



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12466.001531/2004-63
Recurso nº 137.792 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.452 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2009
Matéria Multa Isolada
Recorrente COREMEX COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. E OUTROS
Recorrida DRJ FLORIANÓPOLIS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002

Nulidade do Ato Administrativo. Controle Finalístico.

Com exceção da hipótese de incompetência do agente, a nulidade do ato só é declarada se caracterizado prejuízo para as partes. Se o ato processual atinge sua finalidade e privilegia o exercício do contraditório e da ampla defesa não se declarará sua nulidade. Inteligência do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 55 da Lei nº 9.784, de 1999.

Conversão da Pena de Perdimento em Multa. Rito

A legislação que disciplina a conversão do perdimento em multa não condiciona a aplicação da penalidade pecuniária à conclusão do processo de apuração do Dano ao Erário, determinada a extinção deste último no estado em que se encontrar e o início de um novo processo, a ser processado nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972. Inteligência do art. 73, caput e §§ da Lei nº 10.833, de 2003.

Omissão no Acórdão *a Quo*. Não-caracterização

A legislação exige que se enfrente os fundamentos da impugnação e do recurso, mas não define a forma. Não se revela omissa, portanto, a decisão que concentra, em um fundamento, resposta para mais de uma arguição produzida em sede de impugnação. Jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

Responsabilidade Solidária por Infração.

Quem, de qualquer forma, contribui para a prática de ato tipificado como infração responde solidariamente pela multa aplicada, ainda que não se

beneficie do resultado. Inteligência do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Ocultação do Sujeito Passivo. Penalidade Aplicável.

A penalidade instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não revogou a instituída pela Lei nº 10.637, de 2002, que alçou a interposição fraudulenta de pessoas à condição de Dano ao Erário, punível com a pena de perdimento real ou substituída.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que deram provimento parcial para reduzir a 10% a penalidade imposta a COREMEX.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente e Relator

EDITADO EM: 16 de setembro de 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nilton Luiz Bartoli, Beatriz Verissimo de Sena, Anelise Daudt Prieto, Celso Lopes Pereira Neto e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que deu suporte à decisão recorrida, que passo a transcrever:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 16, por meio do qual é feita a exigência da multa, no valor de R\$ 680.211,89 (seiscentos e oitenta mil duzentos e onze reais e oitenta e nove centavos), por entrega a consumo, ou consumo de produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso, em montante igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente, tendo por base legal o art. 83, da Lei nº 4.502, de 1964 e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª.

De acordo com o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 02 a 16 a fiscalização encontrou irregularidades nas importações listadas à fl. 08, efetuadas com o uso do nome da autuada, por terceiros. Esse terceiro, segundo a fiscalização, é a empresa Rinaldi Comissária de Despachos

Ltda., CNPJ nº 02.109.202/0001-00, importador de fato, e que ordenou que a Coremex faturasse as mercadorias a favor de Texvision Tecidos e Malhas Ltda. CNPJ nº 04.721.351/0001-42.

Rinaldi promoveu o despacho aduaneiro das mercadorias em questão indicando que os responsáveis pelas contratações de câmbio seriam as empresas Sekhen Comércio Importação e Exportação Ltda. CNPJ nº 64.800.980/0001-90, cuja situação cadastral é de inapta e Hamatex – Tecidos e Malhas Ltda. CNPJ nº 00.140.136/0001-05. A fiscalização diz que a contratação do câmbio das mercadorias envolvidas não havia sido comprovada até a data do lançamento e às fls. 05 a 16 descreve as irregularidades que constatou, com a indicação das provas e da legislação pertinente.

Lavrado o auto de infração em tela e intimada a autuada em 21/05/2004 (fl. 01) e as consideradas solidárias Rinaldi Comissária de Despachos Ltda. e Texvision Tecidos e Malhas Ltda., respectivamente, em 13/05/2004 (fl. 275) e 14/05/2004 (fl. 274), Coremex apresentou a impugnação de fls. 917 a 929, em 14/06/2004. Rinaldi apresentou a impugnação de fls. 279 a 314, em 02/06/2004 e Texvison a de fls. 884 a 887, em 08/06/2004.

Impugnação de Coremex Comércio Exterior Ltda. (fls. 917 a 929)

Após descrever os fundamentos da exação alega:

- não houve a observância do rito procedimental de extinção do processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao erário, portanto, o processo em questão é nulo (transcreve às fls. 918/919 o art. 73 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003);

- no presente caso, em tese, não houve o recolhimento do IPI por parte da RINALDI, como adquirente da mercadoria. Esse recolhimento deveria ser feito no momento da colocação do produto para Texvision;

- Texvision não abriu mão de sua condição de principal e única adquirente dos produtos importados com base nas DI deste processo, assumindo para si todos os procedimentos operacionais, desde a contratação da Coremex, até a fase final, com o recebimento das mercadorias importadas, ou seja, a operação foi realizada por conta e ordem da primeira;

- às fls. 138 a 149 consta devidamente o contrato entre Coremex e Texvision onde a primeira se obriga a promover a importação em seu próprio nome por conta e ordem do comprador/adquirente, tudo conforme facultado pela IN/SRF nº 75/01, com suas alterações e demais normas aplicáveis;

- na cláusula sétima e dez, do contrato consta que o comprador poderá a seu critério indicar o despachante aduaneiro que atuará no despacho das mercadorias, limitando-se a Coremex a fornecer todos os dados e documentos que, eventualmente, lhe

forem entregues pelo comprador/adquirente. O que se verifica, no presente caso, quem contratou a Rinaldi como despachante aduaneiro foi a Texvision, assumindo a responsabilidade como gestora de negócios da Coremex;

- o que foi dito justifica a movimentação financeira pela Rinaldi e não pela Coremex nas operações em que a remessa foi determinada pela Texvision para a Rinaldi. Nesses casos Coremex não enviava as duplicatas quitadas por sistema bancário, mas apenas apunha carimbo certificando que não mais existia o débito referente a ela (à fl. 923 apresenta mais justificavas e as fls. 924/925 ementas de acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes. Às fls. 925 a 927 apresenta argumentos a respeito da atividade do despachante);

- como se depreende das explicações apresentadas não ocorreu fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros. Não há tampouco qualquer tipo de solidariedade nos moldes apresentados pelo fisco, haja vista que Rinaldi não possui interesse tributário comum com a Coremex, pois a primeira é despachante e a segunda uma firma importadora. Interesse comum existiu na operação de importação, com repercussão tributária, entre a Coremex e a Texvision, mas nada restou pendente quanto à tributação.

Pede que seja considerado nulo o processo administrativo em curso, uma vez que a exigência está em desacordo com a legislação que rege o processo administrativo fiscal e no mérito seja declarado improcedente e insubsistente a exigência da multa em tela.

Impugnação de Rinaldi Comissária de Despachos Ltda. (fls. 279 a 314)

Em preliminar a Rinaldi procede a alegações de inobservância do rito de aplicação da pena de perdimento e de sua conversão na presente multa, da mesma forma que Coremex, embora de forma mais ampliada. A seguir alega em síntese:

- a Rinaldi jamais quis fazer crer, conforme alega a fiscalização, que os adquirentes seriam as Sekhen Comércio Importação e Exportação Ltda. e Hamatex – Tecidos e Malhas Ltda. Como Comissária de Despachos que é recebeu instruções para que colocasse o nome daquelas empresas nas DI mencionadas pelo Auditor Fiscal;

- quem promoveu as importações em questão foi Texvision e as empresas Sekhen e Hamatex contrataram câmbio para muitas outras importações dessa firma, mas não aquelas mencionadas nos autos. A fiscalização afirma sem provas que Rinaldi teria se beneficiado das referidas importações;

- na fl. 03 da peça fiscal há a afirmação de que os sócios da Coremex declararam (fls. 99 a 104) que ela não teria tido qualquer interferência nos negócios e desconhecem a empresa Texvision, já que todas as tratativas foram realizadas pela Rinaldi, sendo que a prestação de serviços foi intermediada pelo Sr. Carlos Alberto Araújo;

- a impugnante anexa um contrato entre a Texvision e os despachantes Hugo Rinaldi e Luciana Rinaldi. Nos autos consta a relação existente entre a Coremex e a Texvision (às fls. 291 a 304 a peticionária relata a sua versão das atuações de cada firma quanto as importações que resultaram na exação em questão, em contraposição com as declarações e provas apresentadas pela autoridade fiscal. Às fls. 304 a 313 combate a existência da solidariedade passiva entre ela e a Coremex apresentando várias objeções de cunho constitucional).

