ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12466.003561/2009-19

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

Processo nº	12466.003561/2009-19
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-007.456 – 3ª Turma**
Sessão de	20 de setembro de 2018
Matéria	MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO
Recorrente	TWS - INTERNACIONAL TRADE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 04/12/2002 a 14/01/2005

LANÇAMENTO. SUPOSTO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Eventual inconsistência de identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar um vício formal ou instrumental, nos termos do artigo 10 do Decreto-Lei nº70.235/72, o vício, por conseqüência, será "formal", eis que provenientes de "erro de fato", hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra inserida no art. 173, II, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por HUDSON IMPORTS COMPANY LTDA., na qualidade de responsável solidário a TWS INTERNACIONAL TRADE LTDA., ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, contra Acórdão nº 3403-003.174, proferido pela 4º Câmara da 3º Turma Ordinária, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, cuja ementa está assim redigida:

> ***ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS***
>
> *Período de apuração: 04/12/2002 a 14/01/2005*
>
> *INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.*
>
> *A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2o do Decreto-Lei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1o da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do decreto-lei no 37/1966).*
>
> *IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS DE TERCEIRO.*
>
> *Conforme art. 27 da Lei no 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.*
>
> *DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.*
>
> *Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.*

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CARF. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA N. 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, aduz divergência de interpretação da legislação tributária referente à configuração de vício formal para fins de aplicação da regra do inc. II do art. 173 do CTN na contagem do prazo decadencial.

Para comprovar a divergência, aponta como paradigma o acórdão nº **3802-00.932.**

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso por entender que a decisão recorrida assentou que, ao contrário do entendimento expresso no acórdão nº **3802-00.932**, de 24/04/2012 não vislumbrou erro material em relação à quantia e ao sujeito passivo solidário autuado. Aduziu que, ainda que se adotasse a mesma fundamentação distintiva de vícios formais e materiais do acórdão indicado, mesmo assim o vício referir-se-ia à pressuposto de formação (procedimento estabelecido normativamente) e não a componente da estrutura interna do ato, conforme depreende-se no despacho de admissibilidade, ás fls. 3346/3349.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls.3351/3357, requer que seja negado provimento ao Recurso.

No essencial é o Relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

In caso, trate-se de auto de infração lavrado em 23/10/2009 (fls. 2 a 61, com ciência à empresa "**TWS**" Internacional Trade LTDA em 28/01/2010 fl. 1010, figurando como responsável solidária a empresa "**HUDSON**" Imports Company LTDA), para exigência de multa substitutiva do perdimento (prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei no 1.455/1976), no valor de R$ 1.348.371,17, em virtude de se ter detectado que a real adquirente das mercadorias importadas pela empresa "**TWS**" é a empresa "**HUDSON**" (às fls. 31 e 32 são listadas as declarações de importações correspondentes às mercadorias consumidas e/ou não localizadas).

A divergência posta a julgamento nesta E. Câmara Superior, diz respeito quanto à natureza do vício apontado no acórdão recorrido, e suas conseqüências para a contagem do prazo decadencial, uma vez que o auto de infração anteriormente lavrado (no bojo do processo administrativo nº **12466.004797/2005-19**) foi considerado nulo pelo Acórdão nº 079.272/ 06, da DRJ/Florianópolis, entendendo o julgador que deveria ser lavrado um auto de infração específico para cada uma das exigências e respectivo imputado como responsável

solidário, decisão mantida em definitivo pelo CARF, no Acórdão nº 30239.912, de 12/11/2008 (fls. 7 a 16), o que se faz na segunda autuação, presente neste processo.

Com efeito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, assentou que, ao contrário do entendimento expresso no Acórdão nº 3802-00.932, de 24/04/2012 não vislumbrou erro material em relação à quantia e ao sujeito passivo solidário autuado.

Por sua vez, a Contribuinte aduz que não se aplica o disposto no inciso II do artigo 173 do CTN, ao contrário do que fundamentou o acórdão recorrido, pois não se trata de erro formal, mas sim de erro material que ensejou a nulidade do primeiro auto de infração.

