



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	12466.002028/2004-25
Recurso n°	133.257 Voluntário
Matéria	FRAUDE - IMPORTAÇÃO
Acórdão n°	302-38.354
Sessão de	23 de janeiro de 2007
Recorrente	ORIMPEX IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. E OUTROS
Recorrida	DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 25/02/2000 a 24/04/2001

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal assegura ao contribuinte, desde o início do procedimento fiscal, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução.

Instituído por legislação infra-legal, apenas especifica a competência genérica que detém o AFRF, por expressa disposição legal, portanto, seus vícios (do MPF) e mesmo sua ausência não geram problemas de incompetência.

Os vícios ou a ausência do MPF tampouco são capazes de provocar vício formal. A violação na forma prescrita em legislação infralegal, em sede de processo administrativo fiscal, constitui mera irregularidade.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Na legislação tributária brasileira o direito de defesa, ordinariamente, é exercido na impugnação do lançamento. Mesmo nos casos em que se exige o MPF para o início da ação fiscal, a ausência ou vícios desse instrumento, por si, não caracterizam o cerceamento do direito de defesa.

**CONSTATAÇÃO DE FRAUDE E
ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO**

Constatada a existência de fraude e interposição de terceiros na importação, adicionalmente a um preço vil no valor declarado da mercadoria esse valor pode ser desconsiderado e arbitrado pela fiscalização.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 25/02/2000 a 24/04/2001

**Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA E
RESPONSABILIDADE PESSOAL**

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Nos casos de fraude, simulação e prática de outros atos ilícitos os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades.

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA
ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.**

Não ao Poder Executivo o exame da ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação tributária, competência exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulados mensalmente para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 25/02/2000 a 24/04/2001

**Ementa: EXIGÊNCIA DO II E DA MULTA
AGRAVADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO
II**

Aumentado o valor aduaneiro da mercadoria, em decorrência exige-se a diferença do II.

Nos casos de subfaturamento se aplica a multa agravada de lançamento de ofício do II.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 25/02/2000 a 24/04/2001



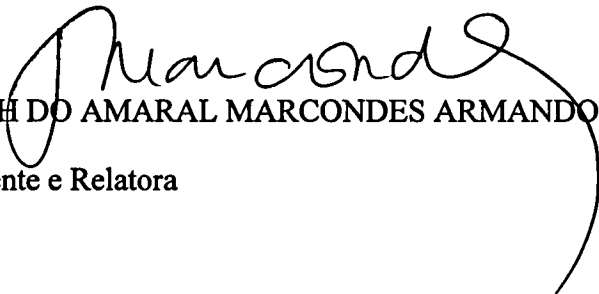
Ementa: EXIGÊNCIA DO IPI E DA MULTA AGRAVADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IPI.

O IPI na importação é diretamente ligado ao II, assim, todas fundamentações relativas a esse imposto aplicam-se mutatis mutandis ao IPI.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas pela recorrente e no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.



JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO

Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chiergatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinθο Oliveira Machado, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Adotarei no presente feito o relatório produzido no Julgamento de Primeira Instância por reproduzir fielmente os fatos constantes destes autos:

“Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 07 a 156 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências contra Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. CNPJ no 02.310.933/0001-00 e os responsáveis solidários Alceu Gevu Aragão, CPF no 486.675.367-68 e Neide Gevu Aragão Antonini, CPF no 666.123.577-20:

a) R\$ 1.271.461,23 (um milhão duzentos e setenta e um mil quatrocentos e sessenta e um reais e vinte e três centavos) de Imposto de Importação (II);

b) R\$ 1.851.439,15 (um milhão oitocentos e cinquenta e um mil quatrocentos e trinta e nove reais e quinze centavos) de multa de lançamento de ofício agravada do II pelo evidente intuito de fraude, conforme definição constante nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do imposto devido, nos termos do art. 44, II da Lei no 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996, relativamente às DI/Adições relacionadas às fls. 73 a 90;

c) R\$ 5.055.774,47 (cinco milhões cinquenta e cinco mil setecentos e setenta e quatro reais e quarenta e sete centavos) de multa por infração administrativa ao controle das importações - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria, no percentual de 100% (cem por cento) da diferença, nos termos do art. 526, III do Decreto no 91.030 de 05/03/1985 - DOU 11/03/1985 (revogado pelo Decreto no 4.543, de 26/12/2002), tendo por base legal o art. 169, II do Decreto-lei no 37 de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966;

c) R\$ 453.764,86 (quatrocentos e cinquenta e três mil setecentos e sessenta e quatro reais e oitenta e seis centavos) de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

d) R\$ 680.647,29 (seiscentos e oitenta mil seiscentos e quarenta e sete reais e vinte e nove centavos) de multa de lançamento de ofício agravada do IPI, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do imposto devido, nos termos do art. 80, II da Lei no 4.502, de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 ret. em 31/12/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei no 9.430, de 27/12/1996 (DOU de 30/12/1996, em vigor desde a publicação);

e) juros de mora

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais de fls. 10 a 44 o motivo das exigências deveu-se ao fato de a fiscalização haver descoberto que Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. efetuou importações, por conta e ordem de terceiros (Alceu Gevu



Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini), fraudulentas sob o aspecto de subfaturamento do preço ou valor da mercadoria, nas DI listadas à fl. 10 (documentos às fls. 1.001 a 1.393).

Segundo as autoridades fiscais o histórico da ocorrência é resumidamente o seguinte:

- o Sr. Alceu Gevu Aragão e sua irmã Neide Gevu Aragão Antonini articularam, comandaram e financiaram todas as operações de importação em conluio com Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. À fl. 158 a fiscalização apresenta um fluxograma das operações, com várias firmas envolvidas, além da Orimpex;

- o Sr. Alceu Gevu Aragão é proprietário da empresa Ipanema Enterprise Corporation sediada no Estado da Flórida nos EEUA, conforme documentos de fls. 160 a 162, além de ser sócio das firmas brasileiras relacionadas à fl. 12, todas em situação irregular, sendo que algumas delas foram utilizadas na prática das fraudes comentadas neste processo;

- várias foram as firmas importadoras que se prestaram ao esquema, além da Orimpex e delas foram obtidos muitos documentos que permitiram que se procedesse o levantamento das provas para demonstrar a existência de fraudes (fls. 171 a 295, 298 a 344 e 345 a 354);

- nas três importadoras fundapeanas utilizadas pelo Sr. Aragão para nacionalizar as mercadorias que exportava para o Brasil, através da Ipanema Enterprises, os despachos de importação foram conduzidos pelo Sr. Leonardo de Pádua Modenesi, CPF no 045.580.557-14 que prestou a seguinte declaração (fls. 356/357):

- que trabalhou na ORIMPEX como ajudante de despachante aduaneiro até ago/01, onde acompanhava o desembaraço aduaneiro das mercadorias de diversos clientes da empresa, entre eles o Sr. Aragão, motivo pelo qual tinha contato telefônico sobre o andamento das DIs com o próprio Alceu Aragão ou sua irmã Neide Aragão ou os empregados Hendel ou Darlene;

- que em abril/01 a ORIMPEX decidiu não mais nacionalizar mercadorias do Sr. Aragão, o qual pediu então ao Sr. Leonardo a indicação de outra empresa fundapeana que pudesse registrar as DI's de suas mercadorias;

- que o Sr. Leonardo procurou o Sr. Wellington, sócio da empresa de despachos aduaneiros BRASVLX ADUANA SERVICE LTDA., que ofereceu o Sr. Aragão como cliente à fundapeana MERCADOR, da qual já era despachante, tendo esta última aceito registrar as DIs, o que foi feito até o início de set/2001. Os Srs. Leonardo e Wellington dividiam os honorários pela prestação dos serviços de despachante aduaneiro;

- os documentos necessários para elaboração das DI's eram enviados por fax do Rio de Janeiro para o Sr. Leonardo, e os nomes dos destinatários das notas fiscais de saída dos produtos eram passados por telefone, após o desembaraço das DI's;



- que os recursos financeiros para pagamento dos tributos e despesas relativas à nacionalização das mercadorias do Sr. Aragão pela MERCADOR eram depositados na conta bancária do Sr. Leonardo pela Sra. Neide;

- que em ago/01 os Srs. Érico Félix de Souza e Leonardo, à época respectivamente despachante e ajudante de despachante aduaneiro da ORIMPEX, deixaram esta empresa para abrirem juntos sua própria comissária de despachos. O irmão do Sr. Érico já era sócio de uma fundapeana recém aberta, a LÍQUEM, para onde então foram levados os despachos das mercadorias do Sr. Aragão;

- que nas primeiras DI's registradas pela LÍQUEM também se utilizou a conta bancária do Sr. Leonardo para receber os adiantamentos da CTCELL (Sra. Neide Aragão) e efetuar os pagamentos dos tributos e demais despesas;

- que em out/01 os Srs. Érico e Leonardo aproveitaram uma viagem de negócios ao Rio de Janeiro para conhecer o escritório da CTCELL, na Praia do Flamengo, 66 - Bloco B - sala 606, onde encontraram as Sras. Darlene e Aidée;

- ressalta-se que o endereço acima jamais esteve formalmente ligado a CTCELL COMUNICAÇÕES E ELETRÔNICA LTDA., mas é o domicílio fiscal da CAE CONSULTORIA E ASSESSORIA ECONÔMICA S/C LTDA., CNPJ n.º 04.136.812/0001-10, empresa pertencente à Sra. Neide Gevu Aragão Antonini e local de onde ela conduzia os negócios do Sr. Alceu Gevu Aragão;

- o Sr. Leonardo foi intimado, também, a apresentar documentos que comprovassem a remessa de recursos financeiros, da Sra. Neide/CTCELL, para sua conta bancária. Nessa ocasião foram entregues os documentos de fls. 356 a 365;

- a firma Mercador (366 a 411) foi a segunda utilizada pelo Sr. Aragão para nacionalizar as mercadorias que remetia para o Brasil. A ela se chegou a partir das descobertas das operações entre Ipanema Enterprises Corporation e a Orimpex;

- revisando-se algumas DI's da Mercador e intimando-a através do Termo de Intimação no 44/01 (fl. 367) a prestar declarações, a empresa informou que o cliente da DI no 01/0496735-2 era a Reptron do Brasil Ltda. CNPJ no 04.067.503/0001-35, sendo fornecida cópia da nota fiscal de saída no 000137 em nome dela. Reptron estava irregular (ver o motivo às fls. 16 a 19), além do que pertencia majoritariamente a Alceu Aragão e minoritariamente a José Antonio que passou procuração a CAE Consultoria e Assessoria Econômica S/C Ltda., empresa de Neide Aragão, nomeando-a representante junto a todo e qualquer banco com amplos poderes para abrir movimentar e encerrar contas;

- questionada a respeito da desativação do escritório da Reptron, Mercador apresentou as explicações de fl. 17. Consultando-se a Reptron norte-americana através da internet foi obtida a resposta de



que estava encerrando um acordo de representação dado a Ipanema Enterprises e que o Sr. Alceu Aragão havia registrado sem autorização o nome Reptron no Brasil;

- procedendo a novos questionamentos a Mercador ela respondeu o que consta à fl. 19. Os questionamentos, as respostas e os documentos encontram-se às fls. 366 a 411 e 458 a 468;

- foram efetuadas, ainda, diligências e procedimentos fiscais nas empresas Irineu Lazzuri Informática, Reptron do Brasil e Montreal Com. Imp. Exp. Ltda. As provas coletadas encontram-se às fls. 412 a 457 (constam, também, importações nacionalizadas pela empresa Líquem Distribuição Ltda., conforme relato de fls. 20/21 e documentos de fls. 469 a 515);

- a firma norte-americana Bringer Corporation com sede em Miami-Flórida que consta como tendo sido a exportadora de algumas mercadorias, referentes ao esquema apresentado à fl. 158, é na verdade empresa da área de logística que se dedica ao armazenamento e transporte internacional de cargas e foi contratada pela Ipanema Enterprises que pertence ao Sr. Alceu Gevu Aragão para o transporte de mercadorias (ver relato minucioso às fls. 21 a 23 e fls. 516 a 652) e não emitiu faturas de mercadorias relativas a qualquer importação (às fls. 24 a 27 consta relato minucioso das destinações das mercadorias importadas a diversas firmas e as fls. 655 a 914, documentação comprobatória). Essas importações servem para demonstrar o grande esquema de importações fraudulentas que envolviam diversas firmas. Para se dimensionar o subfaturamento foi elaborada uma tabela à fl. 29;

- no dia 19/02/2003, em ação conjunta da Polícia Federal e da Secretaria da Receita Federal foi dado cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão em endereços comerciais e residenciais ligados a Alceu Gevu Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini, expedidos pelo MM Juiz Federal Alfredo Jara Moura da Sexta Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, nos autos do processo no 2003.5101501652-2 (relatório à fls. 30/31 e documentos às fls. 916 a 968);

- após investigações mais aprofundadas foi comprovado (ver declarações de fls. 31/32) que o Sr. Hendel Alves Deslandes, que no início das fiscalizações procedidas nas empresas J.F. Logistic Center e Reptron do Brasil era tido como mero empregado da Reptron do Brasil, onde trabalhou por cerca de oito meses sem carteira registrada, era na verdade o gerente operacional de Alceu Aragão;

- às fls. 32 a 35 constam declarações de Neide Aragão, documentadas às fls. 969 a 982. A questionada foi informada dos termos do art. 17 do Acordo sobre a Implementação do Art. VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 promulgada pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994;

Às fls. 40 a 44 constam as bases legais e as explicações sobre os procedimentos que culminaram com o arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias importadas através das DI listadas à fl. 10 e com os lançamentos que ora se discute.