Pede que se julgue insubsistente o lançamento em tela.

Impugnação de Texvision Tecidos e Malhas Ltda. (fls. 884 a 887)

Inicialmente, pede o apensamento do presente processo ao de nº 12466.001530/2004-19, tendo em vista que ambos decorrem dos mesmos fatos e envolvem as mesmas partes, para que não haja decisões conflitantes. Havendo o apensamento requer a reabertura do prazo para apresentação de defesa complementar se necessária. A seguir alega em síntese:

- a peticionária não é responsável tributária pelo pagamento da multa exigida de Coremex porque simplesmente adquiriu os produtos importados dessa firma e de muitas outras, haja vista que tem como atividade a compra e venda de mercadorias. A responsabilidade é unicamente do importador;

- com relação à Rinaldi Comissária de Despachos há que se esclarecer que essa empresa apenas intermediou as vendas da Coremex para a impugnante apresentando lista de mercadorias preços e condições, enfim, agindo como um representante comercial e recebendo comissão por sua intermediação;

- ao contrário do contido no Auto de Infração a Texvision não encerrou suas atividades. Atualmente tem sua sede na Praça das Flores nº 92, Alphaville Comercial, na cidade de Barueri – SP;

- quanto às razões expostas no Auto de Infração há que se argumentar que a Rinaldi como intermediária da negociação podia autenticar documentos, etc., nada havendo de irregular nisso;

- a impugnante buscou adquirir mercadoria nacionalizada, justamente para se ver livre dos entraves burocráticos da importação e se ilícito houve ele deve ser imputado somente à Coremex e a Rinaldi.

Protesta por provar o alegado por todos os meios em Direito admitidos, especialmente, mediante a prova pericial pedindo que se reconheça a improcedência da presente exação.

Ponderando tais argumentos e as demais razões expostas no voto condutor do acórdão recorrido, decidiu o órgão julgador de 1ª instância manter inteiramente a exigência litigiosa, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 16/09/2002 a 12/11/2002

**MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA PREVISTA DE
PERDIMENTO**

Sendo a multa, por entrega a consumo, ou consumo de produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso, em montante igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente, de aplicação substitutiva à da previsão da pena de perdimento ela pode ser diretamente aplicada nos casos em que a autoridade fiscal repute inútil a abertura de processo que vise a aplicação dessa pena de perdimento.

**SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR DE DIREITO E
IMPORTADOR DE FATO.**

O importador seja ele de fato, ou de direito, é o responsável pelas infrações decorrentes de importações irregulares.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. DESPACHANTE

O despachante aduaneiro está proibido de efetuar, em nome próprio, ou no de terceiro, importações de quaisquer mercadorias ou exercer comércio interno de mercadorias estrangeiras, mas se violar essa proibição cabe a exigência, contra ele, dos tributos e multas das operações de importação, concomitantemente com as penalidades próprias que lhes são aplicáveis.

O despachante aduaneiro, quando importador de fato, é responsável solidário ao importador de direito, pelos tributos e multas exigidos do segundo, cuja firma tenha utilizado para promover a importação.

**RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. ADQUIRENTE DE
MERCADORIAS IMPORTADAS.**

O adquirente de mercadorias estrangeiras que tenha contrato de importação com o importador de direito, utilizado pelo despachante como "laranja" das importações responde solidariamente pelas exações tributárias e fiscais que advenham dessas importações simuladas.

Mantendo sua irresignação comparecem as pessoas jurídicas Rinaldi Comissária e Texvision novamente aos autos para, em sede de recurso voluntário, pugnar pela reforma da decisão, com a consequente decretação da insubsistência do auto de infração que consubstancia a exigência litigiosa. A pessoa jurídica Coremex não apresentou recurso voluntário.

Em síntese, afora as manifestadas por ocasião da instauração da fase litigiosa, as razões de recurso da pessoa jurídica Rinaldi Comissária:

1. Preliminar de nulidade:

Além das alegações afetas ao descumprimento do rito processual adequado para a aplicação da pena pecuniária substitutiva à de perdimento, sustenta a Rinaldi que restou caracterizada omissão por parte do julgador de 1ª instância, que deixara de rebater “de frente” argumentos trazidos na peça que inaugurou a fase litigiosa do processo.

2- Mérito

No mérito, aduz que todos os indícios apontados no auto de infração: concorrência desleal; conhecimento de carga em que a Rinaldi seria indicada como remetente das mercadorias e Texvision como destinatária; não comprovação da origem dos recursos envolvidos nessas operações; ausência de quitação bancária, depósito autenticado, etc; duplicata quitada por meio de carimbo; e a localização das pessoas jurídicas; foram pontualmente contestados, mas que a decisão não os enfrentara, limitando-se a enfrentar alguns pontos “de forma repetitiva e mecânica, e todos ainda por meras deduções”

2.1 - regularidade das operações;

Refuta a Rinaldi o acusado caráter fraudulento (ou clandestino) das operações indicadas pelo Fisco, informadas no Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex) e, segundo afirma, mediante o regular pagamento dos tributos, acobertadas por documentos legítimos, idôneos e que não teriam sido alvo de contestação, regularmente depositados na unidade administrativa da Receita Federal do Brasil.

Sintetiza, como consequência, as seguintes as razões que afastariam a aplicabilidade da multa cuja tipificação teria sido transcrita na ementa do julgado recorrido, *literis*:

a um, porque as mercadorias não foram introduzidas clandestinamente no País, eis que todas foram regularmente declaradas mediante declarações de importação e estão instruídas de documentos autênticos e legítimos (fatura comercial, conhecimento de carga internacional, notas fiscais, etc);

a dois, porque incorreu e nem se provou a existência de importação irregular ou fraudulenta;

a três, porque não se trata de caso de mercadoria entrada em estabelecimento ou dele saído sem que tenha havido declaração de importação no SISCOMEX, podendo-se dizer que as 03 (três) DI's estão até relacionadas na peça fiscal;

a quatro, porque não se cuida de hipótese de licitação ou de operação desacompanhada de nota fiscal, porquanto houve emissão de nota fiscal. Veja-se que essa figura penal está descrita no artigo 83, incisos 1 e II da Lei nº 4.502, de 1.963 (IPI) e que corresponde ao artigo 490, do RIPI. Fala, também, em importador oculto.

Afirma, ainda, que as mercadorias importadas seriam isentas do imposto sobre produtos industrializados, ponto fulcral do litígio, e que as notas fiscais teriam sido regularmente emitidas, não havendo motivo para qualquer tipo de fraude.

Sustenta que a ausência de tipicidade motivara a tentativa de “salpicar a autuação de outras normas ligadas ao artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1.976 (ocultação do real comprador, etc.), norma essa que existe para evitar a ocorrência de dano ao Erário

provocado por empresas fantasmas ou por aquelas que não conseguem comprovar a origem lícita dos recursos empregados nas importações, conforme reconhecido pelo Sr. Fiscal autuante no auto de infração.”

Que a hipótese descrita no Decreto-lei nº 1.455, de 1976 não se aplicaria à presente ação, eis que as empresas que intervieram nos procedimentos existem e foram reconhecidas pelo Sr. Julgador, além de se confirmar que a Coremex era empresa integrante do sistema FUNDAP e a Texvision uma empresa regularmente estabelecida em São Paulo, assim como as demais adquirentes das mercadorias.

Que foram juntados elementos que comprovariam, à exaustão, a legalidade das operações, entre eles um contrato da Texvision evidenciando que esta mantinha uma filial para venda no atacado a teor de várias Notas Fiscais de Saída, igualmente anexadas à defesa.