Compulsando aos autos, verifico que não se trata de vício material, o Relator da decisão recorrida, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, fundamentou o *decisum* de modo correto e irretocável. Vejamos:

> *"Portanto, ao contrário do entendimento expresso no Acórdão no 380200.932, de 24/04/2012 (processo referente a um dos outros 16 reais adquirentes), referido em sede recursal, estamos longe de ver erro material no presente processo, em relação à quantia e ao sujeito passivo solidário autuado. Ainda que adotássemos a mesma fundamentação distintiva de vícios formais e materiais naquele acórdão externada, mesmo assim visualizaríamos que o vício se refere a pressuposto de formação (procedimento estabelecido normativamente) e não a componente da estrutura interna do ato. E os precedentes utilizados naquele acórdão, e citados no recurso voluntário, não guardam relação com o caso especificamente tratado nestes autos (no qual os sujeitos passivos da segunda autuação já figuravam, com responsabilidade delimitada, na primeira autuação, não tendo o autuante atentado para o fato de que a forma eleita para lavrar a autuação em um único processo não permitiria o desmembramento das responsabilidades em relação a cada importação, e ainda cercearia o direito de defesa dos responsáveis solidários em relação às operações nas quais estes sequer tinham atuado ou adiantado recursos). Realmente, nos moldes da autuação lavrada inicialmente, por certo restaria cerceado o direito de defesa da "**HUDSON**", por exemplo, em relação aos lançamentos correspondentes a importações nas quais ela sequer atuou (nem diretamente nem antecipando recursos), ou seja, em relação a R$ 7.470.609,83 lançados.*
>
> *Tendo em conta que o vício que ensejou a nulidade da primeira autuação foi formal, aliás, como reconhece o próprio tribunal que havia declarado a nulidade (sendo a segunda decisão da DRJ relatada por membro do colegiado que atuou na primeira, na qual se identificou a nulidade), acordamos com a DRJ que é aplicável ao caso o art. 173, II do Código Tributário Nacional, pelo que se refuta o argumento decadencial apontado.*
>
> *Ademais, destaque-se que o argumento sobre ser material o erro ensejador da nulidade sequer é suscitado na impugnação apresentada pela "**HUDSON**" no presente processo, sendo na ocasião apresentada somente a alegação de que não se aplicaria o art. 173, II porque a empresa não havia*

integrado a autuação anterior. Nas palavras da então impugnante (fl. 1032)."

Como visto, não se trata de vício material, o lançamento cumpriu todos os requisitos para se formalizar o Auto de Infração: (i) subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo; (ii) descrição dos fatos e material probatório; (iii) conclusões do auto de infração juridicamente validadas.

Tais requisitos, vão ao encontro do que dispõe o art. 142 do CTN, *verbis*:

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

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

do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial" [1].

Sem embargo, o procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração deve se pautar na verificação da efetiva obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação legal e, por conseguinte, desprovido de motivo.

Recorrendo a literatura administrativista, tem-se que a validade do ato administrativo pressupõe a configuração de todos os seus elementos constitutivos, sem os quais inexistirá o próprio ato, quais sejam, sujeito (pressuposto subjetivo), motivo e requisitos procedimentais (pressupostos objetivos), finalidade (pressuposto teleológico), causa (pressuposto lógico) e formalização (pressupostos formalísticos) [2].

Com fundamento nesta classificação, é possível distinguir os pressupostos formalísticos ou de formalização dos elementos objetivos e lógicos - motivo, requisitos procedimentais e causa.

Celso Antônio Bandeira de Mello[3], leciona o seguinte*:"o motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato", não podendo o agente administrativo praticar o ato se não houver ocorrido a situação prevista em lei, pois, nessa hipótese, o motivo não se revela prestante em razão da inexistência de "pertinência lógica" ou de "adequação racional ao conteúdo do ato", tornando-se viciado o ato em que "o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal".*

[1] NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tersa Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 209-210.
[2] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.
[3] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

Neste contexto, não se está diante de um mero exercício lógico-racional de natureza argumentativa, tendente à elucidação ou a complementação de um procedimento anterior, mas de alteração do conteúdo do próprio ato administrativo, o que não se coaduna com a disciplina do art. 142 do CTN acima reproduzido.

Leandro Pausen, aborda a matéria no mesmo sentido. *in verbis*:

> ***Vício Formal x vício material**. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.* [4]

Aqui, também, se discriminam os requisitos configuradores dos vícios formal e material; aquele atinente ao procedimento e ao documento e este relativo à validade da aplicação da norma tributária.

Os requisitos do lançamento definidos no artigo 142 do CTN abarcam os elementos essenciais à sua constituição, cuja ausência, ainda que apenas de um deles, acarreta a invalidade da autuação e não a mera anulação por vício formal.

Destarte, eventual inconsistência de identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar um vício formal ou instrumental, nos termos do artigo 10 do Decreto-Lei nº70.235/72, o vício, por conseqüência, será "formal", eis que provenientes de "erro de fato", hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra inserida no art. 173, II, do CTN.

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal esta adstrito as regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, ***Teoria Complexa do Direito***[5]**,** esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis:*

> *"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)*[6] *No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de*

[4] PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 1164.
[5] ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.
[6] DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo em cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator