



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 12466.002648/2007-15  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-003.529 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de março de 2016  
**Matéria** IPI - Multa Regulamentar - Responsabilidade  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ATHENAS TRADING S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÃO.**

Responde solidariamente pela multa aplicada quem, de qualquer forma, contribuir para a prática de ato tipificado como infração, ainda que não se beneficie do resultado. Inteligência do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

**RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto- Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO

Impresso em 30/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), tempestivamente manejado, em face do Acórdão nº 3102-000.920, de 01/03/2011, cuja ementa abaixo se transcreve parcialmente:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano calendário: 2004*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÃO.*

*Responde solidariamente pela multa aplicada quem, de qualquer forma, contribuir para a prática de ato tipificado como infração, ainda que não se beneficie do resultado. Inteligência do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

*Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Parcialmente Provido*

Somente a PGFN interpôs recurso especial e visando unicamente o retorno das pessoas que tinham sido consideradas responsáveis solidariamente e foram excluídas no acórdão ora recorrido.

É o relatório.

## Voto

Pela minúcia e precisão na análise dos fatos e provas, adotarei o voto do conselheiro Luís Marcelo Guerra, relator da instância anterior, que teve o voto condutor seguido por unanimidade.

Como dito o recurso especial interposto pela procuradas visa unicamente ao retorno de responsáveis solidários ao processo, posto que foram excluídos na votação do acórdão recorrido. Trata-se meramente da apreciação dos fatos e provas já que o direito aplicado é consenso, inclusive por parte da PGFN, tanto que a fundamentação do voto é a mesma do acórdão recorrido. Não há, portanto, divergência quanto ao direito aplicado.

Eis o voto do conselheiro Luís Marcelo Guerra, que usarei como razões de decidir do presente voto, já que se trata, como já evidenciado, somente da análise probatória.

*Antes de adentrar na análise dos argumentos de mérito, é preciso demarcar o conteúdo do presente litígio.*

*Quanto a esse aspecto, é preciso destacar que, segundo consignado no relatório fiscal, pende sobre a autuada e os responsáveis solidários a acusação da prática da infração*

*tipificada no art. 83, II da Lei nº 4.502, de 1964, que tem a seguinte redação (original não destacado):*

**Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:**

(...)

**II Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.**

*Nessa linha, a par das acusações relativas à prática de exportação fictícia, por meio de despachos de exportação falsos, alvo de autos de infração diversos, aqui discute-se exclusivamente a imposição da penalidade sobre as condutas de emitir nota que não corresponda à efetiva saída de produtos ou de utilizar, de receber e de registrar tais notas para qualquer fim.*

*Confira-se o trecho do auto de infração que consubstancia tal acusação:*

**001 EMISSÃO DE NOTA FISCAL QUE NÃO CORRESPONDA À SAÍDA EFETIVA DOS PRODUTOS NELA DESCRITOS**

**Aplicação de multa igual ao valor comercial das mercadorias, expresso nas notas fiscais n.ºs 108 a 121 e 123 a 131 que instruíram as declarações de exportação n.ºs 2040821180/6, 2040821228/4, 2040821274/8, 2040810617/4, 2040810657/3, 2040810698/2 e 2040810720/0, em razão de ter sido comprovado no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO N.º502/4, que é parte integrante deste auto, que referidas notas, bem como a própria declaração e os documentos que a instruem, foram fraudulentamente produzidos, tendo presente que não houve o embarque dos bens para o exterior, ou seja, não se processou a efetiva saída dos produtos na forma descrita nas mencionadas notas fiscais, que apontam como adquirente pessoa jurídica domiciliada no exterior**

*É sobre esse enfoque que se procederá à análise do mérito.*

*Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise dos argumentos manejados em sede de recurso.*

**2.2 Falha na Eleição do Sujeito Passivo**

**O suporte legal para a inclusão das recorrentes no pólo passivo foi extraído dos artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966.**

*O primeiro dispositivo, como é cediço, trata do que a Doutrina convencionou denominar “solidariedade de fato”. Tomo emprestada a definição de Marcos Vinicius Neder: No inc. I do art. 124, do CTN, foram definidos como devedores solidários aqueles que tenham interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Assim, o antecedente da norma individual e concreta de responsabilidade descreve um fato não tributário interesse comum, cuja efeito jurídico será a inclusão de terceiro interessado no pólo passivo da obrigação principal de forma solidária aos demais devedores, sem necessidade de outra previsão legal.*

*O cerne da questão, portanto, estaria na avaliação da presença ou não de interesse comum na “situação que constitua o fato gerador” da obrigação principal, definida no parágrafo 1º do art. 113 do mesmo CTN, sem perder de vista que, no presente processo, discute-se a aplicação de penalidade regulamentar, pelo descumprimento de obrigação acessória. Ou seja, obrigação tributária consubstanciada nos autos decorre da “conversão” instituída no § 3º do mesmo art. 113.*

*Quanto a esse ponto, reconhecendo a excelência do trabalho de investigação realizado, me permito discordar das Autoridades Autuantes, pois não consigo divisar o referido “interesse comum” em situação que constitua o fato gerador de tributo, simplesmente porque não consta do presente lançamento qualquer parcela relativa a tributo. O que se discute, com efeito, é a imposição de multa por infração.*

*No intuito de melhor explicitar meu ponto de vista, recorro à Doutrina, no caso, de Luciano Amaro:*

*“Com certeza, ninguém duvidará de que o contribuinte seja pessoa que recolhe tributo, mas é inconcebível a idéia de contribuinte referida a alguém não na condição de pagador de tributos, mas na de pagador de multas pecuniárias*

*[..]Aproveitando a linguagem do Código, se alguém que tem ‘relação pessoal e direta’ com o fato gerador é contribuinte, quem tem a ‘relação pessoal e direta’ com uma infração é infrator, nunca contribuinte”*

*(...)*

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

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

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

*Caberia, então, focar a análise do presente recurso no segundo dispositivo apontado pelas Autoridades Fiscais, no caso os arts. 602 e 603 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que regulamentam os artigos 94, caput e § 2º, e 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966, e estão, por outro lado, em consonância com o comando do art. 136 do CTN, que tratam da responsabilidade por infração.*

*Dizem os dispositivos:*

*Art. 602. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).*

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

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

*Sendo certo que encontra-se superado o questionamento acerca da efetividade da infração, restaria avaliar se a participação que lhes foi imputada concorrera para a perpetração da conduta ilícita.*

*Dada a ausência de bibliografia acerca da co-autoria no plano das infrações tributárias, recorre-se às considerações consagradas no Direito Penal. Como é possível perceber, o art. 29 do Código Penal possui redação bastante semelhante ao do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

*No Direito Penal, a doutrina e a jurisprudência consolidadas inclinam-se no sentido de condicionar a caracterização da co-autoria à verificação de dois elos: o psicológico e o causal.*

*Já para efeito do Direito Aduaneiro, por força do parágrafo único do art. 602 do RA 2002, que reproduz o parágrafo 2º do art. 94 do DL 37, de 1966, não se faz necessária qualquer investigação acerca do elo psicológico: no presente processo, relembre-se, não se discute infração tributária onde o dolo é condição para sua caracterização. Se não se discute o dolo do*

*autor, igualmente desnecessária é a discussão do dolo dos co-autores ou partícipes.*

*O foco da presente análise, assim, estaria no nexo causal entre as condutas apontadas e a infração objeto do litígio.*

*Para esse mister, tomo emprestadas as conclusões de Julio Fabbrini Mirabete, em comentário ao art. 29 do CP (original não destacado):*

*Existentes condutas de várias pessoas, é indispensável, do ponto de vista objetivo, que haja um nexo causal entre cada uma delas e o resultado. Havendo essa relação entre a ação de cada uma delas e o resultado, ou seja, havendo relevância causal de cada conduta, concorreram essas pessoas para o evento e por ele serão responsabilizadas.*

*Resumidamente, segundo consta do relatório fiscal 502/4, as pessoas físicas e jurídicas arroladas como responsáveis principal e solidários foram acusadas de atuar direta ou indiretamente na formulação de despachos de exportação que, posteriormente, demonstraram-se simulados.*

*Ainda segundo tal relatório, a elaboração de tais despachos fraudulentos viabilizariam especialmente:*

- a) a baixa irregular de atos concessórios de drawback e o consequente prejuízo tributário decorrente do reconhecimento indevido do benefício;*
- b) o ingresso de divisas irregularmente mantidas no exterior;*
- c) introdução irregular de mercadorias no mercado interno;*