Que a Texvision recebia, a título de pagamentos, diversos cheques de seus clientes compradores, sendo que alguns deles eram depositados na conta da Rinaldi, exatamente para dar suporte às despesas com a nacionalização de mercadorias importadas (impostos, taxas, contribuições, honorários, despesas, etc);

Que inexistira, destarte, a alegada simulação, fraude ou qualquer outro tipo de ilícito, de qualquer espécie.

Que não restara comprovada qualquer fraude, pois ninguém retardara ou impedira a ocorrência de fato gerador de tributo ou deixou de pagá-lo, nem na importação, nem no mercado interno.

Que o artigo 23, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1.976, transposto para o § 5º, do artigo 618, do Regulamento Aduaneiro, objetivaria punir empresas fantasmas e que buscam “lavar” dinheiro, sendo essa a raiz de tal norma penal.

Que a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados nas operações, assim como a atuação lícita e regular de cada parte que interveio nas importações, foram comprovados, mas que a decisão recorrida nada alegara sobre isso.

Que o julgado recorrido não rebatera esses pontos e que as provas carreadas destruíram as graves alegações contidas no auto de infração, tanto que a decisão recorrida não mais faria referência a qualquer tipo de questão ligada a eventual ilicitude dos recursos empregados nas importações.

Que a recorrente fora alvo de fiscalização posterior e que, em tal ação, o Fisco verificara sua condição de comissária que exerceria suas atividades de acordo com seu objeto social. Descreveu os elementos que identificariam a ação fiscal e os documentos analisados;

2.2- Ausência de solidariedade

Quanto a esse fundamento, alega a recorrente Rinaldi:

Que a capitulação da infração se fizera por presunção, na medida em que o Fisco não trouxera aos autos prova de que essa pessoa jurídica seria a proprietária das mercadorias ou que as tenha importado ou vendido, apesar de desafiado a comprovar sua responsabilidade pelo pagamento de qualquer valor inerente a essas operações.

Afirma, nessa esteira, que tais documentos demonstrariam a realização de legítimas operações na modalidade por Conta e Ordem de Terceiros, tendo a Coremex como a consignatária, e a Texvision e outras empresas mencionadas na peça fiscal, como as adquirentes.

Consequentemente, a Rinaldi atuara como comissária de despacho, com personalidade diversa da dos Srs. Hugo Rinaldi e a Sra. Luciana Rinaldi, pessoas físicas competentes para formalizar despachos aduaneiros.

Que não se poderia falar em ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, hipótese alheia às operações objeto do litígio, regularmente realizadas na modalidade por Conta e Ordem de Terceiros, submetidas a procedimento fiscal de despacho aduaneiro e que foram alvo de contrato firmado entre as partes e depositado na unidade da RFB competente.

Que o julgador *a quo* reconheceu a existência desse contrato mas não o considerara supostamente em razão do seu livre conhecimento, “colocando em dúvida as próprias autoridades aduaneiras que o receberam na época e os reconheceram como firme, jurídico e suficiente, tanto que foram várias dezenas de importações efetuadas com base nesses documentos sem nenhum tipo de contestação”.

Que tais contratos afastariam a conclusão assentada no voto condutor de que a Coremex emprestara seu nome para a realização de operações, mediante a remuneração de US\$. 1,000.00 (mil dólares) por operação;

Que o inciso I, do artigo 10, do Decreto nº 646 de 09.09.92, transcrito na peça fiscal autuante, nada teria a ver com Comissão de despachos aduaneiros a qual, de resto, nem efetua despachos, eis que se trata de competência privativa dos despachantes aduaneiros, habilitados segundo a legislação de regência

Que a autoridade aduaneira confundira as figuras da comissão de despacho e do despachante aduaneiro

Que não há prova nestes autos de que a Rinaldi realizara despachos aduaneiros, atividade que seria estranha a seu objeto societário

Que o Sr. Hugo Rinaldi e a Sra. Luciana Rinaldi são despachantes aduaneiros e, como tal, atuaram regularmente mediante mandato, contrato em que não poderia figurar a comissão.

Cita a legislação que disciplina essa nomeação e as condições para a participação desses profissionais.

Que, contrariamente ao alegado, a Coremex não emprestara seu nome ou outorgara poderes ao Sr. Hugo Rinaldi e à Sra. Luciana Rinaldi para realizar importações, mas simplesmente lhes nomeou mandatários para o fim de formalizar despachos.

Que tal afirmação seria leviana, pois a Coremex, assim como qualquer outra empresa, está impedida de outorgar procuração ao despachante para que ele realize importações.



Que o nome da Rinaldi não consta em nenhum desses documentos de despacho, onde foram consignadas as pessoas jurídicas Coremex, como a importadora e Texvision (e outras empresas) como as adquirentes;

Que, segundo alegado pela Texvision em sua impugnação, a Rinaldi agira como intermediária, ou seja, como uma “representante comercial e recebendo comissão por sua intermediação”;

Que o julgado não repelira essa afirmação e que isso equivaleria a dizer que houve tão-somente assessoramento em relação às importações de acordo com o objeto social desses tipos de pessoa jurídica, atividade que não se confundiria com importação ou ocultação de sujeito passivo.

Que, embora isto também não seja crime ou infração, a Rinaldi jamais representou ou intermediou comercialmente as operações, “tendo apenas praticado os atos inerentes a uma empresa Comissária de Despachos Aduaneiros, ou seja, os de gestões ligadas ao objeto social desses tipos de organizações quase seculares e de todos conhecida nacional e internacionalmente”.

Que a realização de despachos pelo porto de Santos seria justificada pela diferença tributária que isso proporcionaria, consequência do fato da pessoa jurídica adquirente da mercadoria (Texvision) se encontrar domiciliada no Estado de São Paulo. Descreveu os elementos que redundariam em uma redução de 4,9% na alíquota do ICMS.

Que se o Fisco tivesse o trabalho de melhor pesquisar perante os estabelecimentos bancários, talvez não se apressasse em julgar e condená-la, mesmo sem provas e por isso estava agindo por mera dedução;

Que o dispositivo alegado auto de infração: artigo 78, da Medida Provisória nº 2.158-35, que dá nova redação ao artigo 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966 trata da responsabilidade solidária do adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, mas que não restara comprovado que a Autuada é a adquirente dos produtos ;

Anexou faturas emitidas pela Rinaldi contra a Coremex, nota fiscal de serviços, procuração das pessoas jurídicas Texvision, Hamatex e Coremex para os despachantes Hugo Rinaldi e Luciana Rinaldi, contratos firmado por aquelas empresas e a prova de sua entrega aos órgãos aduaneiros, além de documentos “consularizados” que comprovariam a condição de proprietária das mercadorias da Texvision e de consignatária, da Coremex.

2.3 – Afronta ao princípio da razoabilidade.

Aduz, sinteticamente, que a multa ora imputada teria natureza confiscatória, capaz de exaurir o patrimônio da autuada, de modo absurdo, desproporcional, irrazoável e sobretudo ilegal;

Que a mercadoria não pertence à autuada e, portanto, sua conversão em multa, a retirar do seu patrimônio social seria, sobretudo, injurídica, injusta e mesmo imoral

Cita a Súmula STF nº 323, trecho da obra de renomados tributaristas, como Alberto Xavier, Celso Antonio Bandeira de Melo, Américo Lacombe, dentre outros, além de jurisprudência de cortes federais regionais e do Superior Tribunal de Justiça.

As razões de recurso da pessoa jurídica Texvision, sinteticamente, são as mesmas expendidas por ocasião da instauração da fase litigiosa do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUÍS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção. Dele tomo conhecimento, portanto.

1- Preliminar de Nulidade

1.1 – Do Auto de Infração

Quando se trata de discutir nulidade procedimental, entendo salutar tomar como referência a lição de Bedaque¹:

“...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas conseqüências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo.”

É preciso firmar, ainda, que essa abordagem, encontra-se dogmatizada nos artigos 60, do Decreto nº 70.235, de 1972² e 55, da Lei nº 9.784, de 1999³, este último aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

¹ Bedaque, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo. Malheiros, 2006, pp 82 e 83.

