



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

<b>Processo nº</b>	12466.002663/2007-55
<b>Recurso nº</b>	521.860 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102- 3102-000.918 – 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	1 de março de 2011
<b>Matéria</b>	IPI - MULTA REGULAMENTAR
<b>Recorrente</b>	ATHENAS TRADING S.A.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2004

**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.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a co-responsabilidade do recorrente Colina Verde Café Ltda. e manter a co-responsabilidade do recorrente Vitor Luciano de Mello, 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..

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

Autenticado digitalmente em 17/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1  
7/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 29/02/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

## 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\$ 912.653,1400 (fl. 02), em função das irregularidades descritas no Relatório de Fiscalização nº 502/4 de fls. 08 e seguintes;*

*Foram arrolados como responsáveis solidários (fls. 49/50): Wladimir Santos Sanches – CPF 273.347.838-91, Narcisio Albertini – CPF 507.795.838-68, Flávio Mitsuo Miazzaqui – CPF 873.417.278-53, Antilhas Embalagens Editora e Gráfica S.A. – CNPJ 02.096.748/0001-65, 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. 760/774 e 1007;*

*Athenas Trading S.A., Wladimir Santos Sanches, Narcisio Albertini, Flávio Mitsuo Miazzaqui, Adeilson Pereira da Silva, Antilhas Embalagens Editora e Gráfica S.A. 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. 1008/1016;*

*Vitor Luciano de Mello apresenta impugnação (fls. 841/850) 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 ‘Ficticias’. Tal fato se deu através de suposta utilização de seu CPF e senha no REGISTRO DE QUATRO RE’s / DE’s de responsabilidade da empresa Athens 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 receber-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/SdIc”;*
- “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. 854/860) 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 inexequíveis, 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. 925/926) 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. 935/936) 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. 864/869) na qual alega, em síntese, que:*

*- “em 29 de junho de 2001 a empresa, ora defendant, 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. 868;*

*Charles Paulo Bart e Jailton Gomes Pereira apresentam impugnações (fls. 778/783 e 939/944) nas quais apresentam as mesmas alegações da empresa Colina Verde Café Ltda. (item anterior do relatório;*

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 e Colina Verde Café Ltda. indicados como solidários, apresentam recurso 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) recorrente Colina Verde Café Ltda.:

- 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 detém relação pessoal e direta com o fato gerador;

- que, tal e qual, no seu sentir estranhamente, ocorreria 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.

Dado que o montante exonerado é inferior ao limite fixado na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, não pende recurso de ofício acerca da exclusão da Sra. Edma Cristina Stein do pólo passivo.

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.

Enfrento separadamente cada uma das razões de recurso aduzidas.

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: Produção de Prova Pericial

O contribuinte Colina Verde Café Ltda. questiona o indeferimento de perícia com o objetivo de responder aos seguintes questionamentos:

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

Autenticado digitalmente em 17/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1 7/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 29/02/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

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?*

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 Marins<sup>1</sup> 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 a recorrente pretende ver “esclarecidos” constam do Relatório 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.

Documento assina<sup>1</sup> Direito Processual Tributário. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

Autenticado digitalmente em 17/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1  
7/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 29/02/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

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

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade e indefiro a realização de perícia.

## 2- Mérito

### 2.1 - Conduta Tipificada

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.

*Aplicação de multa igual ao valor comercial das mercadorias, expresso nas notas fiscais nº's 108 a 121 e 123 a 131 que instruíram as declarações de exportação nº's 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<sup>2</sup> e 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>3</sup>.

O primeiro dispositivo, como é cediço, trata do que a Doutrina convencionou denominar “solidariedade de fato”. Tomo emprestada a definição de Marcos Vinicius Neder<sup>4</sup>:

*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<sup>5</sup>, 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<sup>6</sup>.

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<sup>7</sup>:

*“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”*

(...)

<sup>2</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

<sup>3</sup> Art.95 - Respondem pela infração:

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

<sup>4</sup> *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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Documento assinado digitalmente em 17/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO. Assinado digitalmente em 1

7/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 29/02/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

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 descumpre 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<sup>8</sup>, 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

<sup>8</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária ~~depende da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.~~

perceber, o art. 29 do Código Penal<sup>9</sup> possui redação bastante semelhante ao do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>10</sup>.

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, reembre-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<sup>11</sup>, 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 principais e solidáries foram acusadas de atuar direta ou indiretamente na formulação de despachos de exportação que, posteriormente, demonstraram-se inteiramente 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;
- 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.

<sup>9</sup> 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)

<sup>10</sup> Art. 95. Respondem pela infração:

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

Documento assinado digitalmente por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1

Autenticado digitalmente em 17/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1

7/10/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 29/02/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

Ocorre que, no presente processo, reembre-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;

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, reembre-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, pela 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 fossem 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/AM<sup>12</sup>, 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). ”*

<sup>12</sup> Julgado em 02/06/2005

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 da conduta de que é acusada a pessoa jurídica Café Verde Ltda. 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, 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..

Assim, a conduta imputada à mesma 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 ao contribuinte Café Verde Ltda..

### **3- Conclusão**

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a co-responsabilidade do recorrente Colina Verde Café Ltda. e 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. Deixo de me manifestar acerca da exclusão da contribuinte Edma Cristina Stein do rol dos co-responsáveis, relembrar-se, em razão de que a mesma já foi excluída pelo órgão julgador de primeira instância e de que o valor da exoneração é inferior ao limite de alçada.

Sala das Sessões, em 1 de março de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro

CÓPIA