*Ocorre que, no presente processo, relembre-se, não está em debate quaisquer dessas infrações, mas exclusivamente a emissão irregular de documento fiscal e a utilização de tal documento irregularmente emitido. Sob essa ótica, é que deve ser avaliada a participação atribuída aos recorrentes e à interessada.*

*No intuito de orientar essa avaliação, cito as condutas imputadas aos recorrentes e interessados no Relatório de Fiscalização 502/4:*

*a) recorrente Vitor Luciano de Mello: sócio da pessoa jurídica Intervix Despachos e Serviços, onde estariam instalados os terminais de computador (endereços IP 172.030.002.139 a 172.030.002.142) nos quais foram realizadas operações de habilitação, atribuição de perfis e trocas de senha que viabilizaram a utilização do Siscomex por pessoas físicas que não reuniriam condições legais; despachante aduaneiro responsável pela elaboração de despachos e registros de exportação falsos;*

*b) recorrente Colina Verde Café Ltda.:*

*pessoa jurídica onde estaria instalado o Terminal GVKE82BC, no qual foram realizadas trocas de senha de pessoas físicas que não reuniriam condições legais para registrar operações no Siscomex nos perfis utilizados;*

*c) interessada Edma Cristina Stein:*

*despachante aduaneira responsável pela retirada das licenças e softwares associados a terminal de computador instalado na pessoa jurídica Colina Verde Café Ltda.*

*Analiso separadamente a relação de subsunção entre a conduta imputada e a infração que é alvo do presente recurso:*

*No que se refere ao Recorrente Vitor Luciano de Mello, que, segundo os registros de “log” do sistema, foi o responsável pela elaboração dos despachos instruídos com as notas falsas, a meu ver, não há como desvincular a conduta imputada e o tipo. De fato, as notas foram utilizadas na instrução daqueles registros e, indiscutivelmente, contribuíram para sua capacidade de simulação.*

*Consequentemente, com relação a este recorrente, devem ser enfrentadas as alegações relativas à negativa de autoria.*

*Essencialmente, relembre-se, sustenta que foi sócio da pessoa jurídica Intervix, Despachos e Serviços, mas que só atuara no setor de importação e que não conhece qualquer das pessoas físicas e jurídicas arroladas, com exceção do Sr. Ubirajara Pantoja Mendes e da Sra. Edma Cristina Stein.*

*Por outro lado, recusa o caráter probatório decorrente do registro da senha em face da necessidade de acessar o Siscomex, todos os funcionários da Empresa Intervix eram conhecedores das senhas dos despachantes que lá trabalhavam, fato normal e corriqueiro em qualquer Comissão Aduaneira.*

*Ademais, a fragilidade dos controles permitiria que tal senha fosse capturada e utilizada para qualquer fim.*

*Rejeita, portanto, a acusação de que tenha sido o responsável pela formulação dos registros/despachos de exportação.*

*Com o devido respeito, penso que as alegações carreadas ao processo não afastam a responsabilidade do Sr. Vitor Luciano pela infração.*

*Em primeiro lugar, há que se registrar que, de acordo com art. 4º do Decreto nº 646, de 1992, então vigente, as atividades relacionadas com o despacho aduaneiro só poderiam ser exercidas pelo despachante aduaneiro, pelo próprio importador ou exportador, se pessoa física, ou, em se tratando de pessoa jurídica, por intermédio de pessoa física que apresente um dos vínculos enumerados nas alíneas do inciso II. Confira-se:*

*Art. 4º O interessado, pessoa física ou jurídica, somente poderá exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:*

*I por intermédio do despachante aduaneiro;*

*II pessoalmente, se pessoa física, ou, se jurídica, também mediante:*

*a) dirigente;*

*b) empregado;*

*c) empregado de empresa coligada ou controlada, tal como definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*d) funcionário ou servidor especificamente designado, quando for órgão da administração pública, missão diplomática ou representação de organização internacional.*

*Como é possível verificar, por definição normativa, afora as demais pessoas físicas enumeradas, quem atua no despacho é sempre o despachante aduaneiro. Não há, portanto, margem para a atuação da agência de despacho por meio de um de seus empregados, salvo, evidentemente, se qualificados como despachantes aduaneiros.*

*Ou seja, apesar de alegadamente corriqueira, a “distribuição” de senha pessoal do despachante para que empregado da agência de despacho opere o sistema representa violação à norma.*

*Nessa linha, se o próprio recorrente foi responsável pelo compartilhamento indevido de sua senha, efetivamente contribuiu para que a infração ocorresse, ainda que se admitia que à sua revelia.*

*Cabe aqui empregar o princípio de que “ninguém pode se opor a fato a que ele próprio deu causa”, de pacífica aplicação nas diversas esferas do Poder Judiciário.*

*À guisa de exemplo, cite-se voto proferido pela Min. Nancy Andrighi, nos autos do REsp nº 605.687/AM13, onde, valendo-se da doutrina de Pontes de Miranda, concluiu:*

*" ... nos termos de princípio invocável em nosso sistema jurídico, 'a ninguém é lícito venire contra factum proprium, isto é, exercer direito, pretensão ou ação, ou exceção, em contradição com o que foi a sua atitude anterior, interpretada objetivamente, de acordo com a lei' (cfr. PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, Campinas: Bookseller, 2000, p. 64). "*

*Por outro lado, não foi trazido ao processo qualquer elemento apto a demonstrar que a senha em questão tivesse sido “capturada” por algum de seus funcionários, até porque, se ela era de conhecimento de todos, não haveria motivo para fazê-lo.*

*Entretanto, analisando a descrição das condutas de que são acusadas a pessoa jurídica Café Verde Ltda. e a pessoa física Edma Cristina Stein, não vejo como atribuir nexo causal relevante entre os fatos que lhes são imputados e as ações de emitir nota irregular ou utilizar tal nota emitida irregularmente.*

*Com efeito, as trocas de senha promovidas mediante a utilização de terminal de computador instalado no estabelecimento da pessoa jurídica Colina Verde Café, utilizando programa de computador recebido pela Sra. Edma Maria Stein, indiscutivelmente, colaboraram para o uso indevido do Siscomex por pessoas físicas relacionadas no processo.*

*Ocorre que, independentemente das discussões relativas ao dolo, repita-se despiciendas em face da natureza objetiva da infração, tais ações não se subsumem aos tipos descritos na norma, nem representam vínculo causal com os mesmos.*

*De fato, seja porque o uso do Siscomex não seria condição para emissão da nota fiscal, seja em função de que a utilização de tal nota fiscal para instruir falsos despachos de exportação, pelo menos segundo os documentos carreados ao processo, foi levada a efeito por meio de acesso realizado por despachante aduaneiro regularmente credenciado (ou seja, que não se beneficiou da irregularidade que se alega praticada no referido estabelecimento), não se poderia atribuir a co-autoria da infração objeto deste processo à pessoa jurídica Café Verde Ltda., nem à pessoa física Edma Cristina Stein.*

*Assim, a conduta imputada aos mesmos não guarda relação com a emissão irregular das notas ou registro das notas irregularmente emitidas no Siscomex, realizado por meio da senha de um despachante regularmente credenciado.*

*Evidentemente, isso não significa desconsiderar as conclusões assentadas pelas Autoridades Fiscais com relação a outras infrações já elencadas anteriormente. Aqui, cuida-se de apurar a co-autoria na ação de emitir nota fiscal em desacordo com o que preconiza a legislação ou utilizar tais notas para qualquer fim. Apenas com relação a essas condutas, não consigo divisar a relevância causal nas ações imputadas aos contribuintes Café Verde Ltda. e Edma Cristina Stein.*

*Com essas considerações, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para manter a exclusão da contribuinte Edma Cristina Stein do rol dos co-responsáveis pelo crédito objeto do presente processo, excluir a co-responsabilidade do recorrente Colina Verde Café Ltda. e, finalmente, manter a co-responsabilidade do recorrente Vitor Luciano de Mello, além, é claro, das demais pessoas físicas e jurídicas que não apresentaram recurso voluntário ou impugnação.*

*Sala das Sessões, em 1 de março de 2011*

*Luis Marcelo Guerra de Castro*

Como podemos depreender da leitura do presente voto, foi feita uma exaustiva e minuciosa análise dos fatos e das provas apresentadas. Não há que se fazer nenhum reparo no voto proferido pelo referido conselheiros.

Nesse contexto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PGFN.

Rodrigo da Costa Possas - Relator