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

³ Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Ou seja, tratando-se de ato administrativo, a regra é a convalidação ou saneamento, a exceção, a nulidade.

Sobre o tema, vide recente manifestação da primeira turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp 850270 / RS⁴, onde, à unanimidade, decidiu-se:

TRIBUTÁRIO. TERMO DE INFRAÇÃO NO TRÂNSITO. INCOMPETÊNCIA DO AGENTE. VÍCIO SANÁVEL DO AUTO DE INFRAÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO PELO PODER JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. ANÁLISE DE DIREITO LOCAL. SÚMULA Nº 280 DO STF. JUROS DE MORA. APRECIÇÃO PREJUDICADA.

(...)

II - A doutrina moderna do direito administrativo tem admitido, mutatis mutandis, a aplicação das regras sobre nulidade dos atos jurídicos do direito privado nas relações de direito público, definindo os atos inválidos em nulos e anuláveis, a depender do grau de irregularidade. No caso da primeira espécie (nulos), o ato é insanável, não permitindo convalidação, podendo o vício ser reconhecido de ofício pelo Juiz. Quanto aos atos anuláveis, admite-se a convalidação, sendo possível o reconhecimento da invalidade apenas por provocação do interessado.

(...)

IV - Segundo o magistério de José dos Santos Carvalho Filho: "Nem todos os vícios do ato permitem seja este convalidado. Os vícios insanáveis impedem o aproveitamento do ato, ao passo que os vícios sanáveis possibilitam a convalidação. São convalidáveis os atos que tenham vício de competência e de forma, nesta incluindo-se os aspectos formais dos procedimentos administrativos"

Trazendo tal discussão ao âmbito do Processo Administrativo Fiscal, indiscutivelmente, situações há em que tal prejuízo (ou ameaça) presume-se *jure et de jure*, taxativamente elencadas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72⁵.

Sendo certo que não se discute a competência do agente, hipótese tratada no inciso I, caberia investigar se o alegado descumprimento da forma prescrita em lei efetivamente cerceara o direito de defesa dos sujeitos passivos, hipótese do inciso II.

Com efeito, conforme se observa da leitura desse inciso II, em conjunto com o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo quando a lei é taxativa quanto à forma por meio da qual determinado ato processual deve ser executado, o saneamento só ocorre quando caracterizado prejuízo e a nulidade, o cerceamento do direito de defesa.

Ou seja, mesmo quando a lei estabelece uma presunção, transfere ao julgador a análise da validade do ato sob um prisma teleológico, que direciona tal avaliação para o atingimento do resultado, sem a prévia definição da forma, define exclusivamente o resultado que, se verificado, torna nulo o procedimento ou ato ou exige sua repetição.

⁴Ministro Francisco Falcão, DJ de 31/05/2007, p. 378.

⁵ Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Registro aqui, por outro lado, a felicidade com que Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁶ esclarece os contornos da técnica de avaliação finalística do ato administrativo, em comparação com o que denomina validade condicional⁷:

16. Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não-automático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o da finalista é casuístico.

Feita tal delimitação, restaria, ainda, explorar o significado da expressão “prejuízo” no âmbito processual, elencada no já mencionado art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier⁸

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonegada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

Partindo dessas referências, não vejo como afirmar que a prática dos atos segundo a forma adotada pelo Fisco, principalmente após ou seu saneamento, prejudicara o contraditório ou impedira o pleno exercício do direito de defesa.

Como bem frisou a recorrente em sua peça recursal, desde a impugnação da exigência, lhe foi possível atacar “de frente” todos os argumentos do Fisco.

Por outro lado, entendo que a aplicação da pena substitutiva à de perdimento não exige a decretação desta última, até porque esse raciocínio causaria sérios prejuízos ao regular exercício do direito de defesa.

Com efeito, diversamente do aduzido, o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976⁹, incluído pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002,

⁶ A relação meio/fim na Teoria Geral do Direito Administrativo. texto extraído de <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=publicacoes-cientificas/111>. Consulta realizada em 21/11/2008

⁷ Considera unicamente o meio de execução, ou seja, a norma que o instituiu.

⁸ Nulidades do Processo e da Sentença. São Paulo, RT, 2007, 6ª ed, p. 169.

posteriormente convertida na Lei nº 10.637, do mesmo ano, não condiciona a aplicação da multa substitutiva à prévia aplicação de pena de perdimento, bastando que se configurem duas condições: a subsunção da conduta a uma das hipóteses que sujeitam a mercadoria, abstratamente, à pena substituída¹⁰ e a impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

Mesmo que se atenuasse o rigor gramatical, pretendendo buscar na expressão “pena prevista” o mesmo sentido de “pena aplicada”, uma exegese lógico-sistemática afastaria igualmente a pretensão do sujeito passivo.

De fato, se a condição da aplicação de pena de perdimento é a apreensão da mercadoria e essa, por óbvio, pressupõe a sua localização, condicionar a multa substitutiva a essa aplicação é buscar interpretação que transforma o dispositivo em letra morta.

Ora, se um dos pressupostos para incidência na multa substitutiva é a não-localização da mercadoria, por óbvio, não se pode condicioná-la à prévia apreensão. Se a mercadoria é passível de apreensão e, conseqüentemente, da pena de perdimento, excluída estaria a multa.

De se frisar, nessa linha, que o Fisco confirmou que as mercadorias sujeitas à pena de perdimento foram destinadas comercialmente, consignando inclusive seus valores nos autos do processo nº 12466.001531/2004-63.

Reforça essa convicção a regra procedimental estabelecida no art. 73, *caput* e §§, da Lei nº 10.833, de 2003.

Diz o dispositivo (original não negrito):

*Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, **extingui-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.***

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Ora, se, como diz o caput do art. 73, o processo de apuração do dano ao erário deve ser extinto, obviamente, seu julgamento não pode ser condição para a aplicação da pena substitutiva.

⁹ § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (grifei)

¹⁰ o texto fala na conversão da penalidade prevista no parágrafo primeiro do mesmo art. 23 do 1.455, de 1976 e não a aplicada.

Por outro lado, o parágrafo 2º reforça o entendimento de que o processo de aplicação da multa em nada se confunde com o de imputação do dano ao erário propriamente dito.

De modo a garantir o mais amplo exercício do direito de defesa e do contraditório, abre-se espaço para que se discuta, em pelo menos duas instâncias, matéria que, se mantido o rito do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, seria encerrado em instância única.

Ou seja, se a aplicação da pena de perdimento tivesse, como pretendeu o sujeito passivo, caráter de prejudicial, estaria este colegiado impedido de tecer qualquer consideração acerca da materialidade da conduta ou da sua autoria, o que certamente diminuiria as possibilidades de exercício do direito de defesa.

Como é cediço, o julgamento da pena de perdimento dá-se em uma única instância, ex vi do § 4º do art. 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976¹¹.

Já no processo instaurado e processado nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972 é possível discutir desde a aplicabilidade, em tese, da pena de perdimento, até a extinção da multa, pela entrega da mercadoria.

Tratando-se, portanto, de processos e julgamentos inteiramente independentes, demonstra-se incabível a pretensão de transformar o julgamento da pena de perdimento em prejudicial daquele em que se discutirá sob todos os aspectos a aplicação da multa substitutiva.

1.2 – Da Decisão Recorrida

Incabível, ademais, a anulação do acórdão recorrido que, no sentir da recorrente Rinaldi, deixara de enfrentar, categoricamente (ou “de frente”) as alegações de defesa.

Não vejo a alegada omissão da autoridade julgadora com relação à preliminar de nulidade do auto de infração em razão do rito procedimental indicado.

Aliás, a convicção acerca da correção do rito processual empregado para cobrança da multa, especialmente a desnecessidade de aplicação prévia da pena de perdimento, foi expressamente mencionada no voto condutor e fez parte inclusive da ementa anteriormente transcrita no relatório que dá suporte ao presente voto.