Lavrados os autos de infração em tela e intimados os interessados, em 18/08/2004 (fl. 1.407) Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. ingressou com a impugnação de fls. 1.407 a 1.434 e em 28/09/2004 Neide Gevu Aragão Antonini e Alceu Gevu Aragão ingressaram com a impugnação conjunta de fls. 1.463 a 1.478. Abaixo se resumem as impugnações:

Impugnação de Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. (fls. 1.407 a 1.434).

- houve total violação do sigilo fiscal por parte das autoridades fiscais pelo fato de o texto por eles redigidos apresentarem descrições detalhadas de operações de várias outras pessoas que não a impugnante. Tal fato pode levar a pessoa política a responder civilmente pelos danos causados, sem prejuízo da ação regressiva contra os agentes. Diante desse abuso de autoridade o auto de infração traz uma nódoa inapagável de nulidade (expõe sua tese às fls. 1.410 a 1.412);

- a fiscalização descartou o valor da transação não comprovando, entretanto, a existência de vínculo entre o importador, ora autuado, e as firmas exportadoras Bringer Corporation e Ipanema Enterprises Corporation (defende sua tese às fls. 1.413 a 1.416);

- o subfaturamento não está exaustivamente comprovado (defende sua tese às fls. 1.416 a 1.421) e, aliás, está pessimamente ancorado em dois únicos indícios que são:

1- os preços de vendas posteriores no mercado interno indicam variação muito grande em relação ao preço da Nota Fiscal de Saída da importadora aqui IMPUGNANTE;

2- os valores de transação indicados nas "invoices" não estariam de acordo com as "SED's" respectivas.

- ademais, as SED (Shipper's Export Declaration) são documentos estritamente confidenciais que somente podem ser utilizados para fins oficiais autorizados pelo Secretário de Comércio americano, conforme o Código Federal dos EUA, sendo, portanto, uma prova ilícita (defende essa tese às fls. 1.422 a 1.426). De se observar, ainda, que várias SED sequer fazem vinculação aos conhecimentos de carga e, mesmo naqueles em que há vínculo, a mercadoria é descrita genericamente, com a indicação de pesos globais e, conseqüentemente, de um valor global, inclusive sem indicar se tal valor é preço ou é custo;

- nos autos consta que os agentes fiscais esclareceram que obtiveram as cópias das tais "SED's" mediante intimações à empresa Bringer do Brasil Agenciamento de Cargas Nacionais e Internacionais Ltda. (Termo no 035/02 – fls. 523, Termo no 036/02 – fls. 552, Termo no 023/03 – fls. 559), ficando claro o caráter intimidatório com que eles agiram nesta prática, ainda que estivessem acobertados por um Mandado de Procedimento Fiscal;



- no que se refere à base legal, art. 88 da Medida Provisória no 2.158, tem-se que a versão no 35 dessa MP entrou em vigor em 27/08/2001, data em que foi publicada no Diário Oficial da União, sendo que as importações revisadas são anteriores a essa data. Ademais, não há qualquer prova eficaz de que tenha havido fraude nessas importações, sendo, portanto, inviável o arbitramento de preços em detrimento do valor efetivo da transação;

- quanto à multa agravada do II, por evidente intuito de fraude, é de se ressaltar que a autuada nunca teve qualquer intenção de fraudar, não havendo participado de qualquer fraude antes ou depois das referidas importações, então mesmo que tenha havido declaração inexata do valor aduaneiro a multa contra ela somente pode ser aplicada na sua forma simples, ou seja, nos termos do art. 44, I da Lei no 9.430/1996;

- no que concerne à multa agravada do IPI (transcreve o art. 80 da Lei no 4.502/1964) ela é inaplicável porquanto a Orimpex não violou quaisquer dos pressupostos (analisa o referido art. 80 às fls. 1.430 a 1.432);

- finalmente, a multa por descumprimento ao controle administrativo das importações, capitulada no art. 169, II do Decreto-lei no 37/1966 tem a mesma forma da constante no art. 44, II da Lei no 9.430/1996. Em caso de concurso formal o Direito Penal determina que se aplique apenas uma das penas que no caso deve ser a menos gravosa ao contribuinte, por força do art. 112 do CTN.

Pede que os autos de infração em tela sejam considerados insubsistentes.

Impugnação de Neide e Alceu (fls. 1.463 a 1.478)

- os MPF mencionados nos autos de infração jamais chegaram ao conhecimento dos peticionários o que constitui nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Salienta-se que a fiscalização em momento algum procurou obter informações dos requerentes, pois questionaram apenas Mercador, o despachante, Liquem, Orimpex, Bringer, Air Tiger, Packard Bell, First International, ATC, entre outros;

- ademais, os peticionários receberam pelo correio a cópia do auto de infração sem qualquer anexo o que caracteriza cerceamento ao direito de defesa também nessa fase;

- quanto aos MPF, em 16/08/2002 foi expedido o primeiro dando ciência ao responsável pela Orimpex. Os fiscais obtiveram novos prazos para conclusão de seus trabalhos até que a última prorrogação teve seu vencimento em 07/04/2004;

- a própria SRF determina que extinto o MPF não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do mandado extinto (transcreve ementas de acórdãos e matéria do boletim da Unafisco às fls. 1.466/1.467. Às fls. 1.465 a 1.473 faz defesa de sua tese de nulidade ligada ao MPF e a ausência da entrega de documentos aos peticionários);



- as autoridades fiscais não lograram trazer aos autos nenhuma prova ou indício que possa levar à responsabilização dos peticionários. Qualquer responsabilidade por eventuais infrações é unicamente do contribuinte, no caso a firma Orimpex, pois o art. 20 do Código Civil (CC antigo) estabelece clara distinção entre a pessoa jurídica e seus sócios, além do que Neide jamais foi sócia de Alceu. Ambos não aceitam em hipótese alguma a peja de responsáveis solidários;

- no que concerne aos impostos e a multa por infração administrativa ao controle das importações o valor imputado às mercadorias, obtido por amostragem, é ilegal, porque elas (mercadorias) foram transacionadas entre as pessoas jurídicas a preços obtidos no mercado internacional que dado à qualidade do comprador, à quantidade e a constância fizeram com que os preços obviamente ficassem muito abaixo da concorrência. Eles (preços) expressam a mais pura verdade não existindo, portanto, subfaturamento ou atos fraudulentos de qualquer espécie. Ademais, os juros à taxa SELIC postos na exigência são muito superiores aos fixados na Constituição Federal;

- não constou das peças enviadas ao ora impugnante qualquer prova ou mesmo indício de diferença a apurar. Os preços obtidos via internet são falhos. Cada empresa tem seu preço específico a cada um dos clientes e tal segredo é trancado em cofre;

- requerem o direito de ver realizada perícia técnica, cujos quesitos serão apresentados em momento oportuno, sob pena de cerceamento ao direito de defesa. No caso de vir a receber a documentação protestada requer a reabertura do prazo de impugnação;

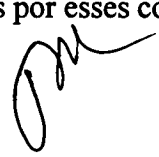
Pedem o arquivamento da presente autuação."

A decisão, proferida às fls. 1.504/1.547 pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC, julgou procedente o lançamento realizado, mediante o Acórdão DRJ/FNS nº 5.575, de 17 de fevereiro de 2005, para manter as exigências, nos termos do auto de infração.

Inconformados, a interessada e os solidários apresentam Recursos Voluntários tempestivos, às fls. 1.554/1.644, acompanhados de documentos e balanços patrimoniais, reiterando os termos das impugnações apresentadas, afirmando que seus argumentos impugnativos foram integralmente desconsiderados pela autoridade julgadora e que devem ser analisados cada ponto suscitado pelos recorrentes, a fim de demonstrar os equívocos contidos na autuação.

Conforme despacho de fls. 1.996, da Alfândega de Vitória/ES, a contribuinte ORIMPEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. apresentou declaração de bens para arrolamento, controlados pelo Processo nº 12466.003616/2004-86. Já os solidários, ALCEU GEVU ARAGÃO e NEIDE GEVU ARAGÃO ANTONINI, apresentaram recurso voluntário sem garantia recursal, sob a alegação de haverem impetrado mandado de segurança com pedido de liminar, sem o pleito julgado.

A Secat/ALF/Vitória/ES, no mesmo despacho, declara entender que os solidários não cumpriram os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, caberá à autoridade de segunda instância apreciar ou não as alegações feitas por esses contribuintes.



De acordo com despacho de encaminhamento de processo às fls. 1.997, os autos foram distribuídos a esta Conselheira para relato.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'M' or 'J' followed by a horizontal line.

Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

O presente processo trata do auto de infração emitido contra Orimpex, Importação, Exportação e Distribuição LTDA., tendo como responsáveis solidários os senhores Alceu Gevu Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini.

Há dois recursos, ambos tempestivos, apresentados um por Orimpex e outro pelos solidários.

Referido Auto de Infração é destinado à cobrança dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, além de multas decorrentes de diferenças ocorridas por diferenças no valor aduaneiro de mercadorias importadas.

Os fatos que serão objeto de minha apreciação como julgadora são aqueles relacionados à formação da base tributária, isto é o valor aduaneiro dos produtos importados e submetidos a despacho aduaneiro, ainda que outros fatos relacionados à fraude comercial aqui descrita tenham servido para firmar minha convicção quanto à responsabilidade solidária e à aplicação da multa agravada.

Verifico que, de fato, é incontestável que ocorreu declaração de valores aviltados nas Declarações de Importação mencionadas neste processo.

As declarações prestadas às autoridades norte-americanas nos "SHIPPER'S EXPORT DECLARATION" contém valores reais da transação; Falseá-las é crime nos Estados Unidos, e não há qualquer razão que justifique tal risco. Essa é a primeira prova de que os valores aduaneiros dos produtos submetidos a despacho foram alterados para menor

Somo a essas informações a existência de outras declarações de importação trazidas pela fiscalização aduaneira como paradigmas para a fixação do valor aduaneiro arbitrado, que refletem os valores de transação de produtos semelhantes, quando não idênticos, aos comercializados nas operações ora apreciadas, Declarações aquelas que contém valores muito superiores aos declarados pelos responsáveis, principal e solidários, por ocasião de cada uma de suas importações.

Não bastassem essas evidências vêm os recorrentes com a absurda argumentação que a diferença entre os valores de importação e os constantes nas notas fiscais de revenda dos produtos refletem lucros permitidos no Brasil, um país de economia de mercado!!!!

Por essas razões, que me são suficientes para firmar convicção de que houve subvaloração dos produtos submetidos a despacho, entendo que é cabível a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira, na forma como foi feito pela fiscalização, e exaustivamente apreciada no Voto condutor da decisão de primeira instância.

Conforme se verifica nos autos, na argumentação desenvolvida pelo relator do voto condutor referido, fls 1500 a 1545, todos os procedimentos adotados pela fiscalização



foram pautados nas normas legais vigentes, não tendo havido qualquer interpretação passível de ser revista.

Faço minhas as explicações e justificativas contidas no Acórdão 5.575, de 17 de fevereiro de 2005, que transcrevo, inclusive para REJEITAR AS PRELIMINARES argüidas pelos recorrentes:

“PRELIMINARES

No que se refere aos pedidos de anulação dos lançamentos pelos mais variados motivos é de se lembrar que em sede de processo administrativo fiscal as nulidades absolutas estão colocadas no art. 59, do Decreto no 70.235 de 06/03/1972, sendo que as providências a serem tomadas em caso de outras irregularidades estão dispostas no art. 60 e 61 do mesmo Decreto. A seguir transcreve-se referidos artigos, in verbis:

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.(os grifos não pertencem ao original)

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

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

§ 3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1º da Lei no 8.748/1993)

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

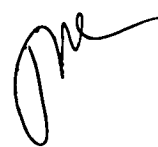
Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Existem, também, as nulidades relativas previstas no art. 173, II do CTN. Essas nulidades são aquelas que contém vício de forma. Quanto à forma dos atos jurídicos o art. 104 do Código Civil (art. 82 do CC antigo) dispõe, in verbis:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;



III - forma prescrita ou não defesa em lei.

(grifos acrescentados)

Os vícios formais nem sempre causam a nulidade tendo em vista que o art. 244 do CPC dispõe, in verbis:

Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, O JUIZ CONSIDERARÁ VÁLIDO O ATO se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Essa regra se aplica, também, no processo administrativo fiscal, conforme se depreende pela exegese dos arts. 59/60 do Decreto no 70.235/1972. O vício formal, portanto, só causa nulidade processual se houver expressa cominação nesse sentido, ou se sua ocorrência impedir que o ato alcance sua finalidade.

O julgador administrativo de primeira instância não pode ampliar por exegese as hipóteses de nulidade absoluta que sempre são de ordem pública e não ocorreu, no caso, qualquer anulabilidade por vício formal, conforme se demonstrará mais adiante.

Assim, as alegações de nulidade dos autos de infração pelos mais variados motivos são inócuas. Como já visto, quaisquer outras ocorrências que não as anteriormente apresentadas para nulidades podem, eventualmente, constituir casos de improcedência do lançamento, mas jamais de nulidade.

Quanto à objeção da aplicação do art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 – DOU de 27/08/2001, analisemos o texto legal transcrevendo-o, in verbis:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício



prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

O art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe, in verbis:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Note-se que o § 1º do art. 144 do CTN expressamente autoriza novos critérios de apuração a fatos geradores pretéritos e o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, também, expressamente declara que se trata de norma que veio para possibilitar, por arbitramento, o saneamento da dificuldade de apuração do preço efetivamente praticado na importação, em casos de fraude.

Como o II não é um tipo de imposto lançado por períodos certos de tempo, como, por exemplo, o IRPJ, não se enquadra na vedação do § 2o. No caso, tampouco se está atribuindo responsabilidade tributária a terceiros, pois responsáveis solidários não são considerados como terceiros, mas diretamente envolvidos. Assim, as disposições do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, embora tenham vindo posteriormente aos fatos geradores (os lançamentos reportam-se as DI de 25/02/2000 a 24/04/2001) aplicam-se, perfeitamente, ao caso que ora se discute.

Ademais, o art. 88, II, "b" da MP nº 2.158-35/2001 expressamente indica o art. 7º do Acordo sobre a Implementação do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT/1994) já estabelecia a possibilidade de determinação do valor aduaneiro por critérios razoáveis, entre os quais se inclui o arbitramento procedido através da média de preços existentes nos registros da aduana (dados disponíveis no país de importação) para mercadorias semelhantes. Transcreve-se referida legislação, in verbis:

Art. 7º

1 - Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1º a 6º, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o art. 7º do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

2 - O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo, não será baseado:



- a) no preço da venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste;
- b) num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;
- c) no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- d) no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do art. 6º;
- e) no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;
- f) em valores aduaneiros mínimos; ou
- g) em valores arbitrários ou fictícios.

3 - Caso o solicite, o importador será informado, por escrito, sobre o valor aduaneiro determinado segundo as disposições deste Artigo, e sobre o método utilizado para determinar tal valor.

Assim, mesmo que não se tratasse de legislação de possibilidade retroativa de aplicação, tendo em vista que o arbitramento obedece aos termos do art. 7º do GATT/1994, de vigência anterior aos registros das DI em tela, nenhuma violação ao princípio da legalidade ocorreu no presente caso.

Neide e Alceu alegam que receberam pelo correio a cópia do auto de infração sem qualquer anexo o que caracteriza o cerceamento ao direito de defesa na fase de impugnação.

O fato de os peticionários haverem recebido pelo correio apenas a cópia do auto de infração sem anexos não caracteriza qualquer cerceamento do direito de defesa. Essa praxe é comum, também, no Poder Judiciário onde o réu na citação recebe apenas a cópia da inicial, competindo-lhe dirigir-se ao foro que ordenou sua citação para obter as cópias das demais peças, se quiser.

Os peticionários tinham o direito de obter junto a SRF a cópia integral do processo em questão. Caracterizaria o cerceamento do direito de defesa se os peticionários houvessem requerido as cópias e funcionário da SRF tivesse se negado a fornecê-las. Saliente-se que isso jamais ocorreu, pois a SRF orienta, perfeitamente, seus funcionários sob esse aspecto. É óbvio que devido à existência do sigilo fiscal as cópias do processo só são fornecidas diretamente ao autuado ou responsável solidário ou, ainda, a procurador(es) devidamente caracterizado(s).

São claros os termos do art. 3º da Lei nº 9.784 de 29/01/1999 - DOU 01/02/1999 ret. 11/03/1999 que dispõe, in verbis:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:



I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Não existe nenhuma determinação legal, entretanto, que disponha que a intimação ao autuado deva ser procedida mediante o fornecimento de cópias de todas as peças dos autos, conforme entendem, erroneamente, os peticionários.

No mais, os presentes autos obedecem integralmente todos os requisitos de formação de processos. As folhas estão todas numeradas e todos os documentos probatórios estão devidamente juntados para instrução.

Neide e Alceu alegam, também, que os MPF mencionados nos autos de infração jamais chegaram ao conhecimento deles o que constitui nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Argumentam que a fiscalização em momento algum procurou obter informações dos requerentes, pois questionaram apenas Mercador, o despachante, Líquem, Orimpex, Bringer, Air Tiger, Packard Bell, First International, ATC, entre outros.

Essa argumentação não está de acordo com os documentos de fls. 969 e 982. Mencionados documentos claramente demonstram que Alceu e Neide foram intimados a prestarem declarações a respeito das ocorrências em tela. À fl. 972 a fiscalização informa que o Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo que segue juntamente com o Termo de Intimação deve ser devolvido no endereço constante no rodapé da página. Provavelmente os autuados ignoraram essa informação e agora pretendem alegar vícios de intimação do MPF.

Apenas para lembrar, no art. 7º da Portaria SRF no 1.265, de 22/11/1999 – DOU de 24/11/1999, pág. 40 que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal consta:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência); (Retificado pelo Diário Oficial da União em 28/12/1999)



IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade emissora e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à "Internet" que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

Havendo interesse por parte da peticionária ela poderia ter consultado o site da SRF, conforme consta à fl. 01.

De qualquer forma, há que se lembrar que a fiscalização é um processo investigativo, portanto, nele, da mesma forma que nos inquéritos policiais, a prestação de esclarecimentos, por parte da autuada, não é imprescindível e sua ausência de forma alguma causa cerceamento do direito de defesa. O direito à ampla defesa inicia-se, ordinariamente, na fase de impugnação, quando o interessado pode, inclusive, apontar eventuais obscuridades do lançamento que lhe impossibilitem o pleno conhecimento dos fatos que lhe estiverem sendo imputados.

Mesmo nos casos em que a legislação prevê a oitiva do interessado na fase do despacho aduaneiro - vistoria aduaneira e valoração aduaneira - ela não é obrigatória na fase de revisão aduaneira, se a fiscalização dispuser de elementos suficientes para embasar o lançamento de ofício.

No mais, se a fiscalização não exibiu, formalmente, a Alceu Gevu Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini, o MPF (afirmação não comprovada nem desmentida nos autos) não é motivo que invalide a ação fiscal e nem o lançamento contra eles. De fato, a Portaria SRF no 1.265, de 22 de novembro de 1999 - DOU de 24/11/1999, pág. 40 foi editada pelos motivos postos na Mensagem no 11, de 09/01/2001 que ao justificar o veto presidencial a um dos dispositivos de uma lei em tramitação, assim expôs:

[...]

Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, por meio da Portaria SRF n.º 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de



prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.

[...]

Procede-se a seguir a exegese dos termos da Portaria/SRF no 1.265/1999, tendo em vista os motivos acima colocados a legislação pertinente e doutrina.

Os arts. 2º e 15 a 19, da Portaria SRF no 1.265/1999 dispõe, in verbis:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13;

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

Art. 17. A SRF, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do AFRF responsável pela execução do procedimento fiscal.

Art. 18. No curso do procedimento fiscal, outros servidores, AFRF ou não, poderão participar de seu desenvolvimento desde que devidamente identificados e acompanhados de AFRF designado, sob a responsabilidade deste. (Retificado pelo Diário Oficial da União de 28/12/1999)

Parágrafo único. Somente os AFRF acompanhantes poderão firmar termos, intimações ou atos assemelhados, desde que em conjunto com o AFRF designado.

Art. 19. Os MPF de que trata esta Portaria serão emitidos em três vias, que terão as seguintes destinações:

I- sujeito passivo;



II - processo administrativo fiscal, quando instaurado;

III - arquivo da unidade da SRF do domicílio do sujeito passivo.

Posteriormente, foi editado o Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001, cujo art. 2.º dispõe, in verbis:

Art. 2.º - A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1.º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7.º e seguintes do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2.º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3.º e 4.º deste artigo.

§ 3.º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

A Portaria/SRF n.º 1.265/1999 cujos trechos foram acima transcritos tem força disciplinadora do modus procedendi da Administração, no que se refere a fiscalização, estando, perfeitamente, compatível com o princípio da legalidade, conforme ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello em Curso de Direito Administrativo 11ª Edição, pág. 260, in verbis:

Em síntese: os regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade quando, no interior das possibilidades comportadas pelo enunciado legal, os preceptivos regulamentares servem a um dos seguintes propósitos: (I) limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o modus procedendi da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém (grifou-se).



A competência do AFRF de fiscalizar e lançar emana do art. 7º da Lei nº 2.354, de 29/11/1954 e posteriores modificações legais da denominação da carreira e ampliação do escopo, além de estar definida no Código Tributário Nacional que em seu art. 142 traz, in verbis:

Art. 142- Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Assim, o AFRF devidamente lotado na Delegacia, Inspeção ou Alfândega competente para fiscalizar o contribuinte e alocado no respectivo Setor de Fiscalização já possui competência genérica para efetuar a fiscalização dos contribuintes ali circunscritos e de outros ligados aos fatos que se apura, sendo o MPF uma regulação não apenas do modus procedendi da administração, mas uma forma de tornar específica a competência genérica do fiscal, pois outorga o pleno e inviolável exercício das atribuições do AFRF realizando a "sintonia fina" da alocação atribuindo-lhe o dever-poder para o ato explicitado no MPF.

De se frisar que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, já transcrito, diz expressamente que "O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal". Note-se que O MPF NÃO É UM INSTRUMENTO ESTABELECEDOR DE COMPETÊNCIA, ele representa, apenas, uma ordem específica a quem já detém a necessária competência.

Observe-se que no caput do art. 2º consta expressamente que os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF, ou seja, o Decreto, como não poderia deixar de ser, reconhece a competência privativa dos AFRF não a ampliando nem reduzindo.

O caput do art. 18 da Portaria/SRF nº 1.265/1999 diz que no curso do procedimento fiscal, outros servidores, AFRF ou não, poderão participar de seu desenvolvimento desde que devidamente identificados e acompanhados de AFRF designado, sob a responsabilidade deste. O parágrafo único desse artigo ressalva, entretanto, que somente os AFRF acompanhantes poderão firmar termos, intimações ou atos assemelhados, desde que em conjunto com o AFRF designado.

Ora, se o MPF fosse um instrumento que estabelecesse competência, por meio dele poderia se outorgá-la a quem não fosse AFRF, a um TRF, por exemplo, e no art. 18 acima mencionado, não haveria a ressalva de que somente os AFRF podem assinar termos, intimações e atos assemelhados. Note-se que embora a legislação do MPF permita que outros servidores que não sejam AFRF participem do



desenvolvimento do trabalho fiscal claramente preserva a competência dos AFRF, aliás, como não poderia deixar de ser, legislação infralegal que é.

Assim, a falta de MPF (instituído por portaria e não por lei), não causa incompetência do fiscal, ou seja, não anula nem diminui sua competência genérica, no máximo deixa de especificá-la não nulificando, portanto, o lançamento eventualmente realizado à margem dele (MPF), sob o motivo de incompetência. Ressalte-se que a nulidade absoluta do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 requerer a incompetência, também, absoluta. Se assim não fosse o texto diria: "lavrados por pessoa incompetente, ou relativamente competente". As nulidades absolutas por serem matéria de ordem pública não podem ser interpretadas extensivamente, mas sim restritivamente.

Interessante, neste momento, fazer um breve parêntesis e lembrar a diferença existente entre a nulidade absoluta e a anulabilidade no Direito Civil. Transcreve-se trechos de Silvio Rodrigues, em Direito Civil, volume I págs. 292 a 295, in verbis:

138. Casos de nulidade absoluta. Nos casos de nulidade existe um interesse social, a par do individual, a exigir a absoluta ineficácia do ato jurídico. Este consiste, como vimos, num ato de vontade a que a lei atribui efeitos jurídicos, dados certos pressupostos: a capacidade das partes, a liceidade do objeto, a obediência à forma, quando prescrita.

O desatendimento a um destes requisitos constitui sério pecado que provoca, como reação do ordenamento jurídico, a decretação de ineficácia.

Assim, o ato praticado pelo absolutamente incapaz. Como a lei despreza a vontade do impúbere, do psicopata e do surdo-mudo que não pode manifestar sua vontade, o ato no qual estes participaram diretamente não gera qualquer efeito, porque não há manifestação volitiva.

.....
Ainda, nulo será o ato em que se desprezou a forma prescrita em lei, ou em que se utilizou forma que a lei vedava. Dessa maneira, por exemplo, não gerará qualquer efeito a renúncia da herança, se ela não for levada a cabo, através de escritura pública, ou de termos nos autos (CC, art. 1.581).

.....
É nulo, também, o ato jurídico, quando for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade.

.....
Finalmente é nulo o ato jurídico quando a lei taxativamente o declarar como tal, ou lhe negar efeito.

Observa-se que, legal e doutrinariamente, o vício de forma está vinculado à forma estabelecida em lei. Se, eventualmente, quisermos insistir em afirmar que a legislação infralegal pode estabelecer forma



que se não obedecida levaria a vício formal, devemos lembrar que a Portaria/SRF no 1.265/1999 não comina expressamente com nulidade os vícios ou a ausência do MPF, então o ato administrativo realizado à sua margem (do MPF) pode ser considerado válido, por economia processual. Conclui-se que a ausência do MPF, ou a falta de sua intimação, por si só não induzem a anulação do ato administrativo fiscal].

139. Casos de anulabilidade. – Duas são as hipóteses em que surge o ato anulável: quando é praticado por pessoa relativamente incapaz, e quando, a viciar o negócio jurídico, encontra-se um defeito tal como o erro, o dolo, a coação, a simulação ou a fraude.

Note-se que, nesta hipótese, procura o legislador proteger um interesse particular, quer de pessoa que não atingiu ainda um pleno desenvolvimento mental, como o menor púbere ou o silvícola, quer de pessoa que tenha concordado em virtude de um vício da vontade, quer, ainda, de indivíduo que tenha sido ludibriado pela simulação ou pela fraude. Aqui o interesse social é mediato, de maneira que o ordenamento jurídico, conferindo ação ao prejudicado, não toma qualquer iniciativa e se dispõe a validar o ato, se o interessado não promover sua anulação.

Diz Celso Antonio Bandeira de Mello em Curso de Direito Administrativo, 11a Edição págs. 333 a 338 que no Direito Administrativo a ausência de leis específicas que sistematizassem a distinção propiciou que surgissem três diferentes posições. Alguns como Hely Lopes Meirelles entendiam que o vício acarreta sempre a nulidade do ato, pois seria inaplicável a distinção do Direito Privado, posto que o ato administrativo ofende sempre um interesse público. Outros como Tito Prates da Fonseca e Oswaldo Aranha Bandeira de Mello sustentam que a tradicional distinção entre atos nulos e anuláveis aplica-se no Direito Administrativo. Segundo este último os atos nulos não são convalidáveis e devem ser fulminados ex officio em decisões administrativas ou pelo Judiciário, os anuláveis seriam convalidáveis, ou seja, possíveis de serem refeitos de modo válido.

Uma terceira corrente entre os quais se encontra Seabra Fagundes defende uma divisão tricotômica, ou seja, nulos, anuláveis e irregulares. Aduz que os casos de nulidade e de anulabilidade previstos no Código Civil são inadaptáveis ao Direito Administrativo, concluindo que a gravidade do vício deve ser apurada concretamente em face da repercussão sobre o interesse público o que impede a catalogação a priori cogitada no Direito Civil. Segundo esse doutrinador os atos nulos são fulmináveis com a supressão total dos efeitos, DOS ANULÁVEIS RESSALVAM-SE OS EFEITOS PASSADOS OU ALGUNS DELES e os terceiros, embora viciados, perduram.

A tese de Hely Lopes Meirelles é inaceitável, pelo seu radicalismo, haja vista a impossibilidade humana de se produzir atos sem mácula e a nulificação constante de atos administrativos que contenham algum tipo de vício emperraria completamente a administração, contrariando totalmente o interesse público e a ordem social. Ademais, em sede de Direito Tributário, mais especificamente na esfera do processo



administrativo fiscal, existe legislação em que é clara a divisão dos atos em nulos, anuláveis e irregulares,

O Decreto nº 70.235/1972 possui status de Lei, conforme declarou o extinto Tribunal Federal de Recursos, através da AMS 106.747-DF e de seus arts. 59 e 60 e mais o art. 173, II do CTN (já transcritos) é possível extrair-se essa tríplice divisão.

Não se tratando de atos nulos ou anuláveis, conforme acima explicitado, a ausência de MPF ou vícios de sua intimação constituirão meras irregularidades, incapazes, portanto, de nulificar o lançamento.

De se lembrar que a ação fiscal é ato de conteúdo vinculado, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN (já transcrito anteriormente) e se realizado dentro dos pressupostos legais não pode ser anulado por vícios de competência (desde que não seja absoluta, efetuada, por exemplo, por alguém que não seja AFRF, quando certamente o lançamento será nulo) e de procedimentos. No máximo ele deve ser corrigido se houver causado prejuízos ao contribuinte.

Sobre vícios de atos vinculados interessante transcrever outros trechos de autoria de Celso Antônio Bandeira de Mello em Curso de Direito Administrativo 11ª Edição, págs. 283 e 337, in verbis:

Deveras, nos atos inteiramente vinculados a vontade do agente não tem importância para efeito algum. É notório o exemplo de ato vinculado praticado por servidor louco e que, apesar disto, é válido se expedido nos termos em que teria que sê-lo.

.....
Ademais, há vícios que pouco ou quase nada afetam o interesse finalístico procurado pelo Direito. É o caso dos defeitos de competência nos atos de conteúdo vinculado. Ao particular é quase indiferente seu autor e ao interesse público importa pouco esta autoria, pois as regras de competência estão postas, neste caso, em razão de objetivos de organização técnico-administrativa e não em atenção ao bem jurídico a ser atendido. (os grifos não pertencem ao original)

O art. 16 da Portaria SRF no 1.265/1999, quando expressamente consigna que: "A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo (e não devendo) a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal", sabiamente reconheceu que as hipóteses de nulidade, por serem de ordem pública, somente podem ser estabelecidas por lei espancando quaisquer dúvidas sobre a questão.

Importante observar que a legislação deu algum poder discricionário à autoridade responsável pela emissão do MPF, pois se ela julgar necessário (quando durante a fiscalização o fiscalizado exigir o Mandado) pode mandar emitir um novo para substituir o (MPF) vencido. Caso contrário, se o administrado não se opuser ao trabalho fiscal, a autoridade pode optar por não emití-lo.



Nesse ponto coloca-se outro parêntesis para analisar as falhas da tese que consta no Acórdão n.º 101-94.497, processo no 13982.001172/2001-25, do Egrégio Conselho de Contribuintes que julgou ser nulo o lançamento por ausência de MPF, in verbis:

Assim, para o Professor Minatel, o MPF constitui ato administrativo concreto, individual de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar o grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado no rol dos "atos propulsivos", pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E conclui que o MPF, longe de ser mero ato de controle interno, é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

Data venia, essa tese não leva em conta que atualmente as Delegacias e Inspetorias que promovem a fiscalização e lançamento estão administrativamente dissociadas das Delegacias de Julgamento (DRJ) e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Assim, no âmbito interno, não é atribuição das DRJ nem do Conselho de Contribuintes decidir a respeito de atos administrativos de vínculo hierárquico, neles incluídos os MPF, na parte que a tese adotada pelo Conselho de Contribuintes chamou de "atos propulsivos".

Para efeitos didáticos transcreve-se novamente o art. 2º da Portaria SRF no 1.265/1999, in verbis:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Observa-se que o que a tese em estudo chama de "atos propulsivos" são na verdade ordens específicas. Ora, como as DRJ e o Conselho de Contribuintes não tem poder hierárquico sobre as Alfândegas, Inspetorias e DRF não podem sequer cogitar de analisar ordens específicas emanadas dos Inspetores ou Delegados das DRF determinando a um AFRF que proceda uma fiscalização específica, pois são incompetentes para atuar nesse campo.

Lembrar que o art. 61 do Decreto n.º 70.235 de 06/03/1972 não autoriza às autoridades incompetentes declararem qualquer nulidade. De fato, referido texto dispõe, in verbis:

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Assim, a declaração de nulidade por ausência de "ato propulsivo" (MPF) é na verdade nula, por incompetência das DRJ e do Conselho de Contribuintes em decidirem sobre tal questão.



O que as DRJ e o Conselho de Contribuintes podem analisar é o lançamento despojado dos comandos que o deflagraram, salvo se a ausência desse comando fosse expressamente cominada com a nulidade de todo ato. NÃO HÁ TAL COMINAÇÃO (DE NULIDADE) NA PORTARIA/SRF n.º 1.265/1999 E SUAS ALTERAÇÕES.

Convém salientar que, nos casos de inexistência do MPF, se não houver nenhum tipo de aceitação do ato administrativo empreendido pelo agente fiscal, ou seja, se "comandante do grupo dos agentes do Fisco" julgar que o ato não deveria ser empreendido da forma que foi (sem o MPF) é de sua única e exclusiva atribuição abortar o ato administrativo determinando o arquivamento do processo, ANTES DA INTIMAÇÃO DO AUTUADO/NOTIFICADO.

Dessa forma, é evidente que não haverá o nascimento de processo fiscal algum, porquanto haverá ordem de invalidação do ato administrativo PELA AUTORIDADE COMPETENTE PARA DECIDIR SOBRE ESSE ASSUNTO, ou seja, pelo Delegado ou Inspetor [por falta de ordem específica (ato propulsivo) para fiscalizar - MPF], conforme o caso, e o interessado nem mesmo será intimado a se defender.

CABE, PORTANTO, PRIVATIVAMENTE AO CHEFE DO ÓRGÃO FISCALIZADOR DA DRF, ALFÂNDEGA OU IRF, CONFORME O CASO, DECIDIR SE MANDA DAR SEGUIMENTO AO ATO ADMINISTRATIVO, PROCEDIDO SEM O MPF, OU COM DEFEITOS DESSE INSTRUMENTO, QUE TENHA CULMINADO EM LANÇAMENTO.

É DE SUA EXCLUSIVA COMPETÊNCIA PERMITIR/DETERMINAR O PROCESSAMENTO E A INTIMAÇÃO DO AUTUADO OU NOTIFICADO PARA SE DEFENDER, OU, ALTERNATIVAMENTE, MANDAR REFAZER OU ARQUIVAR O LANÇAMENTO (SEM INTIMAÇÃO).

Ora, se o "comandante do grupo dos agentes do Fisco" permitiu o seguimento do lançamento com sua autuação e intimação do notificado/autuado não cabe mais aos julgadores administrativos analisar a ausência de ordens específicas ("atos propulsivos" = ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal), pois essa matéria é de âmbito interno.

Observa-se que o MPF, instituído pela Portaria SRF n.º 1.265/1999 e reforçado pelo Decreto n.º 3.724/2001 tem dois aspectos um interno e outro externo. No interno instituiu uma proibição no sentido de que o fiscal aja moto próprio na tomada de procedimentos fiscais, além de estabelecer, de forma específica, a obrigatoriedade de executá-las. No externo criou para o contribuinte o direito de resistência passiva, ao ato administrativo que se pretende realizar, pois sem ele o fiscalizado não estará informado dos tributos e períodos a serem fiscalizados, como agora é de seu direito.

No âmbito interno o MPF é um documento que comprova uma ordem expressa do chefe a seu subordinado para executar uma tarefa específica. Suponhamos que o fiscal nele designado não cumpra a



ordem posta nesse documento. A autoridade julgadora administrativa (DRJ e Conselho de Contribuintes) não dispõe de poder hierárquico para emitir validamente qualquer opinião sobre a questão, ou seja, não é da competência desses órgãos dizer se o fiscal agiu bem ou mal. A apuração de falha funcional deve ser feita por quem de direito, que não é a DRJ, nem o Conselho de Contribuintes.

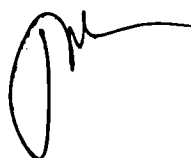
Da mesma forma, se a chefia da DRF/IRF/ALFÂNDEGA não abortou o processamento do processo pela falta ou defeitos do MPF a autoridade julgadora administrativa-fiscal (DRJ/CC) não é competente para analisar se houve falha na expressão da ordem específica, a não ser que houvesse cominação de nulidade para tais falhas, conforme já analisamos, pois nesse último caso (se houvesse cominação de nulidade) a falha não se limitaria ao âmbito interno, mas atingiria o externo.

A ação fiscal empreendida sem o devido ato propulsivo (ordem específica), no âmbito interno, deve ser analisada pelo mesmo órgão competente (que não são a DRJ/CC) para analisar o descumprimento da ordem pelo agente fiscal, ou seja, internamente à SRF casos de cumprimento/descumprimento/ausência de MPF (ordem específica) devem ser analisados por órgãos que detenham a competência de penalizar o AFRF, por descumprimento ou extrapolação de ordens. Evidentes, portanto, as incompetências das DRJ e do Conselho de Contribuintes para anular quaisquer lançamentos por ausência de "comando propulsivo".

No âmbito externo, a mera existência de processo em que o interessado foi devidamente intimado a defender-se pressupõe que havia ordem superior para se executar os procedimentos fiscais necessários à exigência do crédito tributário [existência de ordem específica (ato propulsivo), mesmo que não devidamente formalizado por MPF]. Caso contrário, conforme já visto, o autuado não seria intimado a defender-se.

Quanto ao administrado (público externo), de se salientar que sem a existência do MPF, ou na falta de sua apresentação, o contribuinte poderá se recusar a exhibir seus livros fiscais, prestar informações, ou mesmo, impedir que referido agente adentre seu estabelecimento (resistência passiva) sem que seja possível impor-lhe qualquer sanção por esses motivos, pois nos termos do art. 17 da Portaria instituidora, somente quando da existência do MPF "a SRF, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do AFRF responsável pela execução do procedimento fiscal", ou seja, o fiscal, no caso de inexistência do MPF não poderá questionar a eventual resistência passiva do contribuinte que se tornará, de antemão, legítima.

O contribuinte poderá além da resistência passiva, exigir, ainda, da autoridade competente que emita o devido MPF ou deixe de fiscalizá-lo, legitimando uma ação de mandado de segurança em caso de não atendimento, lembrando que nos termos do art. 2º, § 2º do Decreto no 3.724, de 10/01/2001 o procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal.



Convém, nesse momento, analisar o direito de resistência do administrado transcrevendo-se trecho de obra de Celso Antônio Bandeira de Mello em Curso de Direito Administrativo, 11ª Edição, págs. 344 e 353/354, in verbis:

O necessário é distinguir duas espécies de resistência: a resistência simples, em que alguém meramente deixa de cumprir uma determinação administrativa, e a resistência manu militari, na qual o administrado opõe força física à execução material de um ato procedido pela Administração. Nesta última hipótese, a resistência pode causar verdadeira ruptura do mínimo de ordem e paz social. Reconhecer direito de resistência com tal postura seria erigir o administrado em árbitro, conquanto provisório, da legitimidade do ato administrativo.

Já quando alguém desobedece a um ato administrativo por mero descumprimento do que nele está determinado, evidentemente o faz por sua conta e risco. Seja inválido por nulo ou inválido por anulável, não há diferença alguma nesta resistência ao ato. O que o administrado resistente estará fazendo é antecipar um juízo que será feito posteriormente pelo Judiciário sobre a invalidade do ato. Se os juízos a final se revelarem coincidentes, a resistência será havida como legítima; se se revelarem descoincidentes, a resistência será havida como ilegítima. Não interfere para nada a questão de o ato ser nulo ou anulável.

Em suma: não há garantia de um direito à resistência, por descumprimento, contra atos que poderão vir a ser declarados inválidos. Também não há uma sanção pela resistência passiva a atos que vierem a ser declarados inválidos. Quando um particular desatende a um ato administrativo o faz, como se disse, por sua conta e risco, pois a qualificação do ato como inválido perante o Direito Positivo só vai ser definida a posteriori, isto é, quando houver um pronunciamento do órgão jurisdicional, único que possui competência para dizer em definitivo se o ato era ou não inválido. A resistência passiva perante um ato administrativo válido ou inválido (quando nulo ou anulável) do ponto de vista jurídico tem o mesmo caráter no momento em que esteja ocorrendo. A diferença de consequências jurídicas só vai surgir depois: quando houver invalidação do ato pela própria Administração ou decisão judicial que declare a invalidade do ato a que se resistiu. Entretanto, a resistência manu militari a atos nulos ou anuláveis é, em si mesma, um elemento de perturbação da ordem e da paz social, e, por isto mesmo, ilegítima. (os grifos não pertencem ao original)

.....

IV- Objetivos do procedimento

12. Com acerto, os especialistas observam que o procedimento administrativo atende a um duplo objetivo: a) resguarda os administrados; e b) concorre para uma atuação administrativa mais clarividente.



13. (a) Quanto ao primeiro objetivo, salienta-se que enseja ao administrado a possibilidade de que sua voz seja ouvida antes da decisão que irá afetá-lo.

Tomás-Ramón Fernández, precitado, anota que o procedimento administrativo complementa a garantia de defesa em sede jurisdicional por dois ângulos: de um lado porque – uma vez disciplinada a conduta administrativa desde o primeiro ato propulsivo até o ato final – impede que os interesses do administrado sejam considerados apenas ex post facto, vale dizer, depois de atingidos, pois oferece oportunidade ao interessado de exhibir suas razões antes de ser afetado. (os grifos não pertencem ao original)

Trata-se, na verdade, de estabelecer controles “desde dentro”, ou seja, incidentes na própria intimidade da Administração, ao longo da formação de sua vontade, ao invés de contentar-se com controles operados de fora, pelo Judiciário, e, portanto, geralmente só utilizáveis ex post facto. (os grifos não pertencem ao original)

14. De outro lado, o procedimento administrativo revela-se de grande utilidade para complementar a garantia de defesa jurisdicional porquanto, em seu curso, aspectos de conveniência e oportunidade passíveis de serem levantados pelo interessado podem conduzir a Administração a comportamentos diversos dos que tomaria, em proveito do bom andamento da coisa pública e de quem os exibiu em seu interesse. Ora, tais aspectos não poderiam ser objeto de apreciação na via jurisdicional, que irá topar com o ato sem poder levar em conta senão a dimensão da legalidade.

Aliás, Carlos Ari Sundfeld mostra que centrar o estudo da atividade administrativa apenas no ato administrativo, com prescindência de atenção ao procedimento, tem o inconveniente de deixar encoberta a tramitação sequencial, e, portanto, a existência de um instrumental apto a abortar efeitos lesivos – o que é melhor do que simplesmente remediá-los. (os grifos não pertencem ao original)

Observe-se a semelhança que há no texto acima com a motivação da criação do MPF, inicialmente transcrita.

Assim, diante da ausência do MPF o fiscalizado poderá empreender atos de defesa (embora, por sua conta e risco) que não dispunha antes da Portaria SRF nº 1.265/1999 que, sem sombra de dúvidas, de forma legítima ampliou os direitos do contribuinte.

Além dos direitos já mencionados, o fiscalizado poderá, vencido o prazo do MPF e no caso dele não ser renovado tempestivamente, exigir que a ação somente seja continuada por outro fiscal, negando-se a prestar informações à mesma autoridade (art. 16, parágrafo único da Portaria/SRF nº 1.265/1999), sem que nenhuma sanção possa lhe ser imposta.

De se salientar, entretanto, que o momento do exercício dos direitos de oposição, do público externo, à ação fiscal diante da inexistência ou defeitos do MPF deve ser quando do procedimento fiscal. Se ele (contribuinte) mesmo que não seja intimado do MPF, ou na ausência e defeitos desse instrumento, prestar as informações solicitadas, permitir



que a fiscalização adentre seu estabelecimento ou não se opuser (passivamente, administrativamente ou por meio de mandado de segurança) que o fiscal vasculhe seus apontamentos e, posteriormente, houver lançamento, o ato administrativo, constitutivo da obrigação tributária, estará exaurido e essa irregularidade de procedimentos e de ordem específica não deverá ser necessariamente saneada, pois a determinação de que o procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal e a assecuração, desde o início do procedimento, do pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, terão perdido seu objeto, porquanto, é óbvio que, embora irregularmente, a ação fiscal teve seu início e essa irregularidade, conforme já demonstrado, no máximo se enquadra nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972 e não em seu art. 59.

De se repetir que os vícios do MPF não se enquadram, também, nos termos do art. 173, II do CTN (anulabilidade), tendo em vista que essa formalidade foi estabelecida por portaria e não por lei. Se a intenção fosse de se criar uma formalidade cuja ausência implicasse em nulidade ou anulabilidade ela seria instituída por lei com expressa cominação de nulidade.

Em clara demonstração de que os vícios do MPF não ensejam ao menos a anulabilidade, o art. 16 da Portaria/SRF nº 1.265/1999 consigna que a hipótese de vencimento do MPF não implica nulidade dos atos praticados. Na verdade, pode-se afirmar que mesmo a ausência total do MPF, não resistida pelo contribuinte durante os procedimentos fiscais, não implica na nulidade dos atos praticados, pois ela está no campo das irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 que não importarão em nulidade e somente serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa (ocultar-se da intimação, por exemplo), ou quando não influírem na solução do litígio.

Por todo o exposto conclui-se que durante o início ou durante procedimentos de fiscalização o fiscalizado poderá insurgir-se diante da falta ou defeitos do MPF, instituída pela Portaria SRF no 1.265/1999, mas ultrapassada essa fase que se encerra com o lançamento, se não houver vícios outros, os relativos ao MPF que não houverem causado prejuízo demonstrável ao lançado, já estarão ultrapassados e não ensejam nulidade ou correção do lançamento, pois o interesse finalístico do MPF, não se destina a anular ou corrigir lançamento já efetuado, mas proibir a ação moto proprio do fiscal, preencher objetivos técnico-administrativos da organização e dar instrumentos ao contribuinte de se defender antecipadamente contra eventuais arbitrariedades da fiscalização e mesmo contra falsos agentes.

Se a fiscalização já tiver sido efetuada e tacitamente convalidada pelo Delegado ou Inspetor (DRF/Inspetoria/Alfândega) que não abortou a formação do processo, os procedimentos só poderão ser analisados ex post facto, dentro de todo o contexto do lançamento e não



especificamente pela falta ou vícios do instrumento que são meramente corrigíveis, ou seja, DEVEM SER SANADOS APENAS QUANDO RESULTAREM EM PREJUÍZO PARA O SUJEITO PASSIVO, FATO QUE NÃO OCORREU NO CASO EM TELA.

Esse instrumento como já visto é próprio para se comunicar ao contribuinte que irá sofrer fiscalização (já sofrida) sobre objeto já fiscalizado (que o contribuinte conhece através do lançamento já efetuado), uma vez que o fiscal assim designado, pelo motivo de o lançamento ser ato administrativo vinculado, não poder modificá-lo se efetuado corretamente (o que deve ser analisado no mérito) o retrocesso processual em nada poderia alterar o lançamento ocasionando retardamentos injustificáveis ao bom andamento do processo.

De forma alguma a validação do procedimento fiscal, já exaurido, está violando qualquer direito do contribuinte, pois na análise de todos os aspectos do lançamento (objeto) se observará o direito de ampla defesa.

Há que se analisar, finalmente, se a matéria pode ser enquadrada na determinação explicitada no Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 2, de 03/02/1999, DOU de 05/02/1999, no sentido de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal. Transcreve-se referido Ato, verbis:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno de Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei N.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), nos arts. 10 e 11 do Decreto N.º 70.235, de 6 de março de 1972, e no art. 6.º da IN SRF N.º 94, de 24 de dezembro de 1997,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

1. os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5.º da IN/SRF n.º 94, de 1997, devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente; (os grifos não pertencem ao original)

2. declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

De se lembrar que o vício de forma, mencionado no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 02/1999, como não poderia deixar de ser, é aquele cuja formalidade está estabelecida em lei (Decreto n.º 70.235/1972). As formalidades dispostas em lei, quando não obedecidas são capazes de anular o lançamento se assim estiverem cominadas, ou entender a administração, ou a autoridade julgadora. Os vícios formais a que alude o Ato Declaratório em tela se referem aos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972, in verbis:



Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.

De se observar que o art. 5º da IN/SRF nº 94, de 1997, mencionado no transcrito Ato Declaratório nada mais fez que repetir os termos da Lei (arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972).

No caso em pauta não existem vícios dessa espécie (formais), portanto, também, não há que se anular os lançamentos por esse motivo. As Portarias posteriores, relativas ao MPF, de nos 3007, de 26/11/2001 - DOU de 07/01/2002, 1.238, de 31/10/2002 - DOU de 07/11/2002, 1.432, de 23/09/2003 - DOU de 30/09/2003, 1.468, de 06/10/2003 - DOU de 08/10/2003 e 2.096, de 30/12/2003 - DOU de 05/01/2004, não modificaram a Portaria/SRF no 1.265/1999 nos aspectos explanados.

Por tudo que se demonstrou sobre o assunto os peticionários Alceu e Neide não podem pretender, neste momento processual, fazer retroceder todo processo alegando que não foram intimados da MPF, ou alegarem que esse fato (não ciência formal), se é que ocorreu, invalide qualquer procedimento da fiscalização, ou ainda, os excluam do pólo passivo da exigência.

É útil se esclarecer, ainda, que está equivocada a alegação dos peticionários, Alceu Gevu Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini, no sentido de que quanto aos MPF em 16/08/2002 foi expedido o primeiro, dando ciência ao responsável pela Orimpex e que os fiscais



obtiveram novos prazos para conclusão de seus trabalhos até que a última prorrogação que teve seu vencimento em 07/04/2004.

Observa-se à fl. 01 que o MPF, cujo contribuinte é Oripex Importação Exportação e Distribuição Ltda. deveria ser executado até 22/07/2004 e a data de lavratura dos autos de infração foi 15/06/2004 (fl. 07).

Os impugnantes requerem a realização de perícia técnica, com quesitos a apresentar em momento oportuno, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e que no caso de vir a receber a documentação protestada pedem a reabertura do prazo de impugnação.

Quanto a essas solicitações, o Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 - DOU 07/03/1972 em seus arts. 15 e 16 dispõe, in verbis:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;



c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Por ausência dos requisitos necessários ao pedido é de se indeferir a solicitação de perícia.

Orimpex alega que o subfaturamento não está exhaustivamente comprovado e que, aliás, está pessimamente ancorado em dois únicos indícios que são:

1- os preços de vendas posteriores no mercado interno indicam variação muito grande em relação ao preço da Nota Fiscal de Saída da importadora aqui IMPUGNANTE;

2- os valores de transação indicados nas "invoices" não estariam de acordo com as "SED's" respectivas.

Diz que, ademais, as SED (Shipper's Export Declaration) são documentos estritamente confidenciais que somente podem ser utilizados para fins oficiais autorizados pelo Secretário de Comércio americano, conforme o Código Federal dos EUA, sendo, portanto, uma prova ilícita. Argumenta que várias SED sequer fazem vinculação aos conhecimentos de carga e, mesmo naqueles em que há vínculo, a mercadoria é descrita genericamente, com a indicação de pesos globais e, conseqüentemente, de um valor global, inclusive sem indicar se tal valor é preço ou é custo.

Quanto a alegação de que o subfaturamento não está exhaustivamente comprovado, tem-se que a avaliação das provas compete à autoridade julgadora e não ao impugnante. O art. 29 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 - DOU 07/03/1972 dispõe, in verbis:

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

Isso quer dizer que as provas, em processo administrativo fiscal, à semelhança dos processos judiciais, dirigem-se ao julgador que formará livremente sua convicção. Obviamente, essa livre convicção deve ser fundamentada, com a explicação do porquê o julgador chegou à conclusão que o convenceu (a fundamentação do julgador deve ser clara o suficiente para que não seja cerceado o direito de defesa do interessado e se, eventualmente, lido por alguém do público especializado ele encontre coerência no raciocínio).

Se o julgador tiver uma mente "sherlockeana" (o personagem Sherlock Holmes era capaz de deduzir através de vagas pistas a autoria e a



forma como ocorreu um crime) poderá até chegar a uma conclusão perfeita (fundamentando-a, obviamente), mediante a análise de uma única fraca prova, cuja existência somente fará sentido dentro do universo das coisas, se os fatos houverem ocorrido de uma determinada forma.

A boa técnica de julgamento determina que se um julgador, ou juiz, não pode aceitar a absoluta falta de provas, por outro lado não deve exigir provas exaustivas apenas para tornar os fatos evidentes mesmo a um beócio, pois tal exigência, além de desnecessária (por contrariar a disposição legal da livre convicção), contrariaria a ordem pública por demandar excessiva atividade fiscal, ou policial, conforme o caso, em detrimento dos cofres públicos. Além do mais, o que consta em um processo do presente tipo é dirigido a pessoas de razoável nível de discernimento. Não há, portanto, necessidade alguma de provas exaustivas, mas de provas convincentes.

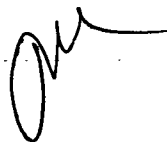
As provas apresentadas no presente caso são tão claras que não exigem mente "sherlockeana" para se chegar à conclusão da ocorrência de fraude. Tomemos, por exemplo, os casos em que Bringer Corporation consta como exportadora. Basta a leitura da declaração de fl. 532, assinada pelo presidente dessa empresa, in verbis:

VI - A Bringer Corporation não reconhece as faturas comerciais listadas como de sua emissão, tais faturas comerciais nunca foram emitidas pela Bringer Corporation como tampouco são do formato oficial da empresa (ver anexo modelo oficial da fatura comercial utilizada pela Bringer Corporation).

Quanto ao subfaturamento o que a peticionária chama de indícios são provas robustas. De fato, no comércio competitivo de hoje, não há espaço para ganhos diferenciais enormes, assim, preços de vendas posteriores no mercado interno que indicam variação muito grande em relação ao preço da Nota Fiscal de Saída da importadora, por si só já seria uma prova razoável de subfaturamento.

Adicionando-se a essa prova a representada pelas "SED" ela se robustece. Leia-se, por exemplo, à fl. 1.437 o documento que Orimpex juntou a respeito das SED, ali consta que o Departamento de Comércio dos EUA considera ilegal prestar declaração falsa ou inexata para exportação, o que constitui violação do Ato Administrativo de Exportação, 50, Código dos EUA, Apêndice 2.410. Ora, não há como supor que os exportadores declararam um valor falso das mercadorias ao governo americano e correto ao brasileiro, devido às punições muito mais rígidas daquele país em tais casos.

Juntando as duas provas: "preços de vendas posteriores no mercado interno que indicam variação muito grande em relação ao preço da Nota Fiscal de Saída da importadora" e "valores muito inferiores aos constatados nas SED" chega-se facilmente à conclusão de que houve subfaturamento. Além do mais, deve-se juntar a essas provas o elemento racional de comparação com os valores encontrados nas DI paradigmas de fls. 984 a 998 que indicam preços muito superiores para mercadorias dos tipos das importadas. Assim, não há dúvidas de que houve subfaturamento nas importações em tela.



Orimpex alega, ainda, que várias SED sequer fazem vinculação aos conhecimentos de carga e, mesmo naqueles em que há vínculo, a mercadoria é descrita genericamente, com a indicação de pesos globais e, conseqüentemente, de um valor global, inclusive sem indicar se tal valor é preço ou é custo.

Essa alegação só pode provir de quem sequer folheou as SED anexadas às fls. 564 a 651. Tomemos, por exemplo, a SED de fl. 564, em um dos campos assinalados por marca-texto, para melhor visualização, consta a devida vinculação com um conhecimento de carga (bill of lading / air way bill) e no outro a declaração de que se trata de preço de venda (selling price). Olhando-se todas as SED posteriores, verifica-se que nos mesmos campos consta a vinculação aos conhecimentos de carga e a indicação de que se trata de preço de venda.

Quanto à alegação de que as SED constituem provas ilícitas é de se observar que as assim consideradas são aquelas obtidas por meios ilícitos, conforme se depreende do texto constitucional (art. 5º, LVI da CF), in verbis:

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

A própria impugnante (Orimpex) diz que nos autos consta que os agentes fiscais esclareceram que obtiveram as cópias das SED mediante intimações à empresa Bringer do Brasil Agenciamento de Cargas Nacionais e Internacionais Ltda. (Termo n.º 035/02 – fls. 523, Termo n.º 036/02 – fls. 552, Termo n.º 023/03 – fls. 559), assim os meios de obtenção das provas não foram ilícitos. Quanto à alegação de que as intimações têm caráter intimidatório, há que se observar que no exercício legal do Poder de Polícia está imbuída essa característica, justamente com a finalidade de induzir os administrados a agirem corretamente. Nada há de ilegal ou imoral nas intimações fiscais aventadas.

O fato de que nos EUA o conteúdo das SED só pode ser utilizado para fins oficiais autorizados pelo Secretário de Comércio daquele país não invalida sua utilização no Brasil à revelia daquela autoridade, pois não há que se obedecer legislação alienígena a não ser nos casos específicos em que haja acordo internacional, ou a lei expressamente assim determine como, por exemplo, em alguns casos expostos no Código Civil e Penal. Assim, legítima é a utilização das SED como prova no presente caso.

A autuada Orimpex argumenta, também, que houve total violação do sigilo fiscal por parte das autoridades fiscais pelo fato de o texto por eles redigidos apresentarem descrições detalhadas de operações de várias outras pessoas que não a impugnante. Que tal fato pode levar a pessoa política a responder civilmente pelos danos causados, sem prejuízo da ação regressiva contra os agentes e que diante desse abuso de autoridade o auto de infração traz uma nódoa inapagável de nulidade.

Segue argumentando que a fiscalização descartou o valor da transação não comprovando, entretanto, a existência de vínculo entre o



importador, ora autuado, e as firmas exportadoras Bringer Corporation e Ipanema Enterprises Corporation.

Diz, ainda, que quanto à multa agravada do II, por evidente intuito de fraude, a autuada nunca teve qualquer intenção de fraudar, não havendo participado de qualquer fraude antes ou depois das referidas importações, então mesmo que tenha havido declaração inexata do valor aduaneiro a multa contra ela somente pode ser aplicada na sua forma simples, ou seja, nos termos do art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996.

Alceu e Neide alegam que no que concerne aos impostos e a multa por infração administrativa ao controle das importações, o valor imputado às mercadorias obtido por amostragem é ilegal porque elas (mercadorias) foram transacionadas entre as pessoas jurídicas a preços obtidos no mercado internacional que dado à qualidade do comprador, à quantidade e a constância fizeram com que os preços obviamente ficassem muito abaixo da concorrência. Que eles (preços) expressam a mais pura verdade não existindo, portanto, subfaturamento ou atos fraudulentos de quaisquer espécies. E que, ademais, os juros à taxa SELIC postos na exigência são muito superiores aos fixados na Constituição Federal. Argumentam que não constou das peças enviadas ao ora impugnante qualquer prova ou mesmo indício de diferença a apurar. Os preços obtidos via internet são falhos. Cada empresa tem seu preço específico a cada um dos clientes e tal segredo é trancado em cofre.

Quanto a esse grupo de objeções tem-se que o sigilo fiscal deve ser considerado no âmbito das pessoas físicas e jurídicas envolvidas. Se a fiscalização descobriu um amplo esquema de importações fraudulentas envolvendo várias pessoas não pode nem deve tratar o assunto de forma estanque para cada uma das envolvidas, ainda que o mentor não tenha informado a todos a participação que lhes coube. Ademais, mesmo se houvesse real quebra do sigilo fiscal, com ciência das ocorrências por parte de terceiros não envolvidos, isso não constituiria nulidade, conforme já foi demonstrado na fundamentação sobre nulidades, pois o assunto se insere na esfera punitiva pessoal administrativa, civil e penal, mas não é capaz de aniquilar o crédito tributário, porventura existente. Observe-se que o art. 198 do CTN não traz qualquer cominação de nulidade da exigência fiscal devido à quebra de sigilo, apontando apenas para a legislação penal.

Também, em sede de Direito Tributário quando se constata a existência de responsabilidade solidária passiva sobre o crédito tributário as penas ordinárias ou agravadas passam a ser comuns a todos, cabendo àquele que se sentir prejudicado mover ação regressiva contra os demais, perante o Poder Judiciário.

Lembrar que no Direito Penal as penas são personalíssimas e sua dosimetria é procedida de acordo com o grau de culpa de cada um dos envolvidos, entre outros pressupostos. Quando se trata de crédito tributário, entretanto, não existe esse caráter personalíssimo, o caráter é pessoal. Além do mais, o presente crédito tributário é indivisível não se podendo, portanto, reduzir uma parte da exigência apenas para um dos envolvidos.



As alegações de que os preços das mercadorias foram obtidos no mercado internacional e que não existem subfaturamento e atos fraudulentos de quaisquer espécies são argumentos que não se sustentam e já foram refutados. Diante das provas dos autos pode-se aqui ampliar a análise dessas ocorrências. De fato, nos documentos de fls. 1.002 a 1.151 consta que as exportadoras foram:

a) Ipanema Enterprises Corporation, sediada em Miami, EEUA, cujo proprietário, conforme documento de fl. 160 é o Sr. Alceu Aragão, um dos responsáveis solidários da presente autuação;

b) Bringer Corporation que é, na verdade, empresa da área de logística que se dedica ao armazenamento e transporte internacional de cargas e foi contratada pela Ipanema Enterprises que pertence ao Sr. Alceu Gevu Aragão para o transporte de mercadorias (ver relato minucioso às fls. 21 a 23 e fls. 516 a 652) e não emitiu faturas de mercadorias relativas a qualquer importação (às fls. 24 a 27 consta relato minucioso das destinações das mercadorias importadas a diversas firmas e as fls. 655 a 914, documentação comprobatória).

O importador foi a Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda. que emitiu notas fiscais de saída para Air Tiger por ordem da CTCELL Comunicações e Eletrônica (ver declaração da fiscalização à fl. 24 a 29). Foram efetuados procedimentos fiscais e diligências nessas empresas e outras. As provas coletadas encontram-se às fls. 655 a 796.

O relato da fiscalização às fls. 13 a 16 indicando volumoso número de documentos, constantes nos autos, levam à indubitável conclusão da ocorrência de fraude e subfaturamento.

Adicionalmente, consultando a Reptron norte-americana através da internet (fls. 447 a 449) a fiscalização obteve a resposta de que ela estava encerrando um acordo de representação dada a Ipanema Enterprises e que o Sr. Alceu Aragão havia registrado sem autorização o nome Reptron no Brasil.

Questionada, a respeito da desativação do escritório da Reptron, Mercador informou (ver declaração à fl. 17) que, de fato, havia recebido orientação de despachar as mercadorias para a rua Anton Philips no 01, Vila Hermínia, Guarulhos - SP onde a fiscalização localizou a empresa de armazéns gerais J.F. Logistic Center Ltda., CNPJ no 03.611.368/0001-84 (ver documentos de fls. 423 a 428). J.F. declarou que cedia uma sala e um telefone para um representante da Reptron do Brasil que, chamado ao local, identificou-se como Hendel Alves Deslandes, CPF nº 556.689.176-49 que informou estar trabalhando por cerca de oito meses sem carteira assinada para a Reptron do Brasil.

Ora, Reptron do Brasil, apesar de irregular (ver documentos de fls. 413 a 425), também pertencia a Alceu Aragão. Se esse Sr. mandava mercadorias de uma firma de sua propriedade nos EEUA para outra (irregular), também de sua propriedade no Brasil, não há que se falar em preço de mercado, pois são consideradas empresas vinculadas. Nesses casos o art. 15 do GATT/1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355 de 30/12/1994 - DOU 31/12/1994 dispõe, in verbis:



ARTIGO 15

[...]

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

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

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, ou por terem qualquer outra forma de associação exclusiva, serão consideradas vinculadas, para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste artigo.

Instrução Normativa SRF no 17, de 16 de fevereiro de 1998

OPINIÃO CONSULTIVA 21.1

INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "ASSOCIADAS EM NEGÓCIOS"

NO ARTIGO 15, PARÁGRAFO 4 (b)

1. Os agentes, distribuidores e concessionários exclusivos são "legalmente reconhecidos como associados em negócios" nos termos do Artigo 15, parágrafo 4 (b) do Acordo?

2. A posição a respeito dos agentes, distribuidores e concessionários exclusivos está colocada no Artigo 15, parágrafo 5 do Acordo, que dispõe que pessoas associadas em negócios como agentes, distribuidores ou concessionários exclusivos são somente consideradas como pessoas vinculadas, segundo o Acordo, caso se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 do Artigo 15.

O Artigo 15, parágrafo 4 (b) considera as pessoas como vinculadas se "forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios". Os Dicionários Webster define a palavra "sócio" como:



"Alguém que é associado a uma ou mais pessoas no mesmo negócio e partilha com elas seus lucros e riscos; um membro de uma sociedade".

A palavra "sociedade" é, por seu turno, definida como:

"Uma associação de duas ou mais pessoas que contribuem com dinheiro ou bens para realizar um negócio conjunto e que dividem lucros e perdas em certas proporções".

No Direito Comercial, as definições simples acima dispostas são usualmente respaldadas por um conjunto complexo de disposições legais e de princípios com o intuito de definir, interpretar e codificar, mediante as legislações de contratos, tributos e outras, a relação jurídica que o termo "sócio" implica.

Uma associação constituiria uma sociedade somente quando satisfeitos os requisitos legais nacionais para a sua criação. Assim, as pessoas não são vinculadas segundo o Acordo simplesmente porque uma pessoa é o agente, distribuidor ou concessionário exclusivo da outra.

Embora seja verdadeiro que agentes, distribuidores etc. exclusivos possam ter uma relação próxima com os seus fornecedores, este fato isolado não daria razão para tratá-los diferentemente de qualquer outra parte não vinculada.

Para fins de clareza, um Membro pode optar por incorporar ou fazer referência à sua legislação nacional relativa a sociedade nas disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira. Entretanto, não seria apropriado que um Membro invente uma definição diferente sobre sociedade especificamente para a interpretação das disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira.

É claro que apenas a vinculação entre as empresas exportadora (de fato) e importadora (de fato) não invalida o valor aduaneiro, mas o conjunto de todas ocorrências do caso em tela, sim. Dentro de um vasto conjunto temos que Orimpex emitiu notas fiscais de venda para Air Tiger que, embora se dissesse ser apenas a responsável pelo transporte de mercadorias até seu destinatário final, substituiu 15 (quinze) notas fiscais emitidas pela primeira (Orimpex) por outras, emitidas por empresas de Alceu Aragão, antes de entregar as mercadorias para seus reais destinatários.

É, na verdade, impossível supor que quem importa através de interposta pessoa para firma que é vinculada à exportadora, falsifica notas fiscais de venda ou envia mercadorias a firmas fantasmas tenha praticado as importações declarando corretamente o valor aduaneiro para recolher os tributos devidos.

A fiscalização procedeu a novos questionamentos, a uma das envolvidas no esquema de importações fraudulentas, Mercador, e ela respondeu o que consta às fls. 16 a 20, apresentando os documentos mencionados às fls. 19/20. Os questionamentos, as respostas e os documentos encontram-se às fls. 366 a 411 e 458 a 468. Constatou-se através dos extratos bancários de fls. 464 a 468 que os recursos financeiros referentes às importações em tela não transitaram pelas contas bancárias da Mercador.



Às fls. 395 a 410 constam documentos emitidos pelo Sr. Leonardo de Pádua Modenesi, CPF n.º 045.580.557-14, que conduzia as operações de despachos de importação em tela, endereçadas a CETECCELL, aos cuidados das senhoras Neide Aragão, Darlene e Aidê. Através desses documentos e mais os de fls. 355 a 365 se comprova que quem pagava as contas das importações em tela era a Sra. Neide Aragão. O Sr. Leonardo, conforme documento de fl. 411, comunicava-se, também com Ipanema Enterprises nas pessoas do Sr. Alceu e Sra. Rosana.

Os fatos mencionados, mais a ampla documentação de todo o esquema de importações, juntados pela fiscalização, não deixam margem para dúvidas de que ocorreu conluio entre as várias firmas importadoras, Alceu Gevu Aragão e Neide Gevu Aragão Antonini para a prática de importações fraudulentas mediante subfaturamento, interposição de terceiros e outras fraudes.

Nos casos de fraude a OPINIÃO CONSULTIVA 10.1 da Instrução Normativa SRF n.º 17/1998 remete o problema ao art. 17 do Acordo (GATT/1994), conforme disposição, in verbis:

OPINIÃO CONSULTIVA 10.1

TRATAMENTO APLICÁVEL AOS DOCUMENTOS FRAUDULENTOS

1. O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos ?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 7 do Protocolo enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. Conseqüentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional. (grifos acrescentados)

A legislação nacional existente sobre tais casos é o art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 – DOU de 27/08/2001 que já foi anteriormente transcrita e analisada.

A fiscalização procedeu ao arbitramento de preços em conformidade com que a legislação lhe determina que faça. As fls. 984 a 998 constam as DI paradigmas de onde foram extraídos os valores para arbitramento. Esses valores, portanto, não foram obtidos da internet, conforme alegação, mas sim de importações, cujas cópias existem nos arquivos da SRF. Assim, estão corretas as exigências postas nos lançamentos do presente processo.



Orimpex argumenta que a multa agravada do IPI não é aplicável porque ela não violou quaisquer dos pressupostos do art. 80 da Lei no 4.502/1964. Às fls. 1.430 a 1.432 procede a explanação de sua tese.

Transcrevamos, para análise, referido art. 80 da Lei nº 4.502 de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 ret. em 31/12/1964, in verbis:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada;

III - multa básica de trezentos por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada, observado o disposto no art. 86.

§ 1º Nas mesmas penas incorrem:

I - os fabricantes de produtos isentos que não emitirem ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados;

II - os remetentes que, nos casos previstos no art. 54, deixarem de emitir, ou emitirem de forma irregular, a guia de trânsito a que são obrigados;

III - os que transportarem produtos tributados ou isentos, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

IV - os que possuírem, nas condições do inciso anterior, produtos tributados ou isentos, para fins de venda ou industrialização;

V - os que indevidamente destacarem o imposto na nota fiscal, ou o lançarem a maior.

§ 2º Nos casos do parágrafo anterior, quando o produto for isento ou a sua saída do estabelecimento não obrigar a lançamento, as multas serão calculadas sobre o valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas nesta Lei, incidiria se o produto ou a operação fossem tributados.

§ 3º Na hipótese do inciso V do § 1º, a multa regular-se-á pelo valor do imposto indevidamente destacado ou lançado, e não será aplicada se o responsável, já tendo recolhido, antes do procedimento fiscal, a importância irregularmente lançada, provar que a infração decorreu de erro escusável, a juízo da autoridade julgadora ficando, porém, neste caso, vedada a respectiva restituição.



§ 4º As multas deste artigo aplicam-se, inclusive, aos casos equiparados por esta Lei à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, desde que para o fato não seja cominada penalidade específica.

§ 5º A falta de identificação do contribuinte originário ou substituto não exclui a aplicação das multas previstas neste artigo e em seus parágrafos, cuja cobrança, juntamente com a do imposto que for devido, será efetivada pela venda em leilão da mercadoria a que se referir a infração, aplicando-se, ao processo respectivo, o disposto no § 3º, do art. 87.

Orimpex às fls. 1.430 a 1.432 analisou apenas o caput e incisos I e II do texto legal acima transcrito, olvidou, entretanto, os termos do § 4º desse artigo, que consigna que as multas aplicam-se, inclusive, aos casos equiparados por essa Lei à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, desde que para o fato não seja cominada penalidade específica.

Mesmo nos casos em que há penalidade específica existe uma exceção para os casos de subfaturamento, conforme se verá mais adiante.

Os arts. nos 109 e 110 do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados traz a seguinte definição de lançamento, in verbis:

DO LANÇAMENTO

Conceito

Art 109. Lançamento é o procedimento destinado à constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por homologação mediante atos de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à repartição da Secretaria da Receita Federal, observando-se que tais atos (Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 19 e 20, e Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 144 e 150):

Lançamento por Homologação

Art 110. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o artigo anterior, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 20):

I - quanto ao momento:

a) no registro da declaração da importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, quando do despacho aduaneiro de importação (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 19, inciso I, alínea "a");

Quanto à objeção da aplicação concomitante das multa agravadas do II e IPI e da multa por infração administrativa ao controle das importações - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria, no percentual de 100% (cem por cento) da diferença, nos termos do art. 526, III do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto n.º 91.030 de 05/03/1985 - DOU 11/03/1985 (revogado pelo Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002), tendo por base legal o art. 169, II do



Decreto-lei n.º 37 de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966, é de se lembrar que em Direito Tributário o concurso formal não diminui penalidades de forma ampla, como ocorre com o Direito Penal, por força da determinação do art. 70 do Código Penal, in verbis:

Concurso formal

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.

Em sede de Direito Tributário, mormente na esfera aduaneira, não existe tal determinação de caráter geral sendo vedado, portanto, a aplicação generalizada do princípio do concurso formal. Os casos de aplicação do princípio do concurso formal são restritos, conforme se depreende do art. 526 do RA que dispõe, in verbis:

Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-Lei n.º 37/66, art. 169, alterado pela Lei n.º 6.562/78, art. 2º):

(...)

III - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: multa de 100% (cem por cento) da diferença;

§ 4º Salvo no caso do inciso III deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave (Decreto-Lei n.º 37/66, art. 169, alterado pela Lei n.º 6.562/78, art. 2º, § 4º).

A matéria atualmente é regida pelos termos do art. 633 do Decreto no 4.543, de 26/12/2002, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, in verbis:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei n.º 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);

(...)

§ 3º Salvo no caso do inciso I do caput, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 169, § 4º, com a redação dada pela Lei n.º 6.562, de 1978, art. 2º).



Observa-se que os art. 526 do RA antigo e 633 do RA atual, realmente, autorizam a aplicação do princípio do concurso formal para infrações administrativas ao controle das importações, mas fazem expressa ressalva aos casos de subfaturamento.

Então, quando o importador procede ao subfaturamento do valor da mercadoria que importou sujeita-se, além da cobrança da diferença do imposto, apurada devido a correção do valor dessa mercadoria, à multa agravada no percentual de 150% do imposto devido, concomitantemente com a multa por infração administrativa ao controle das importações - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria.

Corretas estão, portanto, as exigências das multas agravadas do II e do IPI e da multa por infração administrativa ao controle das importações - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria.

Os peticionários Neide e Alceu alegam que as autoridades fiscais não lograram trazer aos autos nenhuma prova ou indício que possam levar à sua responsabilização. Que qualquer responsabilidade por eventuais infrações é unicamente do contribuinte, no caso a firma Orimpex, pois o art. 20 do Código Civil (CC antigo) estabelece clara distinção entre a pessoa jurídica e seus sócios, além do que Neide jamais foi sócia de Alceu. Ambos não aceitam em hipótese alguma a peja de responsáveis solidários.

Relativamente à solidariedade e responsabilidade pessoal dos praticantes de atos ilícitos os arts. 124, I e 135, do Código Tributário Nacional dispõem, in verbis:

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

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

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

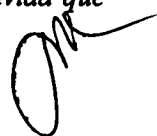
I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Sobre a solidariedade, interessante transcrever trecho de comentário constante do livro "Direito Tributário", de Leandro Paulsen, 2ª edição, pág. 124, in verbis:

Presunção de solidariedade. "No direito tributário toda dívida será solidária, desde que alcance duas ou mais pessoas, como consequência do pressuposto de fato que dá origem à respectiva obrigação. Isto resulta da própria natureza ex lege da obrigação tributária. Esta solidariedade se estabelece sem necessidade de que a lei o diga expressamente. (...) Assim, no direito tributário não vige a regra de que a solidariedade não se presume. No direito tributário toda dívida que



*alcança duas ou mais pessoas é solidária, salvo disposição de lei em contrário. A regra que predomina na obrigação tributária, em relação à solidariedade, é inversa: presume-se a solidariedade, caso a lei silencie". (Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, segundo volume, 3ª edição, 1995, pp. 303/304)*

Sobre responsabilidade pessoal Leandro Paulsen no mesmo livro já citado consigna à pág. 135:

*- "Se, e somente se, os dirigentes, controladores ou representantes das empresas houverem agido de modo estritamente ilícito no trato da matéria em questão, afrontando a lei, o contrato social ou estatuto - cometendo fraudes ou sonegação fiscal em termos claros e estritos - serão eles igualmente responsáveis por tais débitos. Para isso, ao autuar a sociedade, o credor tributário deve necessariamente estender a autuação a seus dirigentes, se sinais houver desde logo desses ilícitos, de modo a que no ensejo do procedimento administrativo - que afinal vai conceder poder de inscrição e título executivo ao credor fiscal - essa responsabilização fique apurada." (João Luiz Coelho da Rocha, *Responsabilidade de Diretores, Sócios Gerentes e Controladores por Débitos Tributários*, RDDT n.º 28, janeiro/98, pp. 37/48)*

No que se refere à alegação de que as autoridades fiscais não lograram trazer aos autos nenhuma prova ou indício que possam levar à sua responsabilização é assunto que já foi refutado com ampla demonstração da culpa de todos os envolvidos, ou seja, Orimpex Importação, Exportação e Distribuição Ltda., Neide Gevu Aragão Antonini e Alceu Gevu Aragão.

No que se refere à alegação de que os juros à taxa SELIC postos na exigência são muito superiores aos fixados na Constituição Federal, é argumento inócuo na esfera administrativa.

No julgamento administrativo fiscal efetuado no âmbito do Poder Executivo não se julga arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, conforme ementas transcritas a seguir:

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS – Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas (Ac. 1º CC 106-07.303, de 05/06/95).

Finalmente, existe a determinação do Parecer Normativo da Cosit/SRF de n.º 329/70:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na



esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Em suma, os julgadores e conselheiros da administração fazendária encontram-se restritos a proceder à exegese da legislação tributária sem adentrar nos campos da ilegalidade e inconstitucionalidade, pois no âmbito do Poder Executivo deve-se assumir que a legislação é legal e constitucional enquanto o contrário, em caráter erga omnes, não for declarado pelos outros Poderes.

Quanto à exigência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, estabelecida no art. 26 da MP n.º 1.542/96 e edições posteriores, até sua transformação em Lei (art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995), de se dizer apenas que por tratar-se de questionamento acerca de afastamento ou não de mandamento legal regularmente editado, não é matéria que se inclua, conforme já visto, na competência decisória de autoridade julgadora administrativa.

Por todo o exposto voto no sentido de considerar procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de fls. 07 a 156."

Na apreciação dos recursos apresentados a este Colegiado percebo que não foi apresentado nenhum fato relevante que não tenha sido exaustivamente apreciado na instância anterior.

Deixo, portanto, de reapresentá-los, sem incorrer em prejuízo à parte, registrando minha total concordância, agora também, com as conclusões do Acórdão referido.

Entretanto, mesmo irrelevante, posto que não altera minha convicção, saliento, por curioso, que cotejando os recursos, muito semelhantes em argumentos, uma das semelhanças salta aos olhos: *se houve infração a responsabilidade é do outro.*

No recurso dos solidários temos: "Sobreleva ressaltar, nesta seara, que a exigência da exação deve ser imposta ao sujeito passivo da mesma, e não a terceiros, que sequer possuem relação com o fato gerador da obrigação tributária" Cf. Fls 1572.

E no recurso da ORIMPEX temos: "Como dito, a ORIMPEX nunca teve esta vontade de fraudar. O próprio auto impugnado é claro na indicação de que a ORIMPEX foi apenas e tão somente a importadora das mercadorias, não tendo participado de qualquer fraude antes ou depois dos registros das Declarações de Importação." Cf. Fls 1632.

Creio que tal *semelhança* visa reduzir a multa agravada, como último apelo de redução de uma imposição absolutamente previsível.

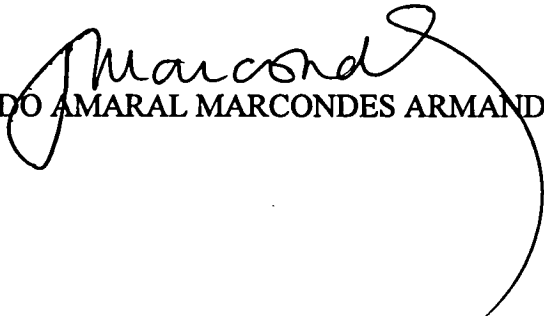
É evidente que esta relatora não excluirá a responsabilidade dos solidários e não estabelecerá benefício de ordem entre os devedores.

Cuidadosamente apreciado este processo, não há qualquer contrato ou declaração que permita excluir o importador e os demais interessados na operação comercial.



Diante do exposto, REJEITO AS PRELIMINARES e, no mérito, NEGO PROVIMENTO aos recursos voluntários.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2007


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO – Relatora