



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

Processo nº 12466.002649/2007-51
Recurso nº 521.026 Voluntário
Acórdão nº 3102-000.919 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1º de março de 2011
Matéria IPI - MULTA REGULAMENTAR
Recorrente ATHENAS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

ETAPA DO PROCEDIMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. INEXIGIBILIDADE.

O Decreto nº 70.235, de 1972, não exige a abertura de prazo para que o sujeito passivo se manifeste acerca das conclusões da autoridade fiscal. Segundo esse regime, somente a partir da ciência do lançamento de ofício é que se abre a fase em que obrigatoriamente deve ser aberto prazo para que ele apresente suas razões de impugnação.

Verificando-se que o auto de infração e seus anexos permitem ao autuado conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o direito ao contraditório, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imposição de multa regulamentar topologicamente incluída na legislação do IPI, mas que, em verdade, visa a proteger a higidez do documentário fiscal, matéria que se relaciona com todo e qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não está condicionada à expedição de MPF específico.

Por outro lado, não há que se falar em nulidade do auto de infração em razão da alegada ausência de ciência da prorrogação do MPF.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. HIPÓTESES

A complementação da instrução por meio de prova pericial é medida que somente se justifica se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo e, ainda assim, se imprescindível à solução do litígio.

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.

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE DISPÕEM SOBRE INFRAÇÕES E PENALIDADES.

A análise dos princípios constitucionais apontados, em especial, da razoabilidade e da proporcionalidade, demandaria o exame da constitucionalidade de dispositivos legais em vigor, procedimento vedado a este órgão, segundo o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar 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 dos recorrentes Colina Verde Café Ltda. e Charles Paulo Bart desse mesmo rol e, finalmente, manter a co-responsabilidade dos recorrentes Vitor Luciano de Mello e Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda., além das demais pessoas físicas e jurídicas que não apresentaram recurso voluntário ou impugnação.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, Luciano Pontes de Maya Gomes, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Contra o interessado foi lavrado auto de infração relativo a multa regulamentar de IPI no valor total de R\$ 1.214.402,00 (fl. 02), em função das irregularidades descritas no Relatório de Fiscalização nº 502/4 de fls. 06 e seguintes;

Foram arrolados como responsáveis solidários (fls. 47/48): Wladimir Santos Sanches – CPF 273.347.838-91, Narcisio Albertini – CPF 507.795.838-68, Flávio Mitsuo Miazaki – CPF 873.417.278-53, Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda. – CNPJ 73.077.299/0001-56, JL Comércio Importação e Exportação Ltda. – CNPJ 04.218.281/0001-04, Luiz Carlos Paulino de Moura Mello – CPF 505.424.947-87, Eliana Maria

de Lima Marques – CPF 117.704.812-49, Adeilson Pereira da Silva – CPF 002.945.587-13, Intervix Despachos e Serviços Aduaneiros Ltda. – CNPJ 02.569.466/0001-38, Vitor Luciano de Mello – CPF 656.958.607-68, Ubirajara Pantoja Mendes - CPF 363.244.007-78, Colina Verde Café Ltda. - CNPJ 04.319.193/0001-07, Charles Paulo Bart – CPF 034.830.307-60, Jailton Gomes Pereira – CPF 080.507.587-96 e Edma Cristina Stein – CPF 007.936.257-50.

Tanto o interessado quanto os responsáveis solidários foram regularmente intimados do auto de infração, conforme documentos de fls. 756/772 e 1164;

Athenas Trading S.A., Wladimir Santos Sanches, Narcisio Albertini, Flávio Mitsuo Miazaqui, Adeilson Pereira da Silva, JL Comércio Importação e Exportação Ltda., Eliana Maria de Lima Marques, Luiz Carlos Paulino de Moura Mello, não apresentaram impugnação ao auto de infração, tendo sido lavrados os Termos de Revelia de fls. 1170/1177;

Vitor Luciano de Mello apresenta impugnação (fls. 773/784) na qual alega, em síntese, que:

- foi sócio da empresa Intervix Despachos e Serviços Aduaneiros Ltda. de 1998 até 06/06/2005, sendo que em 16/10/2007 “foi surpreendido por estar arrolado por suposto envolvimento em procedimentos irregulares de Exportações ‘Fictícias’. Tal fato se deu através de suposta utilização de seu CPF e senha no REGISTRO DE QUATRO RE’s / DE’s de responsabilidde da empresa Athenas Trading S.A.”;

- “imperioso se faz destacar que o Recorrente não procedeu tais registros e desconhece todos os procedimentos adotados e pessoas, tanto jurídica quanto física, envolvidas neste processo, com exceção da Sra. Edma Cristina Stein, na época funcionaria da Intervix e do Sr. Ubirajara Pantoja Mendes, sócio da referida empresa”;

- “mister registrar que todos os funcionários da Empresa Intervix, da qual o Recorrente era sócio e responsável apenas pelo SETOR DE IMPORTAÇÃO, eram conhecedores das SENHAS dos despachantes que lá trabalhavam, pois era necessário para poder ter acesso ao Siscomex. Este fato é absolutamente normal e corriqueiro em qualquer Comissária Aduaneira, portanto qualquer pessoa poderia ter usado ou informado a SENHA e CPF do Recorrente para tal fim”;

- “há de se levar em consideração que o sistema na época utilizado pela Alfândega era e, assim permanece até a presente data, totalmente desprovido de qualquer segurança para o usuário do Siscomex. Em que pese o fato de que qualquer pessoa de posse de uma procuração de uma determinada empresa poderia se dirigir ao setor competente na Alfândega, solicitar o programa Siscomex e recebe-lo através de disquetes. Para isso assinava-se um termo de responsabilidade para se obter o pacote de software para instalação e uso do produto IWW FOR

WINDOWS, a partir do qual se obtinha um endereço IP fornecido pelo Serpro e um NETNAME, para a efetiva instalação do programa, além do EMULADOR e CÓDIGO DE INSTALAÇÃO ENDEREÇO - TcplP/Sdlc”;

- “desta forma, qualquer pessoa com más intenções poderia obter (roubar) estes disquetes e o termo de responsabilidade que continha todas as informações para a instalação do programa. Essa mesma pessoa poderia utilizar de forma desonesta a SENHA e o CPF de uma terceira pessoa, sem que ela pudesse estar ciente e, ainda, responsabilizá-la juntamente com a empresa onde a pessoa que o responsável pelo “TERMO DE RESPONSABILIDADE” trabalha, no caso em tela, a Intervix). Há de se levar em consideração, que por mais cuidado que a “pessoa responsável” pelo “termo de responsabilidade” tivesse, ela não está 24 horas presente na empresa onde trabalha e nem está com seu computador “debaixo do braço” para impedir que outras pessoas pudessem utilizá-lo”;

- “há que se salientar, ainda, que o RECORRENTE não foi chamado , em nenhum momento, pela alfândega, para tomar ciência dos fatos que ora, absurdamente , lhe estão imputados, relativos a estas operações fraudulentas e desonestas”;

Edma Cristina Stein apresenta impugnação (fls. 786/792) na qual alega, em síntese, que;

- “na ocasião retratada nos autos em referência, era funcionária da Empresa INTERVIX DESP. E SERV. LTDA, na qual exercia a função de Despachante Aduaneiro e possuía à época procuração da Empresa COLINA VERDE CAFÉ LTDA, situação esta que proporcionou a retirada junto ao Serpro no dia 08/05/2002 do pacote de software, para instalação e uso profissional do produto Packet 3270 e NETNAME GVKE82BC”;

- “o objeto central da presente é explicitar que de forma desconhecida até o momento, um terceiro, maliciosamente, teve acesso a inscrição do Netname e do código de instalação do programa sem que a Recorrente tivesse conhecimento e, desta forma utilizou-o indevidamente, tendo sido provavelmente, instalado em equipamento de endereço incerto, ou mesmo utilizado por alguém com intuito CRIMINOSO na máquina que a mesma exercia suas funções profissionais em sua ausência”;

- informa que ao retirar o software acima citado, assinou o Termo de Responsabilidade, mas afirma que “para exercer as suas atividades profissionais era ‘obrigatório’ a assinatura desse termo, muito embora as determinações nele contidas fossem absolutamente inexecutáveis, pois estabelecia que a pessoa se responsabilizava pela guarda, conservação, extravio, furto, danos ou má utilização do netname. Mister ressaltar, mais uma vez, que tais determinações são impossíveis de serem cumpridas, já que o software é instalado na dependência de uma empresa, e a disposição de todos os funcionários que nela integram, tendo que se levar em consideração horários de expediente, férias, etc...”;

- “há que se salientar, ainda, que a RECORRENTE não foi chamada, em nenhum momento, pela alfândega, para tomar

ciência dos fatos que ora, absurdamente, lhe estão imputados, relativos a estas operações fraudulentas e desonestas”;

Intervix Despachos e Serviços Aduaneiros Ltda. apresenta impugnação (fls. 1145/1146) na qual alega, em síntese, que “também é vítima desse sistema, que não permite ao proprietário de Comissarias de Despachos (caso da Intervix), a manter um controle mais rígidos de seus despachantes”;

Ubirajara Pantoja Mendes apresenta impugnação (fls. 1156/1157) na qual alega, em síntese, que “era apenas, à época, sócio do Sr. Vitor Luciano de Mello, que no Relatório foi indicado como supostamente cadastrado como representante da ATHENAS TRADING; e que, dos terminais instalados na Intervix foram efetivadas algumas habilitações de “perfis” e trocas de “senhas”. Ora, afirmar que essas operações foram efetivadas dos terminais da Intervix carecem de fundamentos comprobatórios, porquanto, é sabido que esse acesso pode ser feito de qualquer lugar, por qualquer pessoa, basta que o acessante tenha as coordenadas, o que é muito fácil de conseguir, conforme sobejamente explicitado no Relatório, pelos próprios Auditores Fiscais da Alfândega, conforme transcrevemos literalmente: “No caso em estudo, o cadastramento dos perfis (depositário e transportador) atribuídos ao titular do CPF. 069.171.666-85 foi realizado FRAUDULENTAMENTE, a partir da captura, em tese, da senha da Sra. Eliane Alano Pereira, CPF. 346.134.550-49, Técnica da Receita Federal (TRF), matrícula nº. 3010647-8, Cadastradora Local do SISCOMEX, lotada no SETEC-Serviço de Tecnologia desta Alfândega.” (fls.321/322), página 12, do Relatório”;

Colina Verde Café Ltda. apresenta impugnação (fls. 798/803) na qual alega, em síntese, que:

- “em 29 de junho de 2001 a empresa, ora defendente, através de seu sócio gerente protocolou pedido junto a Inspetoria no sentido de eu fosse cancelado o credenciamento como importador/exportador. O requerimento visava justamente sanar a irregularidade quando não havia e não há qualquer interesse no credenciamento quando a empresa tem como atividade principal a corretagem de café. Tal documento é prova inequívoca do TOTAL DESCONHECIMENTO DA DEFENDENTE DOS FATOS ARTICULADOS, DESCONHECENDO NA INTEGRALIDADE AS OPERAÇÕES A ELA IMPUTADAS”;

- “no entanto, o que há de mais importante é determinar o flagrante equívoco da autoridade fiscal ao incluir o impugnante como solidário nesse processo sem sequer que fosse dada a ela o direito de defesa durante o procedimento fiscal, o que fere amplamente o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa”;

- “a autoridade fiscal conclui, sem provas concretas, que um terminal de computador da empresa cujo impugnante é sócio foi utilizado para a troca de senhas, e apenas com essa falível

conclusão entende que o impugnante é co-participe na suposta simulação de importações”,

- requer diligência para responder os quesitos que formula à fl. 802;

Charles Paulo Bart e Jailton Gomes Pereira apresentam impugnações (fls. 1077/1082 e 1135/1140) nas quais apresentam as mesmas alegações da empresa Colina Verde Café Ltda.(item anterior do relatório;

Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda. apresenta impugnação (fls. 856/928) na qual alega, em síntese, que:

- o auto de infração é nulo por não cumprimento de formalidades no MPF e pela não observância dos preceitos da Lei 9.784/99;

- deve ser aplicado o princípio da verdade real;

- não ficou provado o não envio dos bens ao exterior, sendo que o ônus da prova nesse caso é do fisco;

- a autoridade administrativa deve observar os princípios e regras constitucionais;

- recebeu da Athenas Trading todos os documentos aduaneiros correlatos às notas fiscais de exportação;

- é terceiro de boa-fé, não podendo ser responsabilizada solidariamente;

- a aplicação da multa é ilegítima, pela não demonstração , pelo fisco, de que suas notas fiscais não corresponderam à saída efetiva de produtos de seu estabelecimento;

- o valor da multa é desproporcional e irrazoável

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, excluindo, entretanto, do pólo passivo da obrigação a Edma Cristina Stein, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2004

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O empregador, ainda que não haja culpa de sua parte, responderá pelos atos praticados por seus empregados no seio da empresa. Já o mandatário, Sempre que estipular negócios expressamente em nome do mandante, será este o único responsável.

Impugnação Improcedente

Cientes da decisão de primeira instância, compareceram ao processo exclusivamente os contribuintes Vitor Luciano de Mello, Colina Verde Café Ltda, Charles Paulo Bart e Adelbrás Ind. e Com. de Adesivos, indicados como solidários, e apresentam

recursos em que, essencialmente, reiteram suas alegações manejadas em sede de impugnação, acrescendo-se exclusivamente os seguintes fundamentos:

a) recorrente Vitor Luciano de Mello:

- que a exigência de depósito recursal ou arrolamento de bens violaria direito líquido e certo a impetração de recurso voluntário. Cita doutrina e jurisprudência

- que a fragilidade dos mecanismos de controle, que teriam permitido a “captura” inclusive das senhas de Autoridades Fiscais, aumentaria a dúvida acerca da autoria dos fatos imputados e justificariam a aplicação do princípio *in dubio pro reo*. Cita trecho do código de processo penal e da Lei nº 9.784, de 1999;

- que, quando da apresentação da impugnação, apontou as pessoas responsáveis pela área de exportação da agência de despachos da qual foi sócio.

b) recorrentes Colina Verde Café Ltda. e Charles Paulo Bart:

- que a decisão de primeira instância se fundamenta na responsabilidade do empregador pelos atos praticados pelo empregado, mas não identifica o empregado que praticou as ações apenadas;

- que o lançamento se sustenta em presunção, mediante a inserção de pessoas alheias, que não detêm relação pessoal e direta com o fato gerador;

- que, tal e qual no seu sentir estranhamente, ocorrera com a Sra. Edma Cristina Stein, caberia excluir a pessoa jurídica do rol dos responsáveis.

Protesta, alternativamente, pela nulidade da decisão de 1ª instância ou pela realização da diligência pleiteada.

Pende recurso de ofício relativamente à exclusão da Sra. Edma Cristina Stein do pólo passivo, em razão de que, segundo concluíram as autoridades julgadoras de primeira instância, não haveria elementos que demonstrassem sua participação em atos irregulares.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção. Desnecessário o arrolamento ou depósito recursal expressamente dispensado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 9, de 05/06/2007, do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Em nome da clareza, enfrento separadamente cada uma das razões de recurso aduzidas, que serão agrupadas de acordo com a natureza da alegação:

1- Preliminarmente:

1.1 - Vício no Mandado de Procedimento Fiscal

Trata-se de preliminar levantada exclusivamente pela recorrente Adelbrás Indústria e Comércio Ltda., que pleiteia a nulidade do lançamento em razão de vício alegadamente perpetrado por ocasião da emissão do MPF 0727600.2004.00502-7, que indicara como tributo fiscalizado o Imposto de Importação, quando, em verdade, a matéria litigiosa diz respeito a outros tributos e contribuições.

Com a devida vênia, não vejo como acatar tal alegação.

Tendo o mandado sido regularmente expedido, eventuais inconformidades não provocariam qualquer prejuízo ao procedimento, principalmente porque, no caso do presente recurso, discute-se exclusivamente multa regulamentar topologicamente incluída na legislação do IPI, mas que, em verdade, visa a proteger a higidez do documentário fiscal, bem jurídico que, como é cediço, interessa a todo e qualquer tributo.

Cabe aqui lembrar, por outro lado, que o mandado de procedimento fiscal tem como fim precípuo o gerenciamento, controle e acompanhamento interno das atividades de fiscalização. Consequentemente, eventuais falhas não contaminam a ação fiscal.

Nessa linha, não vejo igualmente como acolher a preliminar de nulidade do auto de infração em razão da não apresentação das prorrogações do referido Mandado.

É oportuno esclarecer que, muito embora haja previsão do MPF em Decreto (para fins de requisição de informações de movimentação financeira), tal exigência está atrelada à instauração do procedimento fiscal, não sendo requisito legal de validade do lançamento, que deverá observar o art. 142 do CTN, e as regras dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse ponto, penso que a remansosa jurisprudência dos extintos conselhos de contribuintes andou bem quando firmou norte jurisprudencial semelhante. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2 - Inobservância da Lei nº 9.784. de 1999

Igualmente descabida, data vênua, é a pretensão de anular o procedimento em razão de suposto descumprimento do art. 44 da Lei nº 9.784, de 1999, que previu a concessão de prazo para o interessado se manifestar após o encerramento da instrução processual.

Nesse aspecto, cabe destacar, inicialmente, o comando inserido no art. 69 da lei que se alega descumprida:

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

Ora, se o Decreto nº 70.235, de 1972 disciplina com clareza as etapas do processo administrativo fiscal e elenca exaustivamente quais são os momentos em que o sujeito passivo deve se manifestar no processo, não vejo como pretender tornar obrigatória abertura de prazo diverso dos já estabelecidos neste diploma.

Ademais, não custa frisar, que as hipóteses de nulidade encontram-se taxativamente elencadas no art. 59, I e II do Decreto nº 70.235, de 1972¹ e que a reclamada falta de intimação nem influencia a competência do agente, nem muito menos viola o exercício do direito de defesa, eis que em nada altera a abertura de prazo para impugnação.

Com efeito, o direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é garantia inerente ao processo administrativo, isto é, à fase litigiosa do procedimento fiscal, que se inicia, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a impugnação da exigência fiscal.

Nesse momento, é concedida oportunidade para que o sujeito passivo questione as conclusões do Fisco, apresente sua discordância e os elementos em que ela se fundamenta ou requeira a realização de diligência ou perícia, *ex vi* do art. 16 do mesmo Decreto².

Antes dessa etapa, a investigação se situa no plano do **procedimento** administrativo, durante o qual a legislação que disciplina o processo administrativo fiscal não prevê a abertura de prazo para manifestação do investigado.

Consequentemente, não há que se falar em violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório simplesmente porque a Lei não previu seu exercício naquela etapa preliminar.

Veja-se, a respeito, excertos que representam a remansosa jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes:

ACÓRDÃO nº 201-81498, julgado em 10/10/2008:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório.

ACÓRDÃO nº 105-17234, julgado em 18/09/2008:

*Trecho da Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO -
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -*

¹ 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.

² 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

INOCORRÊNCIA - Não há cerceamento do direito de defesa do contribuinte em lançamento originado de auditoria interna de DCTF, situação em que todas as informações necessárias já se encontram em poder do Fisco e se faz prescindível o procedimento de fiscalização externa, preparatório do lançamento. O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento. Inexiste, assim, causa de nulidade.

ACÓRDÃO nº 106-15779, julgado em 17/08/2006:

FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – Garantia constitucional que opera a partir da inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação tempestiva, não sendo pertinente pretender que desdobramentos dessa garantia, como o direito de oferecer e produzir provas, atue na fase averiguatória do procedimento, submetida ao princípio da inquisitorialidade.

ACÓRDÃO nº 101-95473, julgado em 26/04/2006:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – FALTA DE INTIMAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade autuante entender desnecessário tal procedimento.

1.3 - Ausência de Comprovação das Irregularidades.

Busca, ainda, a Recorrente Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda. a decretação da nulidade da ação fiscal em razão da não demonstração das infrações “por aquele a quem cabia o ônus da prova (Fisco)”.

Ora, com o devido respeito, a avaliação da robustez da instrução processual longe está de se inserir no universo das questões preliminares.

Consequentemente, tais questões serão enfrentadas quando da análise do mérito da litígio.

1.4 - Produção de Prova Pericial

Os contribuintes Colina Verde Café Ltda. e Charles Paulo Bart questionam o indeferimento de perícia com o objetivo de responder aos seguintes questionamentos:

1. Foi realizada perícia técnica nos computadores da impugnante para comprovar a troca de senhas por seus terminais?

2. A impugnante foi intimada a prestar esclarecimentos sobre algum fato no referido processo?

3. Qual o interesse comum entre a impugnante e a empresa Athenas Trading S/A?

Já o Recorrente e Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda. contesta a denegação do pedido de perícia contábil com o objetivo de demonstrar que as mercadorias deixaram o estabelecimento da recorrente com destino à exportação.

Como é possível concluir, nenhum dos recorrentes logrou êxito em demonstrar a necessidade de realização de instrução complementar.

A meu ver, embora a peça impugnatória tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não se demonstrou a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins³ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

“... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade.” (os grifos não constam do original)

Nesse contexto, apesar da inquestionável moderação com que as regras relativas à formalidade dos atos processuais devem ser aplicadas, a adoção da medida de complementação da instrução só se justifica **se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo** e, ainda assim, se imprescindível à solução do litígio.

Ou seja, não pode o contribuinte deixar de trazer ao processo os elementos de prova que dêem suporte à sua impugnação pretendendo que essa omissão seja suprida pela realização de diligência ou perícia.

Ademais, cumpre destacar que os fatos que os contribuintes pretendem ver “esclarecidos” constam do Relatório Fiscal.

Ou seja, os “quesitos” elaborados pelos responsáveis já foram antecipadamente “respondidos” pela autoridade fiscal.

Com efeito, da leitura do relatório pode-se extrair que: não consta informação de que os computadores tenham sido periciados (a identificação dos terminais foi feita por controle de “log”) e as autoridades fiscais não solicitaram esclarecimentos aos arrolados como co-responsáveis.

³ *Direito Processual Tributário*. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

Finalmente, em tal relatório restaram exaustivamente apresentados os elementos que, no sentir do Fisco, demonstrariam interesse comum ou co-autoria.

Da mesma forma, desnecessário seria falar-se em perícia contábil nos registros da contribuinte Adelbrás, na medida em que esses registros foram auditados pela Alf. Viracopos, que não lhe imputou qualquer desconformidade extrínseca. A acusação que recai sobre o sujeito passivo é a de que as informações consignadas em tais documentos estariam eivadas de falsidade.

Evidentemente, saber se tais conclusões estariam suficientemente respaldadas é discussão a ser travada quando da análise do mérito.

Ante ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade pelo indeferimento do pedido de perícia e indefiro igualmente tal pedido

2- Mérito

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 310 a 317 que instruíram a declaração de exportação n.º 2040502334/0, 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.

2.1- Ausência de da Infração

Apenas o Recorrente Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda. contesta a acusação de exportação fraudulenta.

Aduz que industrializou os bens e a acusação do Fisco é formulada com base em presunção, uma vez que a autoridade fiscal não comprovara qual teria sido o destino dos bens que alega não enviados ao exterior. Aliás, segundo sustenta, não lograra êxito em demonstrar sequer que os bens realmente deixaram de ser embarcados para o exterior.

Por outro lado, alega a condição de terceiro de boa-fé.

Analiso separadamente cada um desses fundamentos.

2.1.1- Conduta Apenada

Com a devida vênia, entendo que a comprovação do destino dos bens alegadamente destinados à exportação ou de sua industrialização em estabelecimento da recorrente não são condições para a caracterização da infração objeto do presente litígio, já demarcado anteriormente.

De fato, se restar demonstrada a emissão de nota fiscal relativa à saída para exportação que, posteriormente, revelou-se simulada ou, ainda, que tais notas foram utilizadas, recebidas ou registradas, **dúvida não há que a infração se materializou**, independentemente da caracterização da industrialização ou da identificação do verdadeiro destino dos bens.

Partindo de tais conclusões e analisando os elementos carreados ao processo, peço licença à Recorrente para discordar de que, uma vez demonstrado que todas as informações relativas a armazenagem em recinto alfandegado, desembaraço aduaneiro e embarque para o exterior são falsas, a meu ver, resta claro que não ocorreu sua exportação.

Confira-se o trecho do relatório fiscal que consigna essas informações e os elementos de prova que embasam a convicção dos autuantes:

Como informamos, a presença de carga deve ser formalizada pelo depositário do recinto alfandegado em que se encontrem os bens. O registro em questão foi efetuado valendo-se do CPF do Sr. CLAUDINEI URIAS, a quem se atribuiu a falsa condição de Fiel Depositário do TVV - TERMINAL DE VILA VELHA S.A, CNPJ 02.639.850/0001-60 (fls. 362/364).

No que diz respeito aos dados de embarque, foram eles registrados também através do CPF do Sr. CLAUDINEI, atuando agora na qualidade de Auditor-Fiscal da Receita

Federal do Brasil com perfil transportador, o que se verifica absolutamente inverossímil, tendo presente que esse senhor jamais exerceu quaisquer das atividades mencionadas (fls. 365/366).

Ou seja, restou comprovado que as notas fiscais atestariam supostas saídas para o exterior e que, na realidade, tais saídas não se concretizaram. Por outro lado restou igualmente demonstrado que tais notas respaldaram o encerramento de atos concessórios de drawback onde a recorrente Adelbrás constava como beneficiária.

Com relação a este último ponto, cabe destacar que, apesar da possibilidade de baixar o ato mediante venda no mercado interno, com o fim específico de exportação a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior (no caso à pessoa jurídica Athenas Trading), a legislação de regência, especificamente o subitem 3.1 do anexo XI do Comunicado Decex nº 21, de 11/06/97⁴, condiciona a baixa do regime à comprovação da exportação da mercadoria pela adquirente.

Consequentemente, sem a expedição das notas fiscais ideologicamente falsas e seu registro na contabilidade, não haveria como dar o regime por encerrado.

2.1.2 - Terceiro de Boa-fé

Demonstrada a materialidade da conduta, restaria investigar se a alegada condição de terceiro de boa-fé seria suficiente para afastar a solidariedade da recorrente Adelbrás.

Quanto a esse ponto, é preciso consignar, em primeiro lugar, que, como será melhor explicitado no próximo item deste voto, não se debate infração onde a responsabilização do agente está condicionada à demonstração do dolo⁵, hipóteses elencadas no art. 137 do CTN. Consequentemente, a *contrario sensu*, está a mesma submetida ao crivo do art. 136 do mesmo Código.

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

Em assim sendo, não vejo como condicionar a caracterização da infração à demonstração da má-fé do agente, que, repita-se, indiscutivelmente, utilizou as notas fiscais que instruíram os despachos de exportação que aparentaram dar saída a produtos para o exterior mas que, após a devida avaliação, se revelaram ideologicamente falsos.

⁴ 3.1 Para utilização da Nota Fiscal de venda para comprovar exportação vinculada ao Regime, modalidade suspensão, a beneficiária deverá comprovar que a empresa de fins comerciais realizou a exportação do produto, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data de recebimento consignada na Nota Fiscal de venda.

⁵ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

Penso, ademais, que o sujeito passivo, se pretendia desconstituir a acusação, deveria trazer ao processo elementos que confirmassem a efetividade da comercialização dos produtos para a pessoa jurídica Athenas Trading, como, por exemplo, o recebimento do preço e sua transferência do estabelecimento fabril em Vinhedo/SP até o Porto de Vitória, recinto alfandegado por meio do qual as mercadorias teriam sido exportadas.

Com efeito, o Decreto nº. 70.235/1972, ao mesmo tempo que estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade de a autoridade fiscal carrear ao processo os elementos de prova que dão suporte ao lançamento, também atribui ao Autuado, no inciso III do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo.

De fato, este dispositivo legal apenas transfere para o processo administrativo fiscal o sistema adotado pelo Código de Processo Civil que, em seu artigo 333⁶, reparte o *ônus probandi*.

Analisando tal distribuição, concluiu o professor Hugo de Brito Machado⁷:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)

Havendo um quadro indiciário de tal magnitude em desfavor da presunção da veracidade dos elementos contábeis, penso que é dever do sujeito passivo desconstituir, por outros meios, tal quadro.

Nesse ponto, reporto-me à esclarecedora lição da Prof^a. Maria Rita Ferragut⁸:

"A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento dos fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhes

⁶ Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

⁷ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

⁸ Presunções no Direito Tributário. Dialética. São Paulo, 2001, pág. 106.

são apresentadas não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de buscar a verdade material”.

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 Nacional⁹ e 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966¹⁰.

O primeiro dispositivo, como é cediço, trata do que a Doutrina convencionou denominar “solidariedade de fato”. Tomo emprestada a definição de Marcos Vinicius Neder¹¹:

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 CTN¹², 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. 113¹³.

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 Amaro¹⁴:

“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

⁹ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

¹⁰ Art.95 - Respondem pela infração:

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

¹¹ *Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca do seu Conceito, in Responsabilidade Tributária.* Coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder. São Paulo. Dialética, 2007, p. 36.

¹² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹³ § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁴ *Direito Tributário Brasileiro.* São Paulo. 2010. Saraiva, 16ª ed. p.332

[...]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 CTN¹⁵, 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;

¹⁵ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Sendo certo que encontra-se superado o questionamento acerca da efetividade da infração, já tratado anteriormente, 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 Penal¹⁶ possui redação bastante semelhante ao do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966¹⁷.

No âmbito do 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 no bojo 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 nexos causal entre as condutas apontadas e a infração objeto do litígio.

Para esse mister, tomo emprestadas as conclusões de Julio Fabbrini Mirabete¹⁸, 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 nexos 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;

¹⁶ Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

¹⁷ Art. 95. Respondem pela infração:

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

¹⁸ Manual de Direito Penal. São Paulo. Atlas, 19ª ed. 2003, Vol. I, p. 229

c) reconhecimento indevido de direito creditório do IPI, PIS, Cofins e ICMS incidentes sobre a aquisição de insumos; e

d) ocultação da origem, movimentação e destino dos recursos provenientes das operações ilícitas.

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 Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos:

- titular de ato concessório de drawback baixado por meio dos RE e das notas fiscais fraudulentamente emitidos;

c) 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;

d) recorrente Charles Paulo Bart:

- sócio da pessoa jurídica Colina Verde Café:

e) 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 Comissária 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 se tais empregados forem qualificados como despachantes.

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/AM¹⁹, 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.

Da mesma forma, conforme já exaustivamente demonstrado, a recorrente Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos incidiu na infração descrita no auto de infração por ter **utilizado** as referidas notas fiscais para instruir a baixa do regime de drawback.

Entretanto, analisando a descrição das condutas de que são acusadas a pessoa jurídica Café Verde Ltda. e às pessoas físicas Charles Paulo Bart e 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 às pessoas físicas Charles Paulo Bart e Edma Cristina Stein.

Ou seja, 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, nem muito menos na utilização dessas notas para baixa do regime de drawback.

¹⁹ Julgado em 02/06/2005

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., Charles Paulo Bart e Edma Cristina Stein.

2.3 - Violação aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

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

Não vejo como acatar tal pleito.

Com efeito, após a edição da Súmula Vinculante nº 10²⁰, de autoria do e. Supremo Tribunal Federal, restou claramente identificado o limite dos critérios de que se pode socorrer o julgador administrativo.

Diz o dispositivo:

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

Igualmente esclarecedora é a manifestação da mesma corte nos autos do RE 432.597-AgR²¹:

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

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

Sabidamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008²², transcrito no art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, responsável pela aprovação do Regimento Interno desse Colegiado

²⁰ DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

²¹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

²² Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

3- Conclusão

Com essas considerações, 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 dos recorrentes Colina Verde Café Ltda. e Charles Paulo Bart desse mesmo rol e, finalmente, manter a co-responsabilidade dos recorrentes Vitor Luciano de Mello e Adelbrás Indústria e Comércio de Adesivos Ltda., além, é claro, das demais pessoas físicas e jurídicas que não apresentaram recurso voluntário ou impugnação.

Sala das Sessões, em 1º de março de 2011

Luis Marcelo Guerra de Castro