No que se refere ao mérito, conforme se observa, a então impugnante indicou os elementos documentais que dariam suporte a fatos que, no seu sentir, acarretariam a improcedência das alegações do Fisco e órgão julgador, dentro da sua livre convicção, sopesou as alegações e ressaltou os elementos que demonstrariam a correção da exigência fiscal.

¹¹ Art. 27. As infrações mencionadas nos Artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda.

(...)

§ 4º Após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal, que o submeterá à decisão do Ministro da Fazenda, em instância única.

Não é exigível, portanto, que o julgamento enfrente separadamente todas as questões aduzidas, basta que, em conjunto, explice sua convicção acerca da sua procedência ou não.

Nesse sentido, remansosa é a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento dos EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp Nº 665.454 – CE, assim ementado¹²:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA DEVOLUTIVIDADE. TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM.

1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EDcl nos EREsp. 693.711/RS, DJ 06.03.2008; EDcl no AgRg no MS 12.792/DF, DJ 10.03.2008 e EDcl no AgRg nos EREsp 807.970/DF, DJ 25.02.2008

2. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.”(negritei)

Evidentemente, analisar as diferentes (e mutuamente excludentes) versões dos fatos e concordar com as conclusões do Fisco implica necessariamente discordar, ainda que por via obliqua, das alegações da impugnante.

A avaliação da correção ou não da decisão do órgão julgador *a quo* é providência a ser adotada quando da análise do mérito do recurso e poderá eventualmente conduzir à insubsistência da exigência, hipótese que não se confunde com a nulidade do feito.

2- Mérito

2.1 - Interposição Fraudulenta de Pessoas – Enquadramento Legal

No mérito, penso que a solução do litígio passa pela confirmação ou não dos fatos apontados pelo Fisco e, se confirmados, sua subsunção à hipótese abstratamente prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, acrescentado pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637/02.

Com efeito, apesar de toda discussão acerca da concomitante incidência dos fatos narrados à hipótese abstratamente estabelecida no inciso I, do art. 83, da Lei nº 4.502, de 1964¹³, que impõe multa em valor semelhante à imposta em substituição à pena de perdimento,

¹² Ministro Luiz Fux, DJ: 25/05/2009

¹³ Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: I - os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nêle permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei, conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio;

penso, pedindo vênia ao recorrente, que a penalidade ora discutida não teve espeque nesse dispositivo.

De fato, o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, matriz legal para imposição da penalidade substitutiva que ora se discute, expressamente mencionado na folha de rosto do auto de infração, mais especificamente no campo “Demonstrativo do Crédito Tributário”, trata da conversão da pena de perdimento em multa, e não, como é evidente, da conversão da multa estabelecida na Lei nº 4.502, de 1964 em outra de igual valor.

Ou seja, se a multa imposta tivesse como espeque o inciso I do art. 83 da Lei 4.502, não se discutiria em abstrato a aplicabilidade de pena perdimento, nem muito menos o rito que deveria ser seguido para sua conversão, matéria que povoa o presente litígio desde a sua instauração.

Veja-se o que restou consignado no encerramento do auto de infração que ora se debate:

Sendo assim, lavra-se o presente Auto de Infração para imputar à empresa COREMEX COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. CNPJ nº 00.290.235/0001-65, e solidariamente às empresas RINALDI COMISSÁRIA DE DESPACHOS LTDA, CNPJ nº. 02.109.202/0001-00 e TEXVISION TECIDOS E MALHAS LTDA CNPJ 04.721.351/0003-04, sendo que a primeira apresentou documentação em seu nome, figurando, portanto, como importador de direito junto à Alfândega do Porto de Vitória, e as demais, nos termos do item V deste Auto de Infração, contribuintes solidários, a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 59 da Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002, convertida em lei (Lei nº 10.637/02), que acrescentou o inciso V ao art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. Como a mercadoria, objeto deste Auto de Infração, já foi remetida ao consumo, convertemos a pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do mesmo art. 59 da mesma Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002, convertida em lei (Lei nº 10.637/02) que acrescentou o § 3º ao art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Registre-se, ademais o texto de abertura do campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, assim redigido (fl. 02):

001 — MERCADORIAS ESTRANGEIRAS, NA IMPORTAÇÃO, NA HIPÓTESE DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

Como é cediço, tal descrição corresponde à hipótese de Dano ao Erário descrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, inserido pela MP nº 66, de 29/08/2002¹⁴, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002.

Importante mencionar, ademais, a natureza do procedimento fiscal que deu ensejo à aplicação da penalidade: habilitação de responsáveis legais.

Como é cediço, dentre os objetivos descritos nos incisos art. 3º da instrução normativa nº 286, de 2003, vigente à época do procedimento fiscal que culminou com a exigência em litígio. Dentre outros, busca o procedimento (os grifos não constam do original):

III - avaliar a compatibilidade entre a atividade econômica, a capacidade operacional, econômica e financeira da pessoa jurídica e as informações de natureza comercial constantes do requerimento apresentado.

§ 1º Caso a pessoa jurídica tenha atuado anteriormente no comércio exterior, será também avaliada a compatibilidade entre os valores transacionados e a capacidade econômico-financeira revelada no período.

Conforme é possível perceber, no caso em comento, as diligências necessárias às conclusões do Fisco tiveram origem nas verificações preconizadas no § 1º acima transcrito e, na convicção do fisco, revelaram um descompasso entre a capacidade econômico-financeira e a atuação da pessoa jurídica Coremex no comércio exterior.

Se o rito procedimental busca a investigação da infração gizada no Decreto-lei nº 1455, de 1976 e, como resultado, ter-se-ia demonstrado o cometimento de tal infração, obviamente, essa é a hipótese que deverá servir de ponto de partida para o presente julgamento.

Inegável que ao longo dessa descrição são mencionadas as duas bases legais: a relativa ao Dano ao Erário e àquela equivalente à multa isolada estabelecida no inciso I do art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964, mas isso, penso, não altera o fundamento da penalidade substitutiva imposta. No máximo, expõe ao julgador a convicção do autuante de que, diante dos fatos narrados, se fosse considerada inaplicável a pena substitutiva à de perdimento, seria cabível impor aquela segunda penalidade.

Nesse contexto, penso que, efetivamente, restou caracterizada a hipótese abstratamente prevista no inciso V do **caput** do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, máxime se aplicada a presunção contida no § 2º do mesmo art. 23, ambos incluídos pela medida provisória nº 66, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002:

Diz o dispositivo:

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,

¹⁴ 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.

comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Vejo igualmente improcedente a pretensão de limitar a aplicação da penalidade às empresas “fantasmas” ou nas hipóteses em que restaria demonstrado o crime de “lavagem” de dinheiro.

De fato, como seria impossível prever, elencar e combater todas as consequências nefastas do uso da interposição fraudulenta, o Poder Executivo, a exemplo das demais administrações tributárias e policiais de outros países, optou em combater a interposição como meio de execução para qualquer infração beneficiada pelo acobertamento dos seus responsáveis, dentre as quais, evidentemente, se encontra a “lavagem” de dinheiro.

Nesse espírito é que foi editado art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (mini-reforma tributária), que foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Publicada no DOU de 31/12/2002), como já se viu, responsável pela inserção do inciso V ao art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

2.2 – Atuação das Pessoas Jurídicas Indicadas do Auto de Infração - Ponderação das Provas, Presunção e Solidariedade

O recurso das pessoas jurídicas Rinaldi e Texvision podem ser assim resumidos: os documentos apresentados ao Fisco, desde o despacho de importação, demonstrariam a realização de legítimas operações na modalidade por Conta e Ordem de Terceiros, sendo a Coremex importadora, Texvision, adquirente, Rinaldi, comissária de despachos e seus sócios, Hugo Rinaldi e Luciana Rinaldi, despachantes aduaneiros.

Para descaracterizar tais elementos documentais, o Fisco, segundo alegam as recorrente, teria se baseado em elementos que, no seu sentir, seriam dotados de menor valor probante, como presunções, declarações tomadas a termo, etc.

Com a máxima vênia, não vejo como estabelecer uma hierarquia entre os elementos de prova carreados aos autos.

Lembro aqui a lição de Humberto Theodoro Junior¹⁵, 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;

¹⁵ Curso de Direito Processual Civil. Rio de Janeiro, Forense, 9ª ed., volume II, p.p. 416/417

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.

No plano do processo administrativo, a dogmatização dessa metodologia encontra-se gizada nos art. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72 (negritei):

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

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, **fundamentos legais**, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.*

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.

Sem dúvida, cabe lembrar a lição de Malatesta¹⁶ acerca da valoração das provas e, conseqüentemente, da matéria fática: o ordinário se presume e o extraordinário deve ser provado.

Ocorre que, apesar de se partir do pressuposto que os documentos apresentados perante a unidade administrativa da Receita Federal do Brasil traduzem o conteúdo dos negócios jurídicos, tal presunção pode ser infirmada pela soma de elementos capazes de lhes reduzir a credibilidade, como, salvo melhor juízo, detecta-se no presente recurso.

Ou seja, a aceitação dos documentos, fruto da presunção de boa-fé que deve nortear a relação do servidor público com o administrado longe está de impedir que, em uma segunda análise, questione-se a veracidade das informações nele contidas.

Dentre os elementos apontados pelo fisco, chama-se atenção para o fato de que as pessoas jurídicas indicadas no despacho de importação como adquirentes das mercadorias e responsáveis pelo fechamento do câmbio seriam as empresas SEKHEN ou HAMATEX, que, segundo as investigações que culminaram com a exigência litigiosa, nunca fizeram parte do negócio declarado ao Fisco.

Ou seja, as declarações apresentadas ao Fisco, em verdade, nunca identificaram a pessoa jurídica Texvision como parte do negócio que motivou a importação das mercadorias, ou responsável pelo pagamento dos tributos incidentes nas operações. Não custa

¹⁶ Malatesta, Nicola Framarino Dei. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. Tradução Paolo Capitanio. Campinas. Bookseller, 2004.

relembrar que essa informação é prestada da declaração de importação, pelo despachante aduaneiro, no caso, sócio da pessoa jurídica que alega ter assessorado a realização daquelas operações de importação.

Assim, mesmo que fosse possível isolar a atuação dos sócios da Rinaldi como despachantes aduaneiros, o despacho foi realizado nos termos definidos por aquela comissão, tanto que esta pessoa jurídica foi responsável pela elaboração das respostas acerca da forma em que o despacho de importação se processou.

Importa destacar, por outro lado, a declaração Sr. Carlos Roberto Eiras, sócio-gerente da Coremex, posteriormente ratificada pelo Sr. Wallace Vieira Matheus, seu coordenador operacional, juntadas, respectivamente, às fls. 99 a 104:

Que para a prestação de serviços de nacionalização de mercadorias da empresa TEXVISION TECIDOS E MALHAS LTDA., foi contatado inicialmente pelo despachante da empresa RINALDI COMISSÁRIA DE DESPACHOS ADUANEIROS LTDA, Sr. Guerra, que todos os contatos com respeito a essa conta eram mantidos com essa comissão de despachos e que nunca teve qualquer contato com a empresa TEXVISION.

Que os valores referentes aos impostos e demais gastos, eram tratados pela RINALDI, não sofrendo qualquer interferência da COREMEX. Isto é a comissão cobrava e também pagava o que era devido.

Que todos os valores referentes a tais processos tratados pela comissão de despachos RINALDI nunca transitavam por conta corrente da COREMEX, eram movimentados diretamente pela comissão e liberados em SANTOS/SP.

Que para a prestação desse serviço a Coremex era remunerada em US\$ 1.000,00 por DI, não tendo qualquer interferência na nacionalização da mercadoria.

(...)

Que a informação registrada nas DI's, que dizem respeito à contratação de câmbio, foram registradas pela comissão de despachos sem qualquer interferência da COREMEX.

Que, a respeito da contratação de câmbio, todos os contatos são mantidos com a RINALDI, que desconhece, sem informações dessa empresa, aqueles contratados e aqueles que continuam em aberto, a não ser que busque informações diretamente em inquirições nos sistemas do Banco Central.

Que todas as informações para a emissão das Notas Fiscais, por intermédio da COREMEX, eram fornecidas pela RINALDI e que todos esses procedimentos eram conduzidos pela Sra. ADRIANA funcionária dessa comissão.



Que não conhece e não teve contato com o Sr. TAE WON KIM e ou Sra. Margarida¹⁷.

Importante ainda para identificar a atuação de cada uma das partes são as informações prestadas pela Comissária Rinaldi, por meio de seus sócios, à fl. 170, informam, literalmente:

1) As Dis Nº: 02/0015198-8 e 02/0026481-2 tiveram os Impostos debitados no Banco: BCN, Agência: 395, Conta Corrente: 082328-2.

2) Os valores eram enviados através de depósitos bancários em cheque, feitos pelo adquirente (Texvision Tecidos e Malhas Ltda).

Os valores eram solicitados aos Srs. Tae Won Kim e Margarida e feitos através de depósito bancário pelo adquirente à Comissária de Despachos.

A Comissária desconhece quem efetivamente fez o depósito, sabendo apenas a quem eram solicitados os valores.

3) As contratações de câmbio eram feitas em momento subsequente ao desembaraço da DI e a Comissária não tem qualquer interferência nem registro das operações de fechamento de câmbio, exceto o que está devidamente informado na DI.

4) Quem determinava a quem faturar eram os Srs. Tae Won Kim e Margarida. Os pagamentos das mercadorias eram feitos pelo adquirente à Coremex conforme Notas Fiscais e documentos em anexo (Fls. 01 à 26).

5) Os serviços eram contratados verbalmente via telefônica e os valores referentes aos serviços prestados pela Rinaldi Comissária de Despachos eram recebidos de acordo com as notas fiscais emitidas por processo (cópia em anexo). Informa por derradeiro que desde Dezembro de 2002 deixou de prestar serviços para as empresas envolvidas nas Declarações de Importação.

As informações se repetem nas respostas acostadas às fls. 173, 176 e 180, que dizem respeito a 23 declarações de importação diferentes das contempladas na resposta acima transcrita. A diferença, quando há, limita-se à identificação da conta-corrente.

Somada à irregularidade na declaração de importação, as informações colhidas junto à pessoa jurídica Coremex, se lidas em conjunto com as prestadas pela recorrente Rinaldi, são capazes de induzir a responsabilidade pela infração às pessoas jurídicas enumeradas na peça fiscal.

Com efeito, ainda que, apenas para argumentar, se tomassem as declarações do sócio e do coordenador operacional da Coremex como inverídicas, afastando a responsabilidade gizada no art. 137¹⁸ do CTN, é inegável que a atuação pessoa jurídica Rinaldi

¹⁷ Vinculados à Texvision

¹⁸ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

fomentou a ocultação da adquirente da mercadoria importada por conta e ordem (Texvision), atraindo a aplicação do art. 136¹⁹ do mesmo diploma, que igualmente não exige a condição de contribuinte para imputação de responsabilidade por infração. Na mesma linha, diz o inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

Acerca dessa modalidade de responsabilidade solidária, lembro a lição de Luciano Amaro²⁰, que esclarece:

“Responsabilidade aí nada tem a ver com a sujeição passiva indireta; é responsabilidade noutra acepção, qual seja, a sujeição de alguém às consequências dos seus atos. Se cometi uma infração, ‘respondo’ por ela. Ora, nesse sentido, a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito passivo indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como, ainda, a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpre uma obrigação formal, embora não deva nada de tributo, sofre as consequências do seu ato, ou seja, ‘responde’ pelo seu ato.”

De fato, a pessoa jurídica Texvision tinha consciência da sua condição de adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, a Coremex, de importador ostensivo e a Rinaldi de quem seria o verdadeiro responsável pelo fechamento de câmbio e, conseqüentemente, o adquirente da mercadoria.

Nesse aspecto cabe lembrar que, afora as hipóteses em que a pessoa jurídica é consignatária de importação realizada por terceiro, a liquidação de câmbio por pessoa jurídica diversa do importador só ocorre nas hipóteses de sucessão societária ou solidariedade junto à instituição financeira²¹.

Se as pessoas jurídicas indicadas na DI como responsáveis pelo fechamento do câmbio nunca foram como sucessoras da Texvision, nem muito menos suas fiadoras ou avalistas, pretendeu-se, efetivamente, dar e entender que tais sociedades, sabidamente sem qualquer vínculo com a operação, seriam as adquirentes das mercadorias.

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

¹⁹ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

²⁰ Infrações Tributárias, apud Paulsen, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre. 2007. Livraria do Advogado. 9ª ed. p. 925

²¹ Vide Circular BC nº 2.948, de 1999 e seguintes

Assim, mesmo que se desconsidere o fato de que o valor dos tributos incidentes sobre a operação nunca transitaram pela conta-corrente da Coremex, de que seus sócios nunca tiveram contato com representantes da Texvision ou ainda de que a aquela pessoa jurídica que se apresentou perante a Receita Federal do Brasil cederia seu nome em troca do pagamento de US\$ 1.000,00 por declaração, forçoso é concluir que, sem a participação das pessoas jurídicas apontadas como solidárias, não seria possível ocultar o verdadeiro adquirente da mercadoria.

Dada a ausência de bibliografia acerca da co-autoria no plano das infrações tributárias, recorre-se às considerações consagradas no Direito Penal. Sabidamente, o art. 29 do Código Penal²² possui redação bastante semelhante ao do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966²³.

Analisando tais dispositivos, chega-se à conclusão que a co-autoria surge independentemente da natureza do benefício auferido na prática do ato apenado; basta que simplesmente concorra para o resultado.

É fato que a doutrina e a jurisprudência consolidada se inclinam no sentido de condicionar a caracterização da co-autoria à verificação de dois elos: o causal e o psicológico.

Não bastaria, portanto, recorrer-se ao procedimento hipotético de eliminação de Thyren, por meio do qual afere-se a relação causal pela exclusão mental da ação²⁴. Seria preciso avaliar se aquele a quem é atribuída a qualidade de co-autor sabia o resultado produzido pela sua ação ou omissão (elo psicológico).

Ocorre que, ainda que se atenuie o comando do art. 136 do CTN, adotando aquela linha de raciocínio advinda do Direito Penal, onde, regra geral, o dolo é condição para a antijuridicidade da conduta, forçoso é concluir que as pessoas jurídicas indicadas no Auto de Infração, efetivamente, assumem a condição de co-autoras.

De fato, no caso em tela, encontram-se perfeitamente delineados os dois requisitos: se a Coremex não cedesse seu nome e a Rinaldi não atribuísse a condição de adquirente a pessoas jurídicas que, sabidamente, não tiveram ligação com a operação, a Texvision, reconhecidamente adquirente das mercadorias, não teria sido ocultada do Fisco.

Igualmente, não se poderia deixar de reconhecer o vínculo psicológico entre as pessoas jurídicas. Todas sabiam qual seria o resultado alcançado: ocultação do adquirente da mercadoria importada por conta e ordem.

Ou seja, se lei pune a interposição de pessoas, evidentemente, todos que colaboraram na perpetração dessa conduta devem responder conjuntamente pela penalidade que lhe é imputada.

Assim, mesmo que não se identificasse a co-autoria na modalidade “cumplicidade”, certamente surgiria na modalidade “participação”, nestes termos descrita por Mirabete²⁵:

²² Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

²³ Art. 95. Respondem pela infração:

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

²⁴ Se, após a exclusão da ação ou omissão, concluir-se que o resultado teria deixado de ocorrer, é causa.

²⁵ Mirabete, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo. 2003. Atlas, 19ª ed. P. 233.

Fala-se em participação, em sentido estrito, como a atividade acessória daquele que colabora para a conduta do autor com a prática de uma ação que, em si mesma, não é penalmente relevante. Essa conduta somente passa a ser relevante quando o autor, ou co-autores, iniciam ao menos a execução do crime. O partícipe não comete a conduta pelo preceito primário da norma, mas pratica uma atividade que contribui para a realização do delito. Trata-se de uma hipótese de enquadramento de subordinação ou por extensão, prevista na lei, que torna relevante qualquer modo de concurso, que transforma em típica uma conduta de per si atípica.

Por outro lado, se, como indicaram as autoridades fiscais, a Rinaldi agiu como importadora de fato e a Texvision, importadora oculta, nada há a acrescentar às considerações do órgão julgador a quo acerca da responsabilidade solidária insculpida no art. 95, V, do DL nº 37, de 1966, após as inclusões resultantes da MP nº 2.158, de 2001 e da Lei nº 11.281, de 2006²⁶. Adoto-as independentemente de transcrição.

Outro fundamento relevante para a caracterização da infração advém da presunção incluída no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, introduzida pelo art. 59 da MP nº 66 de 2002 e recepcionada pelo texto de conversão na Lei nº 10.637, de 2002:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Lembro aqui o conceito de Presunção legal, extraído da obra de Pontes de Miranda²⁷:

“em vez de meio de prova, é o conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico (e.g. direito) sem que se possa provar o contrário (praesumptio iuris et de iure, presunções legais absolutas) ou enquanto não se prova o contrário (presunções legais relativas)”

O raciocínio para definição dessa regra é de uma simplicidade franciscana: **ninguém consegue operar em volume superior ao seu patrimônio ou sua capacidade de endividamento.** Quem opera acima desse limite, regra geral, opera ao amparo de terceiros.

Vê-se perfeitamente tracejado o fenômeno destacado por Bonilha²⁸, citando Lucien Mehl:

“Além e não obstante as regras gerais, a vontade de lutar contra a fraude fiscal conduz o legislador a editar presunções legais,

²⁶ Art. 95. Respondem pela infração:

(...)

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

²⁷ Pontes de Miranda, *apud* Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 58.

²⁸ Lucien Mehl, *apud* Bonilha, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo, LTr, 1992, p. 115.

que não podem ser evitadas a não ser que o contribuinte produza a prova em contrário ... e a deixar a carga da prova para o contribuinte lançado de ofício, em consequência de sua negligência ou de irregularidades graves” (grifamos)

Nessa mesma linha advoga Alberto Xavier, citando Galvão Telles²⁹:

“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 se se tornar aparente um motivo simulatório ”

Nesse contexto, a lei transfere ao sujeito passivo o dever de demonstrar a origem, a disponibilidade e a sua transferência.

Ora, ainda que se admita que as notas fiscais apresentadas e que a quitação mediante aposição de carimbo comprovariam a origem dos recursos aplicados nas operações, certamente não foram coligidos aos autos elementos que comprovassem sequer a forma pela qual tais mercadorias foram pagas: não foram localizados nem os contratos de câmbio, nem a transferência correspondente às quitadas das operações por um terceiro que não figurou nos documentos de importação (Texvision).

2.3 - 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 2007³⁰ que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976³¹, e , impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional³².

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.

²⁹ Manual dos Contratos em Geral, apud, Xavier, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, 2001, Dialética, p. 76.

³⁰ 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).

³¹ 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.

³² 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.

Tais conclusão, sinteticamente, estariam apoiadas na convicção de que, interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da *mens legislatoris*, chegar-se-ia à conclusão 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 configuraria violação ao princípio constitucional do *non bis in idem*, dogmatizado no art. 99 Decreto-lei nº 37, de 1966.

Por outro lado, a aplicação da mesma penalidade a todas as partes envolvidas na ocultação (importador ostensivo e pessoa jurídica ocultada) configuraria desrespeito ao princípio da individualização da pena, normatizado no art. 100 do mesmo Decreto-lei nº 37, de 1966³³.

Em nome da clareza, analiso separadamente a seguir cada um desses fundamentos.

2.3.1-Conteúdo do Infração estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007

Como se demonstrará, malgrado a convicção com que essa conclusão foi repudiada nos acórdãos de primeira instância trazidos ao conhecimento deste Colegiado, 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).

