sobre o tema e cita jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes.

Argumenta que, se restara imputada à impugnante e à pessoa jurídica Viamax a prática de fraude, caberia fazer prova do dolo, elemento essencial à sua caracterização. Transcreve o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964 e cita jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Questiona a imputação de penalidade em face do art. 136 do Código Tributário Nacional, na medida em que a conduta apenada exige o dolo para sua prática, o que atrairia a aplicação do art. 137 do mesmo código, que trata da responsabilidade pessoal.

Afirma, nessa linha, que a ausência de participação da pessoa jurídica Viamax na transação comercial não foi alvo de comprovação.

Defende que, em relação a algumas das declarações de importação, como se verificaria com as de nº 04/0523545-8 (fls. 1038-1041), 04/0804956-6 (fls. 1763-1765) e 04/0673554-3 (fls. 1372-1374), não teriam sido trazidos ao processo elementos diversos dos extratos e das notas fiscais de compra, sem que tenha sido apontado qualquer elemento que possa ser tomado como falso.

Registra que, em outros casos, onde são identificadas declarações instruídas com faturas comerciais em que a Nokia seria citada, a exemplo das DI n.ºs 04/0279100-7 (fls.

575/577), 04/0413540-9 (fls. 856/858), 04/0413600-6 (fls. 941/943), 04/0460216-3 (fls. 951/953) e 04/0734145-0 (fls. 1538/1541), não haveriam elementos para atribuir-lhe a condição de adquirente das mercadorias importadas.

Aduz reiteradamente que não haveria elementos para considerar que a Viamax, que poderia perfeitamente adquirir produtos da marca Nokia e comercializá-los, não seria a responsável pela aquisição das mercadorias, especialmente quando existente no mercado interno empresa do próprio grupo NOKIA que poderia adquirir essas mercadorias, assim como diversas companhias telefônicas que as vendem.

Contesta a imputação de falsidade material de faturas fundada na diferença entre o formato dos documentos, destacando a ausência de norma que obrigue a adoção de um padrão único. Tratando-se de emitentes diferentes, sediadas em diferentes países, não haveria como arguir vício dos documentos baseado nesse critério. Ademais, caberia à fiscalização demonstrar qual seria o formato verdadeiro.

Conclui, assim, que, além de falho, o critério empregado seria parcial e conveniente para as acusações, pois sustentaria que o formato verdadeiro seria o que informa a participação da Nokia e o falso, o que não indicaria tal participação.

Contesta, ainda o poder probante do documento denominado “*delivery note*”, que não teria o poder de formalizar a operação de compra e venda entabulada nos termos da fatura comercial, verdadeiro documento apto a comprovar essa operação. Em caso de divergência entre os dois documentos, deveria prevalecer o segundo.

Por outro lado, ainda que tal documento ou a fatura comercial consigne a expressão “*sold to: Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.*”, ou qualquer outra análoga, caberia considerar a possibilidade de erro. A Nokia do Brasil não poderia figurar como adquirente das mercadorias na medida em que não foi a responsável pelos pagamentos efetuados a empresas no exterior. Pleiteia a realização de diligência junto ao Banco Central do Brasil no intuito de confirmar tal alegação.

Contesta a afirmação de que os conhecimentos de transporte seriam ideologicamente falsos na medida em que tais títulos não indicariam a pessoa jurídica Viamax como adquirente das mas como consignatária. Ademais, se admitisse que as importações ocorreram na modalidade “por conta e ordem de terceiros”, não caberia imputar-lhes a condição de ideologicamente falsos, na medida em que esta exigência estaria expressamente fixada na IN SRF 225, de 2002.

Sustenta, por outro lado, que as faturas relativas às declarações de importação 04/0460218-0 (fls. 968/970) e 04/0908200-1 (fls. 1976/1978), foram expedidas por exportadoras que não fazem parte do grupo econômico Nokia, no caso as pessoas jurídicas FOXCONN e PHILLIPS, afastando, pelo menos com relação a essas duas operações, as acusações do Fisco.

Insurge-se contra a acusação de falsidade da fatura comercial que instruiu a DI n.º 04/0460218-0 (fls. 968/970) em face de eventuais erros de grafia. Tal acusação seria tão falaciosa quanto a de que a Viamax não poderia importar e comercializar no mercado interno produtos da marca Nokia.

Contesta, ainda, o argumento de que fizera uma opção questionável ao importar mercadorias por meio de recinto alfandegado no Espírito Santo, quando seu estabelecimento fabril estaria situado na Zona Franca de Manaus. Pondera, quanto a tal acusação, que as notas fiscais de saída emitidas pela Viamax evidenciam que os produtos não eram vendidos para o estabelecimento em Manaus, mas para o situado em Barueri-SP.

Por outro lado, tratando-se, na maioria dos casos, de produtos acabados, que não recebem os benefícios fiscais relativos à Zona Franca de Manaus, não haveria motivo para importá-los por meio de recinto próximo de seu estabelecimento fabril. A acusação de que teria procurado obter benefícios semelhantes àqueles assegurados pela Zona Franca de Manaus, sem no entanto, sujeitar-se à legislação que disciplina esse regime aduaneiro, seria mera ilação.

Ademais, o estabelecimento industrial da Nokia do Brasil se encontraria plenamente adequado à legislação que disciplina o regime da Zona Franca de Manaus.

Considera igualmente infundada a alegação de que pretenderia se furtar ao controle do preço de transferência: nos termos do § 5º do art. 2º da IN SRF n.º 243, de 2002, esse controle seria igualmente aplicado em aquisições no mercado interno de produtos importados por sua conta e ordem ou por meio de uma importação por encomenda.

Restando demonstrado, em face da soma desses argumentos, que o auto de infração litigioso valeu-se de indícios e presunções para imputar infrações, caberia aplicar o disposto no art. 112 do CTN, que trata da interpretação mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato.

Consequentemente, ausente a comprovação de que a Nokia seria a adquirente das mercadorias no exterior, não haveria que se falar em interposição fraudulenta ou utilização de documentos falsos no desembaraço aduaneiro de importação, não havendo, em consequência, como se pretender aplicar a pena de perdimento ou a multa substitutiva.

Defende, em outro giro, que a interposição fraudulenta de terceiros deixara de ser punida com a pena de perdimento, mas com a multa de 10% do valor da operação acobertada. Cita o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007, aplicável ao presente litígio em face da retroatividade benigna, prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Argumenta, ainda, que não haveria como aplicar, no presente processo, o parágrafo único do art. 116 do CTN, em face da ausência de regulamentação. Os artigos da Medida Provisória n.º 66 de 2002 que trataram do tem não foram alvo de conversão.

Finalmente, informa que a imputação relatada pelo autuante e consignada na Ficha nº 06/0030607-0 do Sistema Radar, no sentido de que a Nokia utilizaria fatura comercial confeccionada no Brasil teria sido afastada em julgamento administrativo promovido pela Delegacia de Julgamento e confirmado pelo Conselho de Contribuintes.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão julgador *a quo* pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

*DILIGÊNCIA. CONTRATOS DE CÂMBIO.
DESNECESSIDADE.*

Na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro tanto o importador quanto o adquirente podem figurar no contrato de câmbio, sem que isso a desnature, sendo portanto, irrelevante, para a caracterização, ou não, dessas operações a comprovação de quem figurou nos referidos contratos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimento de auditoria fiscal.

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 06/04/2004 a 09/12/2004 CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. TRADING. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Nos termos da legislação aduaneira, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

*IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO.
OCULTAÇÃO DO COMPRADOR. SIMULAÇÃO.*

A importação realizada por conta e ordem de terceiro pode ser comprovada pelo Fisco tanto pela demonstração de que a operação de comércio exterior não foi realizada com recursos do próprio importador quanto pela demonstração de que a fatura comercial ou qualquer outro documento, emitido pelo exportador, identifica outro adquirente que não aquele que figura na DI, a um só tempo, como importador e adquirente da mercadoria importada, cabendo ao impugnante apresentar prova em contrário.

*FALSIDADE DOCUMENTAL. FALTA DE CONTESTAÇÃO
ESPECÍFICA.*

A falta de esclarecimento ou de contestação específica acerca dos pressupostos adotados pelo Fisco para amparar a imputação, torna incontroversa, na espécie, a infração de falsidade documental.

FALSIDADE MATERIAL. FATURA.

A imputação de falsidade material da fatura comercial fundada em aspectos da grafia do documento impõe à fiscalização o encargo de juntar ao processo a pretensa fatura comercial verdadeira, de molde a se poder verificar se os elementos apontados pela fiscalização são, ou não, indicativos da aludida falsidade material.

DANO AO ERÁRIO. PROVA.

A infração caracterizadora do dano ao Erário deve ser demonstrada pelo Fisco com a juntada aos autos dos documentos hábeis à sua comprovação.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR. SIMULAÇÃO.

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

Período apuração: 14/01/2004 a 02/04/2004

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. DECADÊNCIA.

O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração.

Impugnação Procedente em Parte

Regularmente científicas, comparecem as pessoas jurídicas para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, repisar os pontos de inconformidade manejados por ocasião da instauração da fase litigiosa, acrescentando, com relação ao julgamento recorrido, o que se segue:

1- Pessoa jurídica Viamax;

1.1 - Quanto à nulidade do procedimento por vício do MPF:

Seria inaceitável o entendimento de que o MPF seria um mero ato de controle da fiscalização. Estar-se-ia diante de ato vinculado e, como tal, não se poderia admitir que normas a ele atreladas não seriam dotadas de poder de coerção, cujo descumprimento não viciaria o ato administrativo.

1.2 - Documentação apontada como ideológica ou materialmente falsa.

Esclarece que a alegada inconsistência entre as faturas comerciais e os conhecimentos de transporte, que consignaram como exportador a pessoa jurídica NOKIA MOBILE PHONES, quando deveria ter informado a pessoa jurídica NOKIA INC seria fruto de desatualização de dados cadastrais da transportadora.

Junta, na oportunidade, declaração da pessoa jurídica DHL Logistics ratificando tal informação. Cita jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes admitindo a juntada de prova na fase recursal.

1.3 Divergência na Administração acerca da qualificação da operação de comércio exterior.

A fim de demonstrar a procedência de seus argumentos acerca da controvérsia afeta à definição da modalidade de operação correta, ou seja, se a importação deveria ser declarada como “por conta própria” ou “por conta e ordem”, aduz que o próprio

relator admitira o equívoco quando da qualificação dos sujeitos passivos. Transcreve trecho do voto condutor.

1.4. Ausência de Dano ao Erário

Sustenta que o órgão de primeira instância não logrou êxito em demonstrar o dano perpetrado pela conduta atribuída ao sujeito passivo.

Argumenta que o perdimento só se justifica nas hipóteses em que a mercadoria se encontra em situação irregular ou que seu proprietário deixou de atender aos preceitos legais, hipóteses não verificadas no presente processo.

Cita jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da inaplicabilidade da pena de perdimento a mercadorias adquiridas de boa-fé.

1.5. Excesso de Exação - Desobediência dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade

Faz considerações acerca do princípio da proporcionalidade e sua aplicação como um limitador à discricionariedade administrativa. Sustenta que a aplicação da lei deve ser congruente com os fins por ela visados. Transcreve doutrina.

Aduz que, apesar da Lei nº 9.784, de 1999, fazer menção aos princípios da razoabilidade de proporcionalidade separadamente, na realidade, a proporcionalidade constituiria um dos aspectos da razoabilidade.

Sustenta, que essa proporcionalidade deve ser medida diante do caso concreto, fator que igualmente reduziria a liberdade para decisão.

Esclarece que o princípio da razoabilidade, sob a feição da proporcionalidade entre meios e fins, estaria contido implicitamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99, que impõe à Administração Pública, em seu inciso V, a adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público .

1.6 Retroatividade Benigna

Considerando que a penalidade prevista no art.33 da Lei nº 11.488/2007, posteriormente editado, é menos severa que a sanção originalmente imposta pela ocultação do real adquirente, se restasse caracterizada irregularidade apontada, a multa a ser aplicada seria a capitulada no dispositivo novel.

2- Pessoa Jurídica Nokia

2.1 Impossibilidade de se formalizar o lançamento sem a comprovação das irregularidades

Inicialmente, tece considerações acerca do ônus da prova e traz à colação excertos da obra de Alberto Xavier e de Leandro Paulsen e René Bergman Ávila e transcreve o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Reitera, em seguida, suas considerações relativas à aplicação do princípio da verdade material, além de sua convicção acerca da impossibilidade de se fundamentar a

exigência com base em presunções e ilações. Cita jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes.

Argumenta que a acusação de interposição fraudulenta de terceiros ou utilização de documento falso não pode ser formulada em razão do conjunto de operações. Tal infração diz respeito a cada importação. Na mesma linha, os meios de prova deveriam ser apresentados e avaliados em relação a cada uma dessas operações.

Assim, ainda que se admitisse a utilização de prova indiciária, tal quadro estaria adstrito às importações em relação às quais a Fiscalização produzira algum elemento material. Em relação às demais, só existiriam suspeitas ou presunções, insuficientes para embasar o lançamento.

2.2 - Elementos que deveriam ter sido provados

Entende a recorrente que, para a caracterização das infrações indicadas, interposição fraudulenta e uso de documento falso caberia trazer ao processo elementos que dessem respaldo a tal acusação.

Aduz, nessa esteira, que as conclusões do Fisco partiriam da premissa de que a Recorrente deveria ter sido indicada nas declarações de importação como adquirente das mercadorias importadas no exterior. Apenas em tal hipótese restaria caracterizada a interposição fraudulenta de terceiro e, consequentemente, tornar-se-iam as declarações ideologicamente falsas. Transcreve o art. 23, V do DL nº 1.455, de 1976.

Como consequência, para a caracterização da infração, não seria suficiente demonstrar que a recorrente participou da operação. Seria necessário comprovar que, à época dos despachos esta participação deveria ser consignada nas declarações.

Ocorre que, à época dos despachos, ainda não haveria preceito que determinasse a identificação do encomendante. Essa indicação só se tornou obrigatória quando do início da vigência da IN 634, de 24 de março de 2006, ou pelo menos do art. 13 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006.

Traça as características da importação por encomenda e as justificativas para sua criação e, em seguida, expõe sua convicção no sentido de que, segundo o autuante, as operações realizadas por conta do importador, mas por ordem do adquirente se enquadrariam no conceito de “por encomenda”.

Assim, ainda que se admitisse que as operações objeto do presente processo se realizaram nessa modalidade, não haveria como impor penalidades à recorrente pela omissão de sua indicação nas declarações, a menos que restasse demonstrado que as operações enquadrariam na modalidade “por conta e ordem de terceiro”.

Para tanto, deveria provar que a operação, além de se realizar “por ordem”, teria igualmente se realizado “por conta” do importador. Sustenta, nessa linha, que a característica fundamental que demarca a operação como “por conta e ordem de terceiros” seria a origem dos recursos empregados. Cita o art. 1º da IN 225, de 2002.

Em face de todos esses argumentos, sem a comprovação de que a Viamax não disporia de recursos próprios para fazer face às operações, cairiam por terra os fundamentos da exigência.

Posteriormente, após reiterar os argumentos acerca da não caracterização do dolo, passa à exposição pormenorizada dos elementos que, no seu sentir, demonstrariam os equívocos do julgamento alvo de recurso.

Após expor que, para efeito do julgamento da lide, seria incontroverso que fechamento do contrato de câmbio teria sido efetuado pela pessoa jurídica Viamax, que também arcara com o pagamento das despesas relativas à importação, reitera seus argumentos acerca da fragilidade dos elementos de prova carreados.

Afirma que adquirente é aquele que promove o pagamento e contesta a conclusão de que as faturas informariam quem seria o adquirente da mercadoria, aduzindo que tais documentos identificariam exclusivamente o comprador, enquanto participe da operação de compra e venda internacional, não contendo, nessa senda, informação acerca da origem dos recursos aplicados na operação.

Ausente tal indicação, não haveria como excluir a possibilidade de erro nesse documento. O acórdão recorrido reconheceria que a indicação da pessoa jurídica na fatura não seria a prova cabal da condição de adquirente.

Enumera as operações em que a fatura comercial indica a pessoa jurídica Viamax como adquirente, mas que a exigência foi mantida com base nas informações colhidas nas *export notes* e, mais uma vez, argumenta que, na discrepância entre os documentos, prevaleceria a fatura, a rigor o único apto a comprovar as características da operação.

Aponta contradição no raciocínio, sustentando que, nas hipóteses em que a recorrente figurou na fatura, este documento seria suficiente para comprovar que esta seria a verdadeira adquirente e, quando não constou, atribui-se valor probante ao “*export note*”.

Defende que a circunstância da nota de compra identificar a Nokia como compradora (*customer*) das mercadorias e a fatura comercial não identificar a Viamax como adquirente, mas exclusivamente como importadora, não possuem a relevância assumida pelo acórdão recorrido.

No seu sentir, a circunstância de a Viamax ser indicada como “*importer*” e não como “*customer*” não indica que tal pessoa jurídica não seja a adquirente da mercadoria. Tal indicação decorreria do formato da fatura comercial utilizada pelo exportador, Nokia GmbH, que emitiu as faturas que instruíram as declarações listadas. As operações da *Nokia OYJ*, da *Nokia TMC LTD*, da *Beijing Nokia Mobile Telecommunication Ltd.*, da *Dongguan Nokia Mobile Phones Co Ltd.*, da *Philips* e da *Foxconn* identificam o destinatário da mercadoria. importada como, “*importer*”, enquanto outros exportadores o identificam como “*customer*”.

Registra que a expressão “*customer*” não poderia ser traduzida como “adquirente”, mas como “cliente”. Assim, se for empregado o significado literal, chegar-se-ia à conclusão de que nenhum dos documentos constaria a informação de que a Nokia seria a adquirente das mercadorias. Aduz que o acórdão recorrido teria mais uma vez empregado “dois pesos e duas medidas” para valoração da prova, pois traduzira a expressão “*customer*” como

adquirente, mesmo quando esse não seria o seu significado literal, mas se negou a empregar esse critério para a tradição da expressão “*importer*”, emprestando-lhe uma tradução literal e afirmando que se trataria de “importador”.

Não haveria, portanto, para tratar de maneira diversa as faturas comerciais em que é indicada a Viamax apenas porque ela teria sido indicada como “*importer*” e não como “*customer*”.

Em seguida, após transcrever trecho do relatório fiscal, aponta equívoco por parte do acórdão recorrido ao afirmar que o perdimento não estaria fundado na falha na qualificação da Viamax nos conhecimentos de transporte.

Da mesma forma, contesta a conclusão do aresto recorrido no sentido de que a acusação de falsidade das faturas não estaria escorada na diferença de formato.

Aduz, com relação a este ponto, que um dos elementos em que o autuante se fundou para a lavratura teria sido, sim, tal diferença de formato. Transcreve trecho que encerraria tal informação.

Reafirma os argumentos acerca da validade dos conhecimentos, transcrevendo trecho da instrução normativa que disciplina a importação por conta e ordem e reforça a fragilidade da acusação de falsidade com base nas características extrínsecas das faturas.

Esclarece que “*Nokia Mobile Phones Inc.*” seria a antiga denominação da empresa “*Nokia Inc.*”, conforme documentos que anexou aos autos, justificando a divergência entre as faturas comerciais e os conhecimentos de transporte, afastando, ademais, a alegação de que as pessoas jurídicas seriam empresas diferentes. Tratam-se de denominações diferentes da mesma empresa.

Consigna, assim, que as alegadas divergências, insuficientes para que se considere o documento falsificado, seriam fruto de erro de preenchimento.

Aduz equívoco do acórdão recorrido em considerar que a alegação de falsidade da declaração de importação nº 04/0673554-3 tornara-se incontroversa, em face da ausência de esclarecimento ou contestação específica. Transcreve trechos da impugnação onde acusa a ausência de provas da alegada falsidade e indica que tal declaração se enquadra nessa hipótese.

Reitera que os documentos acostados (nota fiscal de saída, *packing list* e conhecimento de transporte) indicam a Viamax como adquirente da mercadoria.

Aponta que o documento acostado a tal declaração (fls. 1376) não corresponderia a uma *invoice*, mas a um *packing list*, fato que se comprovaria por meio de comparação com faturas acostadas às fls. 1287 e 1386, por exemplo. Assim, não haveria elementos para afirmar que a operação ocorrera por conta e ordem de terceiros. Para tanto, seria necessário acostar uma fatura comercial ou a nota de entrega.

Também não haveria como afirmar a falsidade dos documentos necessários ao desembaraço, hipótese em que, segundo restaria consignado no acórdão recorrido, deveriam ser apresentados, além dos documentos indicados, o conhecimento de transporte.

Arremata arguindo que, na linha desenvolvida pelo acórdão recorrido, o lançamento deveria ser igualmente considerado como prejudicado por falta de provas.

Após reiterar que a acusação da não participação da pessoa jurídica Viamax estaria desprovida de provas, aponta suposta divergência entre as planilhas de fls. 42, onde são listadas 57 declarações alegadamente instruídas com documentos falsos, e o total de declarações consideradas maculadas, 270. Se somente 57 estariam escoradas em meios de prova, não haveria qualquer indício em relação às demais. Reitera a sua convicção acerca do poder probante das faturas comerciais.

2.3- Ausência de Prova do Dolo

Sustenta que o acórdão recorrido não lograra demonstrar que haveria nos autos prova de que a Viamax e a Recorrente agiram dolosamente, preferindo sustentar que tal prova não seria necessária.

Contesta tal conclusão arguindo que, como restara demonstrado à saciedade, a prova do dolo específico seria essencial, para que o auto de infração pudesse prevalecer.

Contesta igualmente a afirmação consignada no acórdão recorrido no sentido de que a comprovação da ocultação somente possível em sede de procedimento de revisão aduaneira, o que justificaria o desembaraço de diversas declarações de importação parametrizadas para os canais vermelho e amarelo sem que a correta identificação das partes fosse questionada.

Segundo aduz, se o Acórdão recorrido fixou o entendimento no sentido de que o exame das faturas e dos AWB seria suficiente para a prova do ilícito e tais documentos instruem a declaração de importação. Consequentemente, tais infrações poderiam ser sido identificadas no curso do despacho de importação.

Assim, afirma, mais uma vez, que, em face de tais desembaraços, poderia assumir o entendimento de que não estaria cometendo alguma irregularidade.

2.4 Retroatividade Benigna

Após reiterar as alegações acerca da aplicação retroativa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, traz à colação entendimento assentado em julgados da DRJ São Paulo II, no sentido de que o dispositivo novel teria como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, aquele que cede o nome, em face da aplicação do princípio que veda o *bis in idem*. Indica o número dos acórdãos e a data em que foram prolatados.

Argui, ademais, que a aplicação do § 3º do art. 727 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 2009, expressamente citado pelo acórdão recorrido, estaria restrita às hipóteses em que multa de 10% seria aplicada em conjunto com o perdimento. Ou seja, quando se configurassem infrações distintas ou sujeitos passivos distintos.

No presente processo, segundo aduz, as penalidades seriam aplicadas ao mesmo sujeito passivo e em razão da mesma infração.

Foi apresentado recurso de ofício relativo ao montante exonerado em razão do reconhecimento da decadência relativamente às declarações de importação registradas em data anterior a 5 anos, contados da data da formalização da exigência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

Em nome da clareza, analiso separadamente cada um dos pontos sobre os quais se formou o presente litígio.

1- Preliminarmente - Vício do Mandado de Procedimento Fiscal.

Sustenta o sujeito passivo a nulidade do auto de infração em razão de vício do MPF que o teria dado suporte. Segundo aduz, a norma disciplinadora da sua expedição determinaria seu encerramento e conversão até determinada data. Descumprida tal determinação, restara viciada a exigência fundada no referido mandado.

Peço vênia para não acatar tal pedido.

Como é cediço, o art.59 do Decreto nº 70.235, de 1972 é suficientemente claro quando enumera as hipóteses de nulidade do procedimento: cerceamento do direito de defesa e incompetência do agente, hipóteses que não guardam relação com suposta falha na emissão do MPF.

Inegável, ademais, que o dever de promover o lançamento de ofício encontra-se gizado no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional¹ e o seu descumprimento caracterizaria violação, sujeita a responsabilização do agente legalmente competente, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 6º, I, “a”², da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

Nesse ponto, penso que a remansosa jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes andou bem quando firmou norte jurisprudencial semelhante ao adotado.

Confira-se:

Acórdão 104-23228, da 4ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 29/05/2008

¹ Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

² Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados: (Vide Medida Provisória nº 258, de 2005)

I - em caráter privativo: (Vide Medida Provisória nº 258, de 2005)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário; (Vide Medida Provisória nº 258, de 2005)

“MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. Ademais, o suposto vício estaria em processo estranho aos presentes autos.

Acórdão 105-16427, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 26/04/2007:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Acórdão 105-16209, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 07/12/2006:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Acórdão 101-95760 da 1ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 21/09/2006:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

Acórdão 105-15854, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 26/07/2006:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária

conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não há o que se falar em nulidade do lançamento, quando obedecidos os pressupostos contidos no Decreto nº 70.235/72.

Afasto, conseqüentemente, a preliminar de nulidade fundada na alegação de vício do Mandado de Procedimento Fiscal.

2- Mérito

2.1 - Prejudicial de Decadência

Decidiu o órgão julgador de primeira instância que a fração do lançamento fundada nas declarações registradas até 02/04/2004 deveria ser afastada, em face da decadência.

Considerou-se, assim, que as infrações litigiosas se aperfeiçoaram na data do registro da DI, quando se iniciaria a contagem do prazo decadencial de cinco anos.

Tomou-se como referência, para tanto, a combinação dos comandos fixados nos artigos 138 e 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, assim redigidos:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Assim, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 02/04/2009, a possibilidade de se impor multa sobre as operações registradas entre 14/01/2004 e 02/04/2004 encontrar-se-ia fulminada.

Em que pese a aparente inconstitucionalidade formal do dispositivo, que avança sobre matéria afeta à lei complementar, como se manifestou o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 8, não há como negar a higidez do acórdão submetido a reexame.

Aliás, o chefe do Poder Executivo, em pelo menos duas oportunidades, reforçou a aplicabilidade do dispositivo, na medida em que o fez reproduzir no art. 669 do

Regulamento Aduaneiro de 2002, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002³, e no art. 753 do Regulamento Aduaneiro de 2009⁴, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.

Tratando-se de ato, vigente e com status de lei, ou de decreto presidencial que não foram alvo de medida judicial tendente a questionar sua constitucionalidade, em observância ao art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, não há como deixar de aplicá-la.

Consequentemente, nego provimento ao recurso de ofício quanto a esta fração do lançamento.

A fração do lançamento afastada por motivo diverso, relativa às declarações de importação nº 04/0460218-0 (fls. 967 a 975), 04/0253545-8 (fls. 1038/1041), 04/0804956-6 (fls. 1763/1765) e 04/0908200-1 (fls. 1976/1978), igualmente alvo de recurso de ofício, será analisada adiante, em conjunto com os argumentos atrelados ao recurso voluntário.

2.2 - Ilegitimidade Passiva

Não vejo como afastar, de plano, a responsabilidade das pessoas jurídicas indicadas como solidárias, e o principal elemento que leva a tal convicção é a natureza da acusação imputada.

De fato, no presente processo, não se discute hipótese de responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos, prevista no art. 124, I do CTN, cognominada “solidariedade de fato”, assim definida por Marcos Vinicius Neder⁶:

No inc. I do art. 124, do CTN, foram definidos como devedores solidários aqueles que tenham interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Assim, o antecedente da norma individual e concreta de responsabilidade descreve um fato não tributário - interesse comum, cuja efeito jurídico será a inclusão de terceiro interessado no pólo passivo da obrigação principal de forma solidária aos demais devedores, sem necessidade de outra previsão legal.

Aqui, discute-se a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Ou seja, obrigação tributária consubstanciada nos autos decorre da “conversão” instituída no § 3º do art. 113⁷ do mesmo CTN.

Assim, todo debate acerca da apuração da responsabilidade não se situa no plano da avaliação do interesse comum ou da condição de contribuinte dos impostos, mas exclusivamente na investigação da co-autoria.

³ Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 139).

⁴ Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 139).

⁵ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁶ *Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca do seu Conceito, in Responsabilidade Tributária.* Coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder. São Paulo. Dialética, 2007, p. 36.

⁷ § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No intuito de melhor explicitar meu ponto de vista, recorro mais uma vez à Doutrina, no caso, de Luciano Amaro⁸ (original não destacado):

“Com certeza, ninguém duvidará de que o contribuinte seja pessoa que recolhe tributo, mas é inconcebível a idéia de contribuinte referida a alguém não na condição de pagador de tributos, mas na de pagador de multas pecuniárias [...]Aproveitando a linguagem do Código, se alguém que tem ‘relação pessoal e direta’ com o fato gerador é contribuinte, quem tem a ‘relação pessoal e direta’ com uma infração é infrator, nunca contribuinte”

(...)

Fica evidente que as categorias de ‘contribuinte’ e de ‘responsável’ foram estruturadas a partir do fato gerador do tributo (e não ‘fato gerador da penalidade pecuniária’, qualificação que o Código acaba, pelo menos implicitamente, dando à infração tributária)

(...)

A questão do vínculo entre o infrator (agente) e a infração (ação ou omissão) não se põe em termos de ‘relação pessoal e direta’ ou relação oblíqua com o ‘fato gerador’. O problema é de autoria, tout court. É infrator (agente) quem tenha o dever legal de adotar certa conduta (comissiva ou omissiva) e descumpra esse dever, sujeitando-se, por via de consequência, à sanção que a lei comine.

[...]Responsável, no que tange à responsabilidade por infrações, é a pessoa (não necessariamente o contribuinte de algum tributo) que, por ter praticado uma infração, deve responder por ela, vale dizer, deve submeter-se às consequências legais do seu ato ilícito.

Nesse contexto, a análise da solidariedade deve levar em consideração o comando do art. 603, I do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que reproduz o art. 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966. Diz o dispositivo (original não destacado):

Art. 603. Respondem pela infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 95):

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

Dito isto, cabe analisar a conduta imputada às partes e de que forma estas concorreram para a prática das infrações apontadas pelo Fisco.

A principal acusação, encontra-se capitulada no art. 23, V do Decreto nº 1.455, de 1976, incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida pela Lei nº 10637, de 2002. Veja-se o que diz o dispositivo:

⁸ Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: 2010. Saraiva, 16ª ed. p.332

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;

Analisando a peça fiscal, chega-se à conclusão de que restou claramente exposto o papel de cada uma das pessoa jurídicas na conduta: a Viamax se apresentara como importador ostensivo e se atribuíra falsamente a condição de adquirente da mercadoria, enquanto a Nokia, embora tenha adquirido as mercadorias no exterior, permanecera oculta, pela interposição de um terceiro entre tal pessoa jurídica e o exportador.

Resta evidente, a meu ver, que sem a atuação coordenada dessas duas pessoas jurídicas não haveria como perpetrar a conduta tipificada.

Com efeito, se a lei pune a interposição de pessoas, evidentemente, todos que colaboraram na perpetração dessa conduta devem responder conjuntamente pela penalidade que lhe é imputada: tanto quem ocultou quanto quem foi ocultado.

Igualmente descabida, a meu ver, é a pretensão de anular o lançamento em razão da qualificação atribuída às pessoas jurídicas Viamax e Nokia (a primeira como importadora e a segunda como responsável solidária).

Impende recordar que a acusação formalizada pelo Fisco é a de que se verificou, na espécie, operações por conta e ordem sem que fossem cumpridas as obrigações inerentes a tal modalidade.

Assim, a imposição da responsabilidade solidária ao adquirente estaria alinhada com o parágrafo único, III, do art. 32 do Decreto-lei 37, de 1966, conforme a redação que lhe foi fornecida pelo art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que diz:

"Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."

Ora, se o Fisco entendeu que a Viamax atuou como importadora e a Nokia como adquirente, ainda que oculta, nada mais coerente do que atribuir-lhes a qualificação fixada no auto de infração.

Finalmente, entendo igualmente descabida a pretensão de excluir uma das partes do rol dos responsáveis pela prática da segunda conduta alegadamente perpetrada, assim descrita pela legislação que a apenou:

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

(...)

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

Com efeito, conforme expôs a autoridade autuante, os documentos de instrução do despacho seriam ideologicamente falsos em razão de que aparentariam a realização de uma operação comercial em termos diversos daqueles efetivamente praticados.

Ora, se esse vício, relembre-se, decorre da interposição de pessoas, que, conforme já se expôs, teria se perpetrado por meio da atuação duas pessoas jurídicas, no caso a Viamax e a Nokia, evidentemente, se confirmada a infração principal, fato que será melhor analisado a seguir, essas duas pessoas seriam igualmente responsáveis por esta segunda infração.

2.3 - Materialidade da Conduta

2.3.1 - Interposição Fraudulenta de Pessoas

2.3.1.1 - Caracterização

Antes de adentrar na análise das condutas imputadas e, evidentemente, da comprovação da sua prática, deixo registrado que a indicação de duas infrações, igualmente puníveis com a pena de perdimento, ou a exclusão de uma delas, em princípio, não traria qualquer consequência para o julgamento do litígio, bastaria que se configurasse a infração principal, a interposição de pessoas, para que a penalidade fosse mantida em sua integralidade.

De outra banda, se afastada essa infração principal, não haveria que se falar em falsidade ideológica dos documentos de instrução do despacho, na medida em que estaria confirmada a higidez das informações constantes desses documentos.

Daí porque, esta análise se concentrará na acusação de interposição de pessoas.

Sustenta-se em sede de recurso, relembre-se, que o aperfeiçoamento de tal infração capitulada no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, já transcrito acima, exigiria o dolo específico, representado pela intenção de burlar o pagamento de impostos. Consequentemente, a caracterização da co-autoria também exigiria tal elemento psicológico.

Com a devida licença, não acompanho tal raciocínio.

A conduta apenada é, como se viu, “ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, **mediante** (e não com a finalidade de) fraude **ou simulação**.

De fato, ante à impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o Legislador Pátrio, a exemplo de outros países, optou por combater esse meio de execução.

Nessa linha, não vejo como condicionar a caracterização da infração ou da co-autoria à demonstração da circunstância elencada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964⁹.

Basta, portanto, que se demonstre a presença de simulação, conceituada no § 1º do art. 166 da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil):

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

Comentando tais conceitos, que, à época da edição da obra, encontravam-se gizados no art. 102 do Código Civil de 1917, expôs Alberto Xavier¹⁰:

Compreende-se, ainda, nas hipóteses de presunção relativa o caso da simulação subjetiva ou interposição fictícia de pessoas, prevista no art. 102 do Código Civil, quando os atos jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quem, realmente, se conferem ou transmitem.

Nestes casos, existem dois atos jurídicos (o simulado e o dissimulado) pertencentes ao mesmo tipo negocial, pelo que a simulação não incide sob a natureza do negócio ou sobre seu valor, mas sobre o elemento subjetivo, visto que a pessoa a quem realmente interessa o negócio dissimulado, correspondente à vontade real, não ser a que figura de modo ostensivo no negócio simulado.

A avaliação da conduta (e a intenção de praticá-la), portanto, não estaria focada na busca de subtrair o pagamento do imposto, mas na intenção de ocultar a participação da pessoa jurídica apontada como adquirente da mercadoria.

Igualmente descabida, a meu ver é a pretensão de vincular a caracterização da condição de adquirente à comprovação do fechamento do câmbio das operações.

Ora, adquirente, como é de conhecimento geral, é aquele que adquire o domínio ou, nos termos do Dicionário Houaiss¹¹, *que se torna proprietário, de um bem, móvel ou imóvel, através de venda, troca, herança, doação ou qualquer outro meio legal.*

No caso dos autos, a aquisição do domínio, segundo informado ao Fisco, decorreria de contrato de compra e venda, onde sabidamente, o pagamento do preço não é elemento da formação do vínculo contratual.

Quanto a esse ponto, esclarece Orlando Gomes Orlando Gomes¹²:

Três são os elementos essenciais da compra e venda: res, pretium et consensus. Quer significar com isso que está perfeito

⁹ 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.

¹⁰ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, 2001, Dialética, p. 55.

¹¹ Edição eletrônica, disponível em <http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=adquirente&style=k>

¹² *Contratos*. Rio de Janeiro. Forense. 1994, 4ª ed., atualizada por Humberto Theodoro Júnior, p. 227.

e acabado quando se verifica, quanto à coisa e ao preço, o consentimento. Os dois primeiros constituem o objeto do contrato.

A compra e venda se forma obviamente pelo consentimento das partes, mas ao enfatizar o consensus como um dos elementos essenciais do contrato, quer-se acentuar sua natureza simplesmente consensual, para deixar claro que a entrega da coisa vendida não é necessária à sua perfeição. Basta, com efeito, o simples consentimento, do qual para o vendedor a obrigação de entregar a coisa e para o comprador a de pagar o preço.

Ora, se comprador (e adquirente, no caso do contrato de compra e venda) é aquele que estipula o negócio jurídico, que se forma independentemente do pagamento do preço, a responsabilidade pela remessa de divisas não tem qualquer relevância para a definição das partes. Quando esta última foi formalizada, o contrato de compra e venda já se encontrava aperfeiçoado.

Nesse aspecto, destaca Roosevelt B. Sosa¹³, outrora Conselheiro do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes:

*A bem da verdade, importador de fato é o adquirente, embora o faça por via de interposta pessoa. É o adquirente que em última análise, pactua a compra internacional e paga, pela via cambial, a importação. Embora essa condição nem seja essencial para caracterizar a importação de fato, **bastando o interessado depositar a quantia correspondente na conta da interposta pessoa, que, a exemplo da importação, titularia a operação cambial.***

Prova de tal assertiva, a meu ver é flexibilidade do Regulamento de Câmbio de Importação, foi instituído por meio da Circular 3.231 do Banco Central do Brasil, de 03/04/2004 que, para evitar a necessidade de transferência de recursos, permite livremente que adquirente ou importador ostensivo promovam a remessa de divisas, como, aliás, já ressaltou o acórdão recorrido.

Com efeito, não se pode pretender que o enquadramento da operação ficasse condicionado ao fechamento do câmbio ou quitação das despesas inerentes à importação, até porque, como já expôs o especialista em direito aduaneiro, bastaria que o verdadeiro detentor dos recursos, antes ou depois do fechamento, transferisse os valores necessários para tais pagamentos.

Nessa linha, resta claro, a meu ver, que a identificação do responsável pelo fechamento de câmbio, com efeito, não tem qualquer importância para a definição da condição de adquirente.

Ademais, em face do que já foi exposto, não vejo como reconhecer a alegada dubiedade ou novidade da legislação que disciplinava a atuação de pessoa jurídica por conta e ordem quando da realização das operações, registradas entre janeiro e dezembro de 2004.

¹³ Importação por Conta e Ordem de Terceiros. Disponível em <http://www.contadorperito.com/index.php?tp=3&ag=8834>

Em primeiro lugar, já é mais do que consolidado perante o ordenamento jurídico pátrio o princípio de que a alegação de desconhecimento da lei não exime o infrator de cumpri-la. Em outras palavras, fixou a Lei de Introdução ao Código Civil (DL nº 4657, de 1942), em seu artigo 3º:

Art.3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Em segundo, é igualmente de conhecimento dos atores do comércio exterior que, desde 22/10/2002, data em que foi publicada a Instrução Normativa nº 225, de 2002, o Secretário da Receita Federal fez uso da delegação contida no art. 80, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001¹⁴, definindo, no parágrafo único do seu art. 1º, a figura do importador por conta e ordem nos seguintes termos:

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Mais adiante, o art. 3º da IN 225, tratando da instrução do despacho de importação, exige (original não destacado):

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Se a mercadoria foi adquirida por um terceiro, independentemente da responsabilidade pelo fechamento do câmbio, o importador ostensivo, para efeito da legislação, estará agindo como importador por conta e ordem e deverá, sob pena de se sujeitar a penalidades, instruir o despacho de importação nos moldes do que definiu o art. 3º da mesma Instrução Normativa.

Noutro giro, não merece guarida o argumento de que, em verdade, as operações em análise se enquadrariam em modalidade que passou a ser disciplinada posteriormente, a importação por encomenda, disciplinada no art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (original não destacado):

¹⁴ Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro;

*Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora **que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado** não configura importação por conta e ordem de terceiros.*

Ora, o traço característico dessa modalidade de operação não é, como se pretendeu argumentar, o pagamento do câmbio. Na modalidade “importação por encomenda”, o importador contratado não apenas participa da negociação, mas adquire a mercadoria e revende ao contratante, emitindo uma nota fiscal própria para tanto. Diferentemente, tratando-se de uma importação por conta e ordem, poderá até participar da negociação, por meio da realização da cotação de preços e pesquisas de mercado, mas não revenderá a mercadoria, emitirá exclusivamente uma nota fiscal de transferência.

Em suma, na importação por encomenda, o importador recebe uma encomenda de um terceiro entabula compra e venda com o exportador e, em seguida, revende a mercadoria importada ao encomendante.

Ou seja, se, como se argumenta, a Nokia adquiriu a mercadoria do exterior, não haveria como se considerá-la importador por encomenda, ainda que a lei que disciplinou essa modalidade já estivesse em vigor.

Finalmente, não vejo como vislumbrar a alegada violação à liberdade negocial. A legislação exige, com efeito, que as operações sejam detalhadamente declaradas e esclarece, inclusive, de que forma deve se processar essa declaração. Evidentemente tal controle não limita a liberdade para negociar, apenas impõe transparência à descrição da forma como tal negociação tenha ocorrido, das partes envolvidas e papel exercido.

2.3.1.2 - Poder Probante das Provas Indiciárias

Como é possível extrair da leitura do relatório que antecede o presente voto outro argumento esgrimido de maneira recorrente é a ausência de prova cabal das infrações e, diante de tal ausência, a aplicabilidade do art. 112 do CTN¹⁵.

Não acompanho tal raciocínio.

Há que se ter em mente, em primeiro lugar, que o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 não traz qualquer restrição aos meios pelos quais o julgador poderá formar sua convicção. Confira-se:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Igualmente, não se pode falar em hierarquia entre os meios de prova, como se pretendeu arguir nas hipóteses em que, no presente processo, documentos internos da pessoa jurídica Nokia, denominados “*export notes*”, apresentariam um conteúdo diverso da fatura.

¹⁵ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

Lembro aqui a lição de Humberto Theodoro Junior¹⁶, acerca da sistemática de avaliação da prova que vige no País, doutrinariamente denominada de “persuasão racional” ou “livre convencimento motivado”, onde o julgador, exceto nas hipóteses expressamente previstas, não deve observar critérios pré-determinados na avaliação da prova.

Deve, pois, em nosso sistema de julgamento, verificar o juiz se existe uma norma jurídica sobre a prova produzida. Se houver, será ela aplicada.

Adotou o Código, como se vê, o sistema da persuasão racional, ou “livre convencimento motivado”, pois:

a) embora livre o convencimento, este não pode ser arbitrário, pois fica condicionado às alegações das partes e às provas dos autos;

b) a observância de certos critérios legais sobre provas e sua validade não pode ser desprezada pelo juiz (arts. 335 e 366) nem as regras sobre presunções legais;

c) o juiz fica adstrito às regras de experiência, quando faltam normas legais sobre as provas, isto é, os dados científicos e culturais do alcance do magistrado são úteis e não podem ser desprezados na decisão da lide;

d) as sentenças devem ser sempre fundamentadas, o que impede julgamentos arbitrários ou divorciados da prova dos autos.

Não há que se falar, portanto, em hierarquia das provas, em razão do maior ou menor grau de formalismo empregado quando da elaboração do documento que supostamente lhe dá guarida: todo e qualquer meio de prova é válido e deve ser ponderado, exceto os expressamente ilegais.

Feitas tais considerações, é extrema de dúvidas que a prova da simulação, principalmente a relativa, ou seja, onde há um negócio jurídico verdadeiro, mas aspectos relevantes para a aplicação da legislação são informados de forma distorcida, só é possível mediante a ponderação de indícios convergentes.

Nesse ponto, reporto-me à esclarecedora lição da Prof^a. Maria Rita Ferragut¹⁷ (original não destacado):

“A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento dos fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhes são apresentadas não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de buscar a verdade material”.

¹⁶ Curso de Direito Processual Civil. Rio de Janeiro, Forense, 9ª ed., volume II, p.p. 416/417

¹⁷ Presunções no Direito Tributário. Dialética. São Paulo, 2001, pág. 106.

Nessa mesma linha advoga Alberto Xavier, citando Galvão Telles¹⁸ (original não destacado):

“Em regra, porém, dado que os simuladores procuram furtar-se a olhares indiscretos e dado que as contra-declarações são entre nós pouco utilizadas, não existe prova direta da simulação. Esta terá que provar-se indiretamente, através de presunções. A simulação deixa quase sempre vestígios que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico.... Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo simulatório ”

Com efeito, como bem destacou o Tributarista, afora a convergência dos indícios, relevante para a formação da convicção é a identificação dos benefícios auferidos com a simulação, fatores que serão explorados a seguir.

Finalmente, justamente em razão de que as provas da infração decorrem da soma da indícios apurados, não vejo como pretender atribuir ao ato de desembaraço aduaneiro o pretendido caráter homologatório das declarações prestadas, até porque, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a conclusão definitiva do despacho e, conseqüentemente, sua homologação, só se opera após a competente revisão aduaneira, Confira-se:

Seção II - Conclusão do Despacho

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

2.3.1.3 - Indícios Carreados ao Processo

Tomando por base a definição de Paulo Celso Bonilha¹⁹, a prova indiciária é formada por meio do raciocínio: parte-se de um fato conhecido, provado (*factum probatum*), e alcança-se a percepção de um outro fato desconhecido, por provar (*factum probandum*). Trata-se, essencialmente, da assimilação, por meio do método indutivo.

Dito isto, passo a expor os elementos narrados pela autoridade Fiscal.

2.3.1.3.1 Infrações consignadas no sistema Radar pela Alfândega do Porto de Manaus e Representação Consubstanciada no Processo Administrativo Fiscal nº 10283.007371/2006-41.

Informa a Autoridade Fiscal que a Ficha de Auditoria e Outros Procedimentos Fiscais à fl. 254, registrou a acusação de que a pessoa jurídica Nokia teria apresentado no despacho faturas comerciais elaboradas sem a assinatura de próprio punho do exportador, infração processada e julgada nos autos do processo nº 10283.006524/2006-32.

¹⁸ *Manual dos Contratos em Geral*, apud, Xavier, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, 2001, Dialética, p. 76.

¹⁹ *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo. 1992. Livraria dos Tribunais, p. 112.

Quanto à tal ocorrência, aduz o sujeito passivo, relembre-se, que tal acusação fora afastada pela DRJ Belém e que tal afastamento foi referendado pelo extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Embora a autoridade fiscal não tenha deixado clara sua convicção acerca de que as faturas comerciais objeto do presente processo se subsumiriam a essa mesma conduta, considero relevante registrar, até porque tive a oportunidade de relatar o recurso de ofício que tratou da matéria, que o fundamento para afastamento da penalidade não foi ausência de comprovação dos fatos narrados, quais sejam: que o exportador outorgaria poderes para a terceira pessoa jurídica situada no Brasil para assinar suas faturas comerciais.

A penalidade foi afastada, com efeito, em razão de ausência de subsunção da conduta descrita à norma que impõe a penalidade aplicada. Confira-se a ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2006

IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. Tipicidade. O Ordenamento Jurídico Nacional não admite que o recurso à analogia por extensão resulte na fixação de penalidade à hipótese que não tenha sido expressamente prevista em lei. Inteligência do parágrafo 1º, do art. 108 do Código Tributário Nacional. Retroatividade Benéfica. Aplicabilidade Ato normativo, de caráter interpretativo, que confirma a legalidade da conduta até então considerada como infração, deve ser aplicado na solução de litígio pendente de julgamento. Inteligência do art. 106, I e II do Código Tributário Nacional.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Feitos tais esclarecimentos, passa-se às acusações que, de acordo com o relatório fiscal, manteriam relação com a infração apontada no presente processo

Apontou a Alfândega do Porto de Manaus que, após a realização de auditoria de estoque no estabelecimento da pessoa jurídica Nokia, recolhera indícios de que mercadorias registradas nos livros de controle como oriundas do exterior estariam sendo importadas pela pessoa jurídica Viamax e repassadas à pessoa jurídica auditada por um preço muito semelhante ao da importação e em um prazo reduzido de tempo, o que poderia denotar a atuação como importadora por conta e ordem.

Os elementos acostados a tal representação formaram o processo nº 10283.007371/2006-41 e foram considerados como meios de prova da infração.

2.3.1.3.2 - Indícios Colhidos das Faturas Comerciais e Divergência entre as Faturas e Outros Documentos Afetos à Operação

Aponta a autoridade fiscal que as faturas comerciais que instruíram as declarações listadas às fls. 40 a 42 permitiriam chegar à conclusão de que a pessoa jurídica Nokia seria o verdadeiro adquirente das mercadorias, na medida em que, em todos os documentos, tal pessoa jurídica estaria identificada, na Fatura Internacional ou na *Delivery note*, como compradora das mercadorias.

Em todas, constam as expressões “*bill to/ordered by*” (faturado para/pedido por, em uma tradução livre); “*sold to* (vendido para, em uma tradução livre)/ “*ordered by*” ou “*customer*” (que poderia ser traduzido como cliente ou comprador, igualmente em uma tradução livre).

Tais documentos deixam claro que a pessoa jurídica Nokia é, de fato, a adquirente das mercadorias fornecidas por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, sendo descabida, a meu ver as alegações de dubiedade dessas expressões, principalmente se considerarmos tal informação juntamente com os demais indícios que serão apresentados a seguir.

Ademais, na esteira do que já foi exposto, não se pode reduzir o poder probante dos *delivery notes*, que apresentaram informações em descompasso com as faturas comerciais.

Aponta, finalmente, o relatório fiscal, com relação aos indícios extraídos dos documentos de instrução do despacho, um padrão numérico que identificaria o pedido de compra e sua autoria. Conforme consignado, seria possível identificar nos conhecimentos como “*P.O. NBR.*”, e na fatura internacional como “*Your Reference*” ou “*P.O. Number*”, um número de controle que seguiria um padrão constante e que discriminaria as mercadorias e as condições reais da compra.

Com efeito, segundo a tabela de fls. 40 os pedidos de compra precedidos pelas letras “TOR” teriam sido formulados pelo estabelecimento identificado como “Nokia Torquato”. De se registrar que a pessoa jurídica Nokia está estabelecida na Av. Torquato Tapajós, conforme consignado na folha de rosto do auto de infração, à fl. 02.

2.3.1.3.3 - Irregularidade no Pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

Segundo narrado no relatório fiscal, após regularmente intimado a esclarecer em que termos se processaria o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações envolvendo as mercadorias importadas, respondera a pessoa jurídica Nokia²⁰, por meio seu procurador²¹:

Item 4. *Esclarecer como foi feita a Apuração do IPI referente às operações representadas pelas notas fiscais de compra e de venda das mercadorias em questão.*

R- Inicialmente as notas fiscais de compra tiveram sua escrituração fiscal no período sem apropriação como crédito, do IPI destacado nos documentos fiscais. Também inicialmente as notas fiscais de venda ref. aos itens relacionados nas notas fiscais de compra tiveram sua, escrituração fiscal no período sem débito do IPI.

Em janeiro de 2007, através de uma auditoria interna, apurou-se a ausência de recolhimento do IPI em diversas notas fiscais de saídas cujos produtos eram oriundos das aquisições objeto deste termo de intimação (item 1). Para regularização completa do processo, a intimada emitiu notas fiscais complementares e o

²⁰ Doc. às fls. 99 e 100.

²¹ Instrumento público às fls. 113 a 115.

recolhimento do imposto através da regularização da Apuração do IPI do período de Outubro/02 a Dezembro/06, considerando-se respectivamente os créditos e os débitos de cada período, bem como, o valor efetivamente devido de cada período de apuração, os quais foram objeto de novo recolhimento através de DARFs.

Tal informação, mais do que mostrar o prejuízo tributário associado à conduta perpetrada, alegadamente saneado, acrescenta mais um elemento ao quadro indiciário trazido aos autos.

Ou seja, a “supressão” da pessoa jurídica Nokia da cadeia comercial, efetivamente, provocou prejuízo ao recolhimento do IPI de saída sobre os bens adquiridos.

Com efeito, cabe recordar que, para fins de incidência desse imposto, o art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001²², equipara a industrial o estabelecimento atacadista ou varejista que adquirir produtos importados por sua conta e ordem.

Assim, quando se deixou de informar essa participação, evitou-se o pagamento do imposto quando da saída dos produtos importados.

Finalmente, a alegada “regularização”, a meu ver, demonstra que, se o contribuinte passou a contabilizar os créditos e apurar os débitos, nos termos da legislação que rege a importação por conta e ordem, acabou por reconhecer que, de fato, sua condição seria a de adquirente de mercadoria importada naquela modalidade.

Também não se pode deixar de considerar que a inclusão de um elo entre os estabelecimentos da pessoa jurídica Nokia (o brasileiro, importador, e o estrangeiro, exportador), representaria, com efeito, um ganho para a pessoa jurídica Viamax, que além de prestar o serviço de importar por conta e ordem, auferiu benefícios do Fundap.

Ou seja, se, em princípio, como será novamente tratado a seguir, não haveria porque a Nokia contratar (e remunerar) um terceiro para aparentar intermediar operações com mercadorias que poderia adquirir diretamente a pessoa jurídicas do mesmo grupo econômico, o benefício da Viamax, a meu ver está claramente delineado.

Se não fosse para ocultar a Nokia, não haveria porque contratá-la e sem tal contratação, evidentemente, sua receita, com a prestação de serviços e com os benefícios do Fundap, seria reduzida.

2.3.1.3.4 - Conclusão

Independentemente dos elementos analisados anteriormente, suficientemente robustos para formação da convicção acerca da ocultação, por meio de artifício simulatório, da condição de adquirente da pessoa jurídica Nokia, não se pode deixar de considerar, para a análise desse quadro indiciário, a aparentemente injustificável inclusão de um elo entre operações realizadas por empresas de um mesmo grupo econômico.

²² Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Com efeito, não se consegue vislumbrar, e não foi alvo de esclarecimento, qual seria a justificativa para incluir um elo em uma operação em que consta como exportador e destinatário final pessoas jurídicas do mesmo grupo.

Ora, salvo prova robusta em contrário, seria pouco crível que um terceiro, posto que estranho ao grupo econômico do qual exportador e importador fazem parte, tivesse condições de negociar preços e prazos em termos diferenciados. Consequentemente, não se encontra, a meu ver justificativa para a atipicidade das operações declaradas.

Outro ponto que considero relevante esclarecer é a improficuidade da alegação no sentido de que não restara caracterizado prejuízo ao controle do cognominado “preço de transferência”, em razão de que, tanto na modalidade de operação “por conta e ordem”, quanto na denominada “por encomenda” seriam aplicadas as mesmas regras.

De fato, o que se detectou no presente processo é que a participação da pessoa jurídica Nokia foi alvo de ocultação e não que tal participação foi erroneamente informada. Consequentemente, as operações envolvendo pessoas jurídicas relacionadas deixaram, efetivamente, de ser alvo do devido controle sob a ótica do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nessa senda, somando-se todos esses elementos, não vejo como pretender isolar esse quadro indiciário às operações relacionadas na lista de fls. 40 a 42, na medida em que os elementos carreados, a meu ver permitem que se considerem maculadas todas as operações envolvendo exportadores vinculados ao grupo Nokia, Viamax e Nokia do Brasil.

Assim, considero que a únicas operações que devem ser excluídas da exigência, por insuficiência de provas, são as que tiveram como documento base as declarações de importação nº DI n.º 04/0460218-0 (fls. 967 a 975) e 04/0908200-1 (fls. 1976/1978), por tratarem de operação com empresas exportadoras não vinculadas ao grupo Nokia (FOXCONN BEIJING TRADING CO. LTD e PHILIPS AUSTRIA GMBH) e não ter sido apresentado outro elemento contundente que demonstrasse a ocultação da pessoa jurídica Nokia do Brasil.

Não acompanho o raciocínio do acórdão de primeira instância, portanto, no que se refere à exclusão das DI n.ºs 04/0253545-8 (fls. 1038/1041) e 04/080495-6 (fls. 1763/1765), uma vez que ambas estampam, na qualidade de exportador, pessoas jurídicas do “Grupo” Nokia. A meu ver, em face dos demais indícios, a ausência de juntada da fatura comercial, por si só, não é suficiente para afastar a convicção acerca da efetividade da infração.

Com efeito, diante do quadro indiciário, não há como, na esteira do que pleiteou a recorrente, pretender isolar as operações e avaliá-las caso a caso, máxime em razão da natureza dos indícios apresentados.

2.3.2- Falsidade Ideológica

Conforme já antecipado, o presente voto se concentrou da infração principal, qual seja, de interposição fraudulenta de pessoas em razão de que a alegada falsidade dos documentos tem como questão prejudicial essa constatação.

Reafirme-se que, sem a caracterização da interposição de pessoas não haveria que se falar em falsidade dos documentos.

Ademais, cabe esclarecer, a listas de declarações maculadas pela interposição de pessoas abrange as operações onde se apontou falsidade documental.

Ou seja, restando demonstrado, como exposto acima, que as operações estariam maculadas de infração igualmente apenada com a perda de perdimento, não há qualquer consequência jurídica que se possa extrair da alegada falsidade ideológica. Não há margem para que se imponham seguidos perdimentos à mesma mercadoria, nem consequentemente, seguidas multas por conversão do perdimento, como, de fato, não foram aplicadas.

Limito-me, assim, a esclarecer que, a meu ver, a alegada disparidade entre os conhecimentos de transporte que consignaram como exportador a pessoa jurídica NOKIA MOBILE PHONES, quando deveria ter informado a pessoa jurídica NOKIA INC, restou justificada.

3- Retroatividade Benigna - Reflexo do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 sobre o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.475, de 1976

Matéria que recentemente tem sido trazida à consideração deste Colegiado é o cabimento da aplicação retroativa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, e, impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional²³.

Sustenta-se, equivocadamente, a meu ver, que, a partir da vigência do dispositivo novel, não mais seria possível aplicar a pena de perdimento às mercadorias alvo de operação maculadas pela ocultação das partes envolvidas.

Tais conclusões, sinteticamente, estariam apoiadas na convicção de que, interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da *mens legislatoris*, chegar-se-ia ao reconhecimento de que a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, corresponderia materialmente à capitulada no 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, diferenciando-se exclusivamente no que se refere à individualização do infrator, já que a contida no dispositivo mais recente teria como agente apenas o importador ou exportador ostensivo.

A se configurar tal identidade, a aplicação concomitante de duas penalidades implicaria violação ao princípio constitucional do *non bis in idem*, dogmatizado no art. 99 Decreto-lei nº 37, de 1966.

Penso, entretanto, que apesar da convicção com que essa conclusão foi defendida, inclusive em acórdãos de primeira instância alvo de recurso de ofício, a pena instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

²³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Para se chegar a tal convicção, faz-se necessário realizar uma análise da legislação que dispõe sobre a inaptdão da inscrição no (CNPJ), especialmente na hipótese em que se configura sua inexistência de fato.

Diz o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que **não exista de fato**. (grifei)*

Como se pode observar, a legislação tributária, na esteira do consignado no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em seu art. 966²⁴, que distingue a pessoa jurídica da empresa, atribui consequências à inscrição da contribuinte que, apesar de regularmente constituída junto aos órgãos de registro e da obtenção de número de cadastro junto ao Fisco, não preenche as condições para seu enquadramento como “existente de fato”, ou seja, que detenha os meios para a realização das operações comerciais que declarou ter realizado.

Importante lembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn²⁵:

Organização parece ser o elemento central, essencial, necessário e suficiente, para determinar a existência da empresa, porque gera o aparato produtivo estável, estruturado por pessoas, bens e recursos, coordena os meios para atingir o resultado visado.

Nessa esteira, diferenciando empresa de pessoa jurídica, esclarece o Des. Sérgio Campinho²⁶:

Da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis resulta a presunção de se ter alguém dedicado a exercer atividade própria de empresário. É uma prova prima facie, mas que pode ser elidida por prova mais robusta em sentido contrário.

Desse modo, se determinadas pessoas celebram contrato de sociedade, tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário, promovendo o arquivamento do respectivo instrumento na Junta Comercial, estará a sociedade, enquanto pessoa jurídica, constituída. Todavia, somente passará a ostentar a condição de empresária se efetivamente iniciar a exploração de seu objeto, abdicando da inatividade. Enquanto não entrar em operação o seu objeto, teremos a pessoa jurídica, a sociedade constituída, mas não uma sociedade empresária.

Por outro lado, acerca dos efeitos da verificação da inexistência de fato, fixa o art. 82 da Lei 9.430, de 1996, responsável pela instituição desse *status* cadastral:

²⁴ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

²⁵ *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004, p. 129.

²⁶ *O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil*. Rio de Janeiro. Renovar, 2004, 4ª ed., pp.. 28 e 29.

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. (grifei)

Ou seja, da mesma forma em que, se verificado que a sociedade não reúne os elementos caracterizadores da empresa, perde a sua escrituração comercial a presunção estabelecida no art. 226 do mesmo Código Civil²⁷, se não apresentadas condições mínimas de funcionamento, seus documentos fiscais perdem o poder de provar, por si só, a realização de um serviço ou a comercialização da mercadoria.

Evidentemente, a atribuição de tal *status* à inscrição impõe um ônus significativo para o sujeito passivo, de sorte que a sua aplicação em dissonância com o que preceitua a norma que a instituiu, mais do que ilegal, afronta os princípios, implícitos e explícitos, norteadores da atuação da administração pública, gizados na Constituição Federal de 1988.

De fato, a pretexto de fazer uso da delegação contida no *caput* do já transcrito art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, fixou o Fisco no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002²⁸:

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

(...)

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

Seguindo-se tal ato ao pé da letra, bastaria que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que, apesar de possuir todos os meios para a realização de suas atividades, lhe ser atribuído o mesmo tratamento dispensado à pessoa jurídica que não reunia condições para enquadramento nos contornos do que a Lei Civil classificou de sociedade empresária.

Além de desproporcional, tal dispositivo encontrava-se maculado de vício formal, pois foi-se muito além da delegação contida na lei que instituiu a inaptidão da inscrição, violando, por consequência, o princípio da legalidade, gizado no art. 37²⁹ da Carta Política de 1988.

²⁷ Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

²⁸ Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005.

²⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Com efeito, o já transcrito art. 81 somente autorizou o Ministro da Fazenda a disciplinar os termos e condições em que se dará a declaração de inaptdão, jamais a apenar a cessão do nome, “equiparando-a” à inexistência de fato.

Sabidamente, a instituição de penalidade, por meio de ficção jurídica exigiria lei em sentido formal.

Tal explicação é fundamental para que se estabeleça a verdadeira *mens legislatoris* que orientou a redação do recente art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, mais facilmente compreendida após sua leitura:

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).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Como se vê, a hipótese descrita no art. 33 da Lei nº 11.488 é exatamente a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002: ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações, com vistas ao acobertamento de determinada pessoa. Por outro lado, a consequência imposta pela IN, como já se viu, era o reconhecimento da condição de “inexistente de fato” e, conseqüentemente, a decretação da sua inaptdão.

Tanto é assim, que o parágrafo único do art. 33 consigna ressalva no sentido de que, nas hipóteses descritas no *caput*, seria inaplicável o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, já transcrito anteriormente, e que, como se viu, trata da decretação da inaptdão em face da inexistência de fato.

Ou seja, a única leitura possível do dispositivo é que a pessoa jurídica que praticar a conduta descrita no *caput*, mas reunir elementos que a delineiem como “existente de fato”, não estará sujeita à decretação da inaptdão da sua inscrição.

Tal convicção é reforçada com a leitura do parecer que encaminha o projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 351/2007 (PLV 13/2007), do qual resultou a Lei nº 11.488, de 2007, seu relator, que também responde pela autoria do dispositivo, faz a seguinte observação à proposta de redação do art. 35, posteriormente renumerado para 33, quando da conversão definitiva³⁰:

“Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptdão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.”(grifo nosso)

³⁰ Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/.pdf>

Nesse ponto, convém registrar pronunciamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da AMS nº 2005.72.08.005166-6³¹:

Tenho, no entanto, que a disposição acima citada não tem o condão de afastar a pena de perdimento, ou seja, não revogou o art. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, no caso a HBB, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ, o parágrafo único do aludido artigo estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996", e que consiste, exatamente, na declaração de inaptidão do CNPJ. É dizer, realmente, quanto a essa declaração houve a vedação de aplicação dessa sanção na hipótese de importação em favor de terceiro oculto. Não obstante, tal penalidade não foi aplicada pelo auto de infração objeto desta impetração, tanto que está sendo objeto de apreciação em outro mandado de segurança, que tramita na 1ª Região, em decorrência de outro ato de outra autoridade fiscal, de modo que, no particular, a questão é de ser tratada no seio da aludida ação mandamental.

Aliás, o explicitação constante do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, vem ao encontro do se que disse anteriormente, no sentido de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Ao contrário, confirma a assertiva, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal. (os destaques não constam do original)

Admitindo que a exegese baseada na *mens legislatoris* não fosse suficiente para demonstrar a ausência de sobreposição de infrações, não se poderia falar, no presente, de violação do princípio do *non bis in idem*, implícito no subsistema jurídico-penal norteado pela Constituição de 1988.

Trazendo tal sobrenorma para o plano das regras jurídicas, diz o art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

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

Duas ou mais infrações, portanto, devem dar ensejo a duas ou mais penalidades, salvo se tais infrações se revelarem idênticas. Tal identidade, como é cediço, não se revela exclusivamente pela aparente semelhança na descrição da conduta.

Ou seja, pelo menos no plano do direito aduaneiro, é legalmente possível que uma única ação viole mais de uma regra e seja apenada com mais de uma sanção.

Para demonstrar esse raciocínio, relembro hipótese constantemente trazida a este Colegiado, materializada nas circunstâncias em que o sujeito passivo, ao se equivocar na informação do código da NCM comete duas infrações, uma que tutela a exatidão do recolhimento dos tributos incidentes na importação, capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 e outra que zela pela exatidão das informações prestadas na declaração, com vistas à efetividade do controle aduaneiro, capitulada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Com efeito, a declaração inexata, quando o item declarado é a classificação fiscal, impõe a aplicação de duas penalidades diversas, eis que a mesma ação infringe mais de uma norma.

Ou seja, assim como ocorre no plano do direito penal, é possível que, com uma única conduta, sejam violadas duas ou mais regras.

No âmbito daquele ramo, aplica-se a cláusula de aumento da pena prevista no art. 70 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 1940)³²; no direito aduaneiro, cada uma das penalidades correspondentes à cada norma infringida, nos termos do já transcrito art. 99 do DL nº 37/66.

Finalmente, tal convicção é reforçada quando se observa a regulamentação do art. 33 no recente Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

Veja-se o que diz o seu art. 727:

Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(...)

§3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Não custa destacar que o parágrafo 3º acima transcrito possui conteúdo evidentemente interpretativo, a reclamar a aplicação do inciso I, do art. 106 do Código

³² Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)³³, máxime em função de que, no presente processo, não se discute a inclusão da multa recém-instituída.

Ademais, na esteira do que já foi debatido, não vejo como extrair do dispositivo regulamentar a interpretação defendida pela Recorrente. A meu ver, o parágrafo ressalta a possibilidade da aplicação concomitante das duas penalidades a uma mesma operação e, se for o caso, aos co-responsáveis pela prática de ambas as infrações. Qualquer interpretação diferente seria decretar a inutilidade do dispositivo.

De fato, se não fosse para deixar claro que a multa em discussão conviveria com a decorrente com o perdimento, ou a sua conversão, não haveria porque incluir tal dispositivo no Regulamento Aduaneiro. A possibilidade de penalizar pessoas diferentes por infrações diferentes já estaria estampada no art. 679 do mesmo Regulamento³⁴, que, esclareça-se, reproduz o art. 608, do Regulamento de 2002.

Forçoso é concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e, nessa condição, poderiam ser aplicadas, concomitantemente, as penas a elas correspondentes a fatos que, a partir da entrada em vigor da lei nº 11.488, incidirem na hipótese descrita no seu art. 33.

Concluindo, não há que se falar, no caso concreto, em derrogação tácita. Nesse ponto, precisa é a lição de Carlos Maximiliano³⁵ que, analisando tal modalidade de antinomia, conclui:

“442 — Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurisconsulto Paulo ensinara que as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos...”

Com efeito, com base no pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca da incompatibilidade entre os dispositivos, conforme sintetizou o renomado hermeneuta³⁶:

*Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; e só depois de verificar a **inaplicabilidade ocasional** deste, se proclamará ab-rogada, ou derrogada, a norma, o ato, ou a cláusula.(destaquei)*

³³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

³⁴ Art. 679. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações diferentes, pela mesma pessoa física ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penalidades a elas cominadas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 99, caput).

³⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

³⁶ *op. cit.* p. 291, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Ou seja, o esforço hermenêutico próprio da interpretação sistemática pressupõe a coerência do ordenamento e somente em situações excepcionais pode conduzir à conclusão da derrogação tácita da norma.

4- Violação aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade

Pleiteia ainda o recorrente que se reconheça a afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Mais uma vez, não vejo como acatar tal pleito.

Em primeiro lugar, conforme consignou o art. 69 da Lei nº 9784, de 1999³⁷, diploma onde tais princípios estariam expressamente consignados, a aplicação dessa lei não se estende aos processos regidos por legislação própria, como é o caso do PAF, disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 1972. No máximo, poder-se-ia se falar em aplicação subsidiária, relativamente a aspecto procedimental não previsto naquele Decreto.

Incabível, a meu ver, a pretensão de afastar a lei vigente, mediante a aplicação de princípios estampados em norma procedimental estranha ao âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

Igualmente descabida é a pretensão de afastar a lei vigente sob o argumento de que os princípios supostamente violados estariam implicitamente previstos na Constituição Federal de 1988.

Com efeito, após a edição da Súmula Vinculante nº 10³⁸, do e. Supremo Tribunal Federal, restou claramente identificado o limite dos critérios de que se pode socorrer o julgador administrativo.

Diz o dispositivo:

VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.

Igualmente esclarecedora é a manifestação da mesma corte nos autos do RE 432.597-AgR³⁹:

"Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição." (destaquei)

³⁷ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

³⁸ DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

³⁹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

Por óbvio, mais relevante do que fixar a as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado.

Sabidamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008⁴⁰, transcrito no art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, responsável pela aprovação do Regimento Interno deste Colegiado

Nesse contexto, demonstrada a incidência da norma ao fato, não se poderia afastar a sua aplicação face ao critério da *lex superior* constitucional, máxime quando tal norma se situa no plano dos princípios, sabidamente normas de eficácia contida.

5- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência fundada nas declarações de importação nºs 04/0253545-8 (fls. 1038/1041) e 04/0804956-6 (fls. 1763/1765), e nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro

Declaração de Voto

Em que pese o posicionamento claro e fundamentado do ilustre Conselheiro Relator acerca da caracterização da infração relativa a importação mediante interposição fraudulenta de terceiros no presente processo, tal como apontada pela fiscalização no auto de infração que lhe é objeto, ousou, com o devido respeito, discordar de referido entendimento.

Examinando os autos, não verifiquei, especialmente na descrição dos fatos dito infratores pela fiscalização, a razão da aplicação da pena de perdimento, convertida em multa pecuniária, de que trata o artigo 618, inciso XXII, § 5º, do Decreto nº 4.543/2002, em decorrência da acusação de ocultação do real importador mediante fraude/simulação, eis que a suposta ocultação, mediante, frise-se, fraude ou simulação, foi percebida pela análise dos documentos que acompanharam as operações de importação. Explico: minha discordância com

⁴⁰ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

a aplicação de referida penalidade no presente caso resume-se na seguinte indagação: destina-se referida penalidade punir por acusação de ocultação mediante fraude aqueles que importam em nome próprio e revelam, de alguma forma, a quem se destina internamente o produto importado, especialmente quando este destinatário, dito real adquirente, como também o importador, ostentam atender todas as condições para realizar referida operação?

A meu ver, a aplicação de rigorosa penalidade, somente se justifica quando a ocultação não se revela somente pela ausência no documento de importação da indicação do real adquirente, como entendo que ocorreu no presente processo, mas na intenção deliberada de impedir o conhecimento do real adquirente, que, por sua vez, visando acobertar uma grave ilicitude, não pode se apresentar como importador, o que evidentemente não é o caso da Nokia do Brasil.

Simplesmente a alegação de possível vantagem fiscal no recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação de importação ou mesmo na saída promovida dos bens importados, a meu ver, não justifica a aplicação de extrema penalidade, eis que há mecanismos suficientes na legislação fiscal que permitem ao fisco exigir o tributo que deixou indevidamente de ser pago e ainda penalizar como penas agravadas aqueles que assim agiram dolosamente para evitar o pagamento de respectiva exação.

A meu sentir, considerando a descrição dos fatos dito infratores pela fiscalização, em conjunto com as razões apresentadas pelos contribuintes, poder-se-ia cogitar da aplicação da multa de que trata o art. 11 da Lei nº 11.488/2003, mas não na acusação de importação mediante interposição fraudulenta de terceiros e aplicação da pena de perdimento, que se traduz o lançamento em causa

Por essas razões, sinteticamente expostas, meu voto é por dar provimento ao recurso do contribuinte, com a exclusão da pena de perdimento, convertida em multa pecuniária.

Nanci Gama