Para se chegar a tal convicção, faz-se necessário realizar uma análise da legislação que dispõe sobre a inaptidão 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 observar, a legislação tributária, na esteira do consignado no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em seu art. 966³⁴, 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.

³³ Art. 100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

³⁴ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Importante relembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn³⁵

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 Campinho³⁶:

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.

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:

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 Civil³⁷, se não apresenta 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

³⁵ *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004, p. 129.

³⁶ *O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil*. Rio de Janeiro. Renovar, 2004, 4ª ed., pp. 28 e 29.

³⁷ 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.

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 2002³⁸:

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 reúna 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. 37³⁹, bem assim o da proporcionalidade, implícito naquela mesma Carta Política e posteriormente dogmatizado no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999⁴⁰.

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 inaptidão, jamais a equiparar, por meio de presunção, a cessão do nome à inexistência de fato. Sabidamente, a instituição de tal ficção jurídica exigiria lei em sentido formal.

Tal explicação é fundamental para que se estabeleça a verdadeira *mens legislatoris* que orientou a redação do art. 33, 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 ao 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).

³⁸ Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005.

³⁹ 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

⁴⁰ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

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.

Ora, 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.

Com efeito, no 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. 33, posteriormente renumerado para 35, quando da conversão definitiva⁴¹:

“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 inaptidão 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)

Efetivamente, propôs o legislador que o contribuinte que cede o nome, mas possui os meios necessários para a realização das suas atividades, ou seja, não é inexistente de fato (daí a ressalva no parágrafo único do art. 33), não recebesse o mesmo tratamento dispensado àqueles que, segundo a Lei Civil, não poderiam ser caracterizados como uma sociedade empresária.

Essa é a adequação de que fala o legislador que, separando o “joio do trigo”, graduou as consequências da cessão do nome: pessoa jurídica que não possua os meios para realização de suas atividades devem ser declaradas inaptas, ao passo que, se exclusivamente cederem o nome, sem que fique caracterizada qualquer circunstância capaz de revelar sua inexistência de fato, sujeitam-se à multa ali estabelecida.

2.3.2 - Violação do princípio do *non bis in idem*.

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

Como é cediço, em observância a tal princípio, ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração.

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 semelhança da conduta.

⁴¹ Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/pdf>

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.

Tal exemplo ilustra a importância da delimitação do bem jurídico tutelado na investigação do conteúdo da infração, assim explicitada por Eugênio Raúl Zaffaroni⁴²

"A antinormatividade não é comprovada somente com a adequação da conduta ao tipo legal, mas requer uma investigação do alcance da norma que está anteposta e que deu origem ao tipo legal, e uma investigação sobre a afetação do bem jurídico. Esta investigação é uma etapa posterior do juízo de tipicidade que, uma vez comprovada a tipicidade legal, obriga a indagar sobre a normatividade, e apenas quando esta se comprova é que se pode concluir pela tipicidade penal da conduta." (os destaques não constam do original)

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)⁴³; 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.

⁴² Direito Penal Brasileiro, RT, 1997, p. 458, apud *Teoria Geral do Delito pelo Colarinho Branco*, disponível em <http://www.crimesdocolarinhobranco.adv.br/pdf.php?D>

⁴³ 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)

(...)

§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 Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)⁴⁴, máxime em função de que, no presente processo, não se discute a inclusão da multa recém-instituída.

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

Não há que se falar, portanto em derrogação tácita, nesse ponto, precisa é a lição de Carlos Maximiliano⁴⁵, que, analisando as hipóteses derrogação tácita, concluiu:

“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^{45º} (1). 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, partindo-se do 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 de tal incoerência, conforme sintetizou o renomado hermeneuta⁴⁶:

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

Mesmo que não se admita que as infrações em questão não pudessem ser aplicadas concomitantemente, interpretação com a qual não comunga este Relator, não se poderia olvidar de que, na esteira do esforço de re-alinhamento das infrações ora debatidas e, principalmente, em razão da coerência do ordenamento jurídico, o legislador fixou uma graduação entre as condutas tipificadas.

Relembre-se a atual redação do inciso V do art. 23 do nº 1.455, de 1976, de 1966:

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

⁴⁴ 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;

⁴⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

⁴⁶ op. cit. p. 291.

*ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.
(negritei)*

Comparando tal tipificação com o já transcrito art. 33, resta evidente a existência de uma graduação das condutas, na medida em que o dispositivo novel trata simplesmente da ocultação de uma das partes envolvidas no negócio, hipótese que a Lei Civil descreve como simulação inocente, enquanto que o dispositivo legal ora transcrito, trata dessa ocultação **por meio de fraude ou simulação**, ou seja, de interposição fraudulenta.

Na primeira, é evidente o intuito de enganar, na segunda, além daquele, o de prejudicar.

Acerca dessa distinção, esclarece Galvão Teles⁴⁷:

a) As simulações são bastante frequentes, e se, por vezes, se fazem só com o intuito de enganar (animus decipiendi), em regra domina-as o propósito de prejudicar (animus nocendi). O intuito de enganar é o mínimo imprescindível; mas na grande maioria dos casos a intenção dos simuladores apresenta coloração ou intensidade bem mais forte, porque os anima o objectivo de causar a alguém um dano ilícito, sendo para produzir esse dano que forjam a ficção de um contrato, por eles na realidade não desejado. A simulação que visa apenas enganar diz-se inocente; a que visa prejudicar diz-se fraudulenta.

Ou seja, se, repita-se, apenas para argumentar, se chegasse à conclusão de que as condutas apenas se sobrepõem, certamente essa “área de sobreposição” não seria integral; nas hipóteses em que não ficasse caracterizada a inexistência de fato ou o intuito de prejudicar o Fisco, incidiria a multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2003 e, nas demais, a pena de perdimento, real ou convertida, prevista no inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

2.3.3- Princípio da Individualização da Pena

Se superados tais empecilhos, mais uma vez admitindo como válido o argumento de que a penalidade instituída na Lei nº 11.488, de 2007 tivesse o alcance do qual discorda este Relator, o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66 não autorizaria que se afastasse a imposição do perdimento, real ou convertido, sobre o adquirente.

Inegavelmente, o dispositivo encontra inspiração no princípio constitucional da Individualização da Pena, gizado no art. 5º, XLVI⁴⁸, na medida em que dispõe:

Art. 100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

Ora, se o princípio da individualização da pena é exatamente o que viabiliza que se considere, quando da imposição da sanção, as particularidades de cada um dos sujeitos

⁴⁷ Galvão Telles, Inocêncio. *Manual dos Contratos em Geral - Refundido e Atualizado*. Coimbra, Portugal. Coimbra Editora, 2002, 4ª ed., p. 166.

⁴⁸ XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

do delito, qualquer interpretação que busque reunir esses sujeitos em uma única "vala", obviamente, viola tal princípio.

Dessa forma, ainda que se admitisse, por hipótese, que dispositivo novel instituiria nova modalidade de penalidade mais branda sobre o sujeito passivo que se apresenta perante o fisco, subsistiria a pena de perdimento, real ou convertida, para aquele que se beneficia da interposição.

A meu ver, tal dispositivo não produz esse alcance, pois o dispositivo que se pretende afastar (art. 23, V do DL 1.455, de 1976) trata da pena de perdimento, real ou convertida da mercadoria maculada de vício e, nessa condição, atinge ambas as partes envolvidas, seja por força da solidariedade prevista na atual redação do inciso III, do parágrafo único do art. 32, do DL 37, de 1966⁴⁹, seja em razão de que ambos tomaram parte em uma mesma infração, em co-autoria.

2.4 - Afronta ao Princípio da Razoabilidade e da Vedação ao Confisco

Penso que tal pretensão não deve prosperar.

Em primeiro lugar, após a edição da Súmula Vinculante nº 10⁵⁰, de autoria 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-AgR⁵¹:

"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)

Por óbvio, mais relevante do que fixar 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, 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 2008⁵².

⁴⁹ 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.

⁵⁰ DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

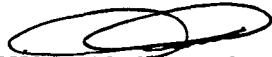
⁵¹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

⁵² 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.

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.

3- Conclusão

Com essas considerações, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO