



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

Processo n° 12466.721752/2013-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.883 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/01/2009 a 06/01/2012

OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. ORIGEM DOS RECURSOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO.

Presume-se a interposição fraudulenta de terceiro nas operações de comércio exterior em que não resta comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros. No caso concreto restou confirmado por meio da contabilidade da recorrente que os recursos financeiros eram repassados pelos interessados nas importações, escriturados a título de antecipação, corroborado por outros documentos.

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ADQUIRENTE IDENTIFICADO. OCULTAÇÃO DE PESSOAS. IMPOSSIBILIDADE.

Nas operações por conta e ordem de terceiro para as quais houve a identificação do adquirente na Declaração de Importação, ainda que a título de encomendante predeterminado, não há que se falar na ocultação, mediante fraude ou simulação, de alguma das pessoas referidas no inciso XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009.

A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração, devendo, no caso concreto, a multa ser exonerada parcialmente em relação às importações para as quais não configurada a infração.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE DO OCULTADO. INDEVIDA IMPUTAÇÃO DE DISPOSITIVOS DO CTN. ERRO DE DIREITO.

Em se tratando de sanção estritamente aduaneira (pena de perdimento convertida em multa), as normas que devem reger eventual responsabilização do ocultado são aquelas capituladas nos art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66 e art. 603, inciso I do Regulamento Aduaneiro, mas jamais dispositivo do CTN (art. 124, inciso I). Erro de direito configurado.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE DO OCULTADO. IMPUTAÇÃO DE DIFERENTES E CONFLITANTES DISPOSITIVOS LEGAIS PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO VICIADO POR CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E MITIGAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não obstante o erro de direito em imputar responsabilidade aduaneira com base em dispositivos do CTN, também macula o ato administrativo o fato de a fiscalização, ao conformar a sujeição passiva da empresa ocultada fraudulentamente, valer-se de diferentes e conflitantes dispositivos legais para esse fim (artigos 121, inciso II, 124, inciso I e 136, todos do CTN, bem como art. 603, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro). Tal imprecisão legal redundante em ausência de motivação do ato administrativo e cerceamento de defesa em prejuízo do responsabilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso da AST COMÉRCIO INTERNACIONAL, para excluir a multa em relação às declarações de importação nas quais foi informado o nome da adquirente MOTO BRASIL, vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra e Jorge Freire, que negaram provimento, e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento integral; e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso da responsável solidária MOTO BRASIL, para excluí-la do polo passivo da autuação. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula. Designados os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, quanto à questão da responsabilidade solidária e a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, quanto à questão de mérito.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Durante o julgamento, proferiu sustentação oral pela responsável solidário a Dra. Rosemeiry Negre da Silva, OAB/GO nº 28.358.

Relatório

Trata-se o processo de Auto de Infração (fl. 3), através do qual a fiscalização, conforme consta no Relatório Fiscal, em relação às 20 (vinte) Declarações de Importação (DI) registradas pela AST, no período de 01/01/2009 a 30/09/2012 (fl. 07/08), o Fisco entendeu estar demonstrada a prática de interposição fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação em questão, infração considerada Dano ao Erário, cabendo a proposição da pena de perdimento das mercadorias, com base no art. 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009. Conclui que, tendo os bens sido remetidos a consumo, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

A fiscalização aduz ainda que nos procedimentos realizados, a AST desembarçou diversas mercadorias, acobertadas pelas DI's mencionadas, por ela registradas, simulando serem as operações **por conta e risco próprios e por encomenda**, no entanto restou provado nos autos que a importação foi **por conta e ordem de terceiros**, e a adquirente adiantou os valores para que fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

De acordo com o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 4, foi considerada responsável solidária a empresa MOTO BRASIL PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA, CNPJ 04.584.726/0001-70 (doravante denominada de MOTO BRASIL). Ressalta-se que em alguns documentos pode estar constando o nome REAL ROLAMENTOS, que é o nome de fantasia da **MOTO BRASIL** em algumas filiais da empresa.

A acusação imputada à Recorrente, se refere a prática de simulação na sistemática da operação de importação, com intuito de manter oculta a verdadeira importadora (MOTO BRASIL), o que é infração identificada como **interposição fraudulenta de terceiros**, além da evidente utilização de documentos com falsidade ideológica.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, nº 08-30.480, prolatada pela 7ª Turma da DRJ em Fortaleza (CE), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 1.107/1.151):

"Trata o presente processo de impugnação contra a exigência da multa prevista no art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelas Leis nos 10.637/2002 e 12.350/2010, no valor de R\$ 1.660.911,15, objeto do Auto de Infração de fls. 02-49.

O procedimento fiscal em questão foi iniciado em 14/08/2012, com diligência no estabelecimento da empresa AST Comércio Internacional Ltda. (CNPJ 32.393.589/0001- 21), doravante identificada apenas por AST, quando foram retidos diversos documentos e a empresa intimada, para apresentar outros elementos e prestar esclarecimentos, o que foi atendido apenas parcialmente (fls. 66-69).

Em decorrência da verificação dos documentos retidos e apresentados, a empresa foi incluída em procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa (IN) SRF nº 228/2002 (fls. 94-96). A intimação constante do Termo de Início de Ação Fiscal passou por diversas prorrogações e não chegou a ser atendida de forma completa.

Da análise dos documentos apresentados restaram indícios de incapacidade financeira da citada empresa e, assim, o exame foi estendido a todas as importações registradas pela AST, no período compreendido entre 01/01/2009 a 30/09/2012.

Segundo a autoridade fiscal, a empresa promoveu a importação de diversas mercadorias, simulando ser por conta e risco próprios e por encomenda, visto que a importação foi por conta e ordem de terceiros, tendo a adquirente adiantado todos os valores para que a AST fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

De acordo com a fiscalização, a empresa adquirente, MOTO BRASIL PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA. (CNPJ 04.584.726/0001-70), doravante identificada como MOTO BRASIL, comprou, por sua conta e ordem, as mercadorias diretamente dos exportadores.

Ressalta que, em alguns documentos pode estar constando o nome REAL ROLAMENTOS, que é o nome fantasia da MOTO BRASIL em algumas filiais da empresa.

Essa prática de simulação na operação de importação, com intuito de manter oculta a verdadeira importadora (que não constou na DI ou qualquer outro documento apresentado no despacho), é infração identificada como interposição fraudulenta de terceiros, além de ter ocorrido a utilização de documentos com falsidade ideológica. Conforme o relato, as mercadorias foram declaradas e internadas como sendo mercadorias compradas pela AST, que nacionalizou os bens e encaminhou à adquirente em território nacional.

Na tabela de fls. 07-08, estão relacionadas as Declarações de Importação. A fiscalização chama a atenção para as datas de desembaraço, das notas fiscais de entradas e das notas fiscais das saídas, que são praticamente iguais, indícios de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST. O agente fiscal assevera que a atuação dessa empresa foi de prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (real importadora), que comprou os bens dos exportadores, adiantando todos os valores aplicados nessas importações para que a AST

pudesse fazer frente aos gastos com o desembaraço das mercadorias.

Na tabela de fls. 08-09, a fiscalização ressalta as datas de registro, das notas fiscais das saídas, e dos contratos de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que sempre existiu o adiantamento feito pela MOTO BRASIL, em datas próximas às dos registros da DI e aos pagamentos ao exterior. Na sequência, o autuante apresenta diversas comprovações de adiantamentos, feitos pela MOTO BRASIL para a AST, juntando folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Verificando as demais importações da AST, envolvendo outros exportadores e outros adquirentes, da mesma forma, a fiscalização afirma haver identificado diversos indícios que demonstraram a prática de interposição fraudulenta e uso de documentos material e ideologicamente falsos, o que revela que a empresa vem atuando de forma irregular, no comércio internacional, de maneira continuada, adotando a mesma sistemática na forma descrita.

De acordo com a fiscalização, a falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional é evidente, já que ela necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprios. Essa incapacidade financeira é revelada pelo procedimento adotado no aumento do Capital Social, feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, que justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, feito para demonstrar capacidade de pagamento (fls. 116).

Acrescenta que o mencionado aumento de capital não altera a condição financeira da empresa, pois o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 106-109). O pagamento desse valor naturalmente diminuiu o saldo das disponibilidades e, em seguida, o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 110-112), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e utilizado para aumentar o capital da empresa (fls. 117-119). Diante disso, a fiscalização sustenta que o aumento do capital, formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma “gráfica” e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa.

Ainda acerca da situação financeira da AST, a auditoria fiscal apresenta a evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis. Os valores apresentados são aqueles que constaram nas DIPJs apresentadas e balancete de 01 a 07/2012, e quando comparados o saldo final de 2009 e o inicial de 2010, surgem as primeiras incongruências, visto que, em diversas linhas, os valores estão divergentes.

Em conformidade com o relato fiscal, esse quadro é agravado quando se verifica que alguns saldos dos valores registrados em

realizável em curto prazo (conta de clientes), que deveriam dar sustentabilidade às obrigações mais imediatas, registram valores expressivos a receber de empresas ligadas, demonstrando que efetivamente não estão servindo de lastro de direitos capazes de sustentar o passivo circulante (vide tabela de fls. 11-12).

A fiscalização realça também o valor registrado no Ativo Circulante, como sendo “ADIANTAMENTOS À NTN”, de R\$ 3.856.269,65, valor que foi adiantado pelos adquirentes de rolamentos, os quais pagam antecipadamente as mercadorias, e segue compensado com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante.

Outro ponto importante, segundo o Auditor-Fiscal, é o valor registrado em “Impostos a Recuperar”, com grande crescimento em 2012, que trata de valores referentes ao IPI na Importação, cujo valor não vai ser recuperado (pode ser utilizado unicamente como redutor na apuração do IPI a ser recolhido mensalmente), o que vai influenciar de forma significativa os resultados de 2012. No caso das obrigações tributárias, aparecem em início de 2012 com saldo de R\$ 1.166.291,25, demonstrando que a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira.

Na ótica da fiscalização, todas essas evidências demonstram que a AST não tem condição financeira para atuar no comércio internacional, necessitando dos adiantamentos dos adquirentes, não só nas suas operações por conta e ordem de terceiros, mas em todos os procedimentos, passando, assim, a simular as operações que precisava registrar como sendo por conta e risco próprios e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do FUNDAP.

O autuante assevera que, em todas as importações a AST necessitou do adiantamento da MOTO BRASIL para dar continuidade aos procedimentos de nacionalização e pagamento aos fornecedores no exterior, e mesmo nos casos em que registrou importação por encomenda, conforme constatado em outros procedimentos, a AST precisou de adiantamentos da encomendante para poder fazer frente aos seus compromissos com o desembaraço aduaneiro.

Nessa forma de agir, acrescenta, os intervenientes falsificaram as faturas comerciais apresentadas à RFB para nacionalização das mercadorias e declararam operações de comércio exterior de forma simulada. Esses documentos e declarações não representam as operações comerciais, pois o importador e comprador dos produtos, nelas indicado, não o é de fato, eis que a AST foi interposta nas relações dos demais envolvidos com o fisco (reais importadores e compradores das mercadorias), permitindo que esses últimos permanecessem ocultos aos olhos da fiscalização.

O autuante afirma que os atos praticados pelo importador declarado tiveram como objetivo ocultar a verdadeira interessada nas mercadorias estrangeiras e as demais empresas envolvidas, nas operações de importação em questão, que permaneceram ocultas.

Segundo a fiscalização, a declaração inexata é fruto de ações praticadas com dolo, pelos importadores e demais envolvidos, que intencionalmente promoveram modificações nas características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador, estando presentes, nos atos praticados, a sonegação, conluio, simulação e a fraude, conforme disposto nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

Afirma ainda tratar-se de falsidade dos documentos que instruíram os despachos aduaneiros de importação, quais sejam as faturas comerciais e documentos do transporte internacional, pois quem comprou as mercadorias no exterior não foi declarado e a sua identificação e qualidade de real importador obrigatoriamente deveriam estar registradas em todos esses documentos. Nesse sentido, de acordo com o Auditor-Fiscal, a AST não é a compradora das mercadorias, como quis fazer crer, utilizando documentos ao menos ideologicamente falsos e fazendo declarações inverídicas na Declaração de Importação e quando da comercialização em território nacional.

Com base no parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 225/2002, a fiscalização destaca que a importação por conta e ordem de terceiros pode variar na sua complexidade, em função da negociação entre as partes, mas tem por essência o interesse do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que, a motivação do importador para promover a nacionalização das mercadorias, não existiria.

Em decorrência, assevera que, caso a importação deixe de ser efetivamente negociada entre importador e exportador, havendo um terceiro responsável, vinculado à aquisição das mercadorias do exterior, sem que seja consignada sua identificação na DI e nos documentos de instrução, limitando-se, a função do importador, a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao despacho aduaneiro, resta evidenciada a ocorrência enquadrada como ocultação do real responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta.

Aduz que, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o promotor da operação é o real adquirente. Este é o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. Além disso, é o adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação, pois é deste que se originam os recursos financeiros.

Em seguida, a autoridade fiscal passa a discorrer sobre as modalidades de importação, com base na legislação de regência, mencionando a importação por conta e risco próprios (importação direta), a importação por conta e ordem de terceiros (art. 80, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e Instrução Normativa SRF nº 225, de 18/10/2002) e, por fim, a

importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006 e IN SRF nº 634 de 24/03/2006).

No tocante à habilitação para atuar no comércio exterior, por meio do Siscomex, esclarece que, além do importador, o adquirente e o encomendante predeterminado que atuam por intermédio de pessoa jurídica importadora também devem se submeter ao procedimento de habilitação, conforme legislação citada, devendo estar vinculados ao importador no Siscomex, mediante a apresentação dos correspondentes contratos.

Acerca das empresas envolvidas no procedimento fiscal, a fiscalização aponta a AST, cujas importações, nos seis meses que antecederam o procedimento chegaram a US\$ 3.505.310,00 por conta e risco próprios e US\$ 3.216.910,00 no que se refere a importações por conta e ordem e por encomenda, valor que extrapolou em muito o seu limite estabelecido, de US\$ 55.636,00. AST foi credenciada como interveniente no comércio exterior na modalidade ordinária e sempre se aproveitou dos benefícios financeiros do FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, criado pelo estado do Espírito Santo), benefício fiscal concedido às empresas de comércio exterior que estabelecem seu domicílio fiscal no estado.

A empresa MOTO BRASIL foi credenciada como interveniente no comércio exterior em 2006 e atualmente consta na modalidade “ordinária”. Intimada a esclarecer e apresentar documentos, não comprovou os pagamentos feitos para a AST e nem esclareceu os procedimentos adotados nas compras das mercadorias (fls. 343-349).

No tópico intitulado “Sujeição Passiva”, o relatório faz alusão aos artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional (CTN), ressaltando que contribuintes e/ou responsáveis podem ser coobrigados. Expõe que, na ocultação do sujeito passivo por interposição fraudulenta, ocorre simulação tributária por transferência subjetiva, isto é, estima-se que da aplicação do critério subjetivo que permitiria levar a bom termo a sujeição passiva, surja outro que não aquele que deveria ser obrigado ou surja apenas um dos obrigados ao pagamento dos tributos, ocultando-se justamente aquele que demonstra a capacidade contributiva.

Procura-se demonstrar que a empresa AST, que se declarou como importadora, não foi quem comprou as mercadorias no exterior, não pagou pelos impostos e câmbio, pois recebeu adiantamentos da empresa adquirente, para fazer frente aos pagamentos necessários ao desembaraço das mercadorias. Ainda nessa linha, sustenta que não houve qualquer negociação entre as empresas AST e os exportadores, sendo que estes receberam os pedidos feitos pela adquirente e, no ato da preparação dos documentos, incluiu a importadora AST a mando do real comprador e a AST deu continuidade aos procedimentos na forma de interposta pessoa.

Em face desses elementos, a fiscalização atesta haver solidariedade entre as empresas. A AST, na qualidade de

importadora, assumiu a responsabilidade pela declaração registrada no Siscomex. A MOTO BRASIL, interessada nas mercadorias que comercializa, formulou pedidos de compra junto a diversos exportadores. Estes providenciaram os embarques emitindo todos os documentos necessários à internação em território nacional, em nome da interposta pessoa AST, que aceitou essa situação e providenciou o desembaraço das mercadorias para que o real interessado permanecesse oculto aos olhos da fiscalização.

Ao tratar da responsabilidade e solidariedade, faz-se alusão ao art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966, que preceitua a responsabilidade conjunta tanto daqueles que de alguma forma concorrem para a prática da infração ou dela se beneficiam quanto, especialmente, do importador e do adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem, o que é regulamentado pelo art. 603, incisos I e V, do Regulamento Aduaneiro.

Sob essa ótica, o agente fiscal defende que houve coordenação entre as empresas reais adquirentes das mercadorias estrangeiras e o importador, que embora tenha declarado operação própria, foi identificado como prestador de serviço em operação por conta e ordem, o que implica que respondam conjuntamente pelas infrações praticadas.

O autuante explica que a AST é uma empresa “fundapeana” e tem como principal interesse o aproveitamento de benefício financeiro oferecido pelo Estado do Espírito Santo, prestando serviços para empresas interessadas em nacionalizar mercadorias importadas.

A MOTO BRASIL é a empresa compradora das mercadorias no exterior, foi quem colocou pedidos de compra junto aos exportadores.

As provas em que se baseia a autuação estão representadas pelos documentos entregues no registro das DIs, aqueles que foram apresentados em atendimentos às intimações, documentos registrados no Sistema Público de Escrituração Digital, sites livres da internet e os obtidos dos sistemas administrados pela RFB, os quais, segundo a fiscalização, permitiram a formação de robusto quadro indiciário e probatório, demonstrando de forma cabal as infrações praticadas e a inexistência da necessária boa fé nas ações dos envolvidos.

As constatações são no sentido de que as mercadorias não foram compradas pela AST, assim como de que os impostos e demais despesas foram suportados pela MOTO BRASIL, que adiantou todos os valores para que a AST pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço e pagamento do câmbio.

O relatório aponta outras constatações:

a) as mercadorias, que tem itens muito específicos, necessitam de boa estrutura comercial e de distribuição, para a comercialização, incoerente com a atividade da empresa importadora, agindo por conta e risco próprio, pois em sua estrutura não tem departamento de compra e/ou venda, e por esse motivo não tem estrutura suficiente para atuar na forma simulada, indício de que a AST atua por conta e ordem de terceiros, o que foi comprovado com a identificação de quem comprou e quem arcou com os custos das importações em análise;

b) considerando as especialidades das mercadorias envolvidas, torna-se evidente que a compra no exterior não foi feita pela AST, que atua basicamente na prestação de serviços de nacionalização de mercadorias, não demonstrando estrutura suficiente para administrar essa negociação;

c) as importações em questão foram registradas pela AST na sistemática de por conta e risco próprios e as notas fiscais de venda registraram como adquirente a empresa MOTO BRASIL;

d) as datas de registro, desembaraço, entrada das mercadorias na AST e de venda desta para a MOTO BRASIL, são muito próximas, o que demonstra que as mercadorias simplesmente passaram pela importadora e imediatamente foram repassadas para a compradora; nos registros contábeis da empresa AST, constam os adiantamentos feitos pela empresa MOTO BRASIL (extratos das folhas de livro razão com contrapartidas, obtidas através do SPED, conforme quadro de fl. 36);

Assim, a fiscalização entende estar demonstrada a prática de interposição fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação em questão, infração considerada dano ao Erário, cabendo a proposição da pena de perdimento das mercadorias, com base no art. 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009. Aduz que, tendo os bens sido remetidos a consumo, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

Em decorrência, conforme o entendimento fiscal, ficou também caracterizada a falsidade ideológica nas faturas comerciais apresentadas para nacionalização das mercadorias, que não representam as verdadeiras operações comerciais, pois o importador nelas indicado não o é de fato, assim como a AST não atua na comercialização dessas mercadorias, simplesmente presta serviços na nacionalização dos bens.

A irregularidade foi constatada nos documentos apresentados, acobertando as mercadorias em questão (BL, Packing List e fatura), indicando como importadora a AST, os quais omitem a real compradora das mercadorias (real importadora) e demonstram operações por conta e risco próprios e por encomenda, quando na realidade foi operação por conta e ordem de terceiros. Nesse caso, a penalidade cabível é igualmente o perdimento ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, quando não localizada a mercadoria, consoante art. 105, inciso VI, do

Decreto-Lei nº 37/1966 (689, inciso VI, do Decreto nº 6.759/2009).

A empresa AST foi cientificada do Auto de Infração em 05/06/2013, por meio eletrônico, mediante envio ao domicílio tributário do sujeito passivo, conforme fl. 1052, tendo apresentado a impugnação de fls. 1085-1092, em 19/06/2013, acompanhada dos documentos de fls. 1093-1102. A MOTO BRASIL, por sua vez, foi cientificada por via postal, em 27/05/2013, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 1054, tendo apresentado a impugnação, em 21/06/2013, às fls. 1056-1080.

A impugnação da empresa AST contém as seguintes razões de defesa:

1) para caracterizar as supostas ocorrências o Auditor-Fiscal fez uso ostensivo de presunções diversas, no intuito de vincular informações desconexas relativas às operações aduaneiras e fiscais, com os tributos pagos conforme normatização, cuja documentação fora entregue voluntariamente pela empresa, para ao final, em equívoco, atingir conclusão desarrazoada;

2) a fiscalização presume incapacidade financeira da empresa sem qualquer fundamento concreto, além de desconsiderar a aquisição legítima de bens por ela realizada para o aumento de seu capital;

3) inverte arbitrariamente o ônus da prova, ignorando a presunção notória de boa-fé, afirmando que uma das empresas supostamente envolvidas deveria ter comparecido ao procedimento fiscalizatório para elidir a má-fé (por ele atribuída);

4) presume que diferenças de valores por ele calculadas, por não se vincularem diretamente, teriam justificativa em uma fantasiosa comissão devida entre as empresas;

5) afirma que empresas terceiras fariam caucionamento financeiro antecipado para subsidiar as importações da impugnante, para, ao depois, contradizer-se ao afirmar que tais valores caucionados não seriam suficientes para garantir as operações, novamente reafirmando a suposta incapacidade financeira;

6) presume atraso intencional no pagamento de tributos, que teriam por objetivo desviar os supostos valores para o ativo circulante da empresa, novamente, para municiar a tese de ausência de capacidade financeira;

7) o agente fiscal laborou em equívoco, ao presumir situações inexistentes, objetivando dar sustentabilidade à conclusão de que teria havido a infração de interposição fraudulenta;

8) a empresa sempre possuiu capacidade financeira para realização das operações aduaneiras, o que de plano fulmina a

hipótese de interposição fraudulenta, e a situação analisada não se amolda a uma empresa de fachada, tal como sugerido no relatório combatido, e sim de uma empresa familiar, de longo histórico no mercado, e que jamais teve qualquer intenção de prejudicar o Erário, o que de fato não ocorreu;

9) acerca da capacidade financeira da empresa atuada, muito embora tenha havido grande esforço da fiscalização para tentar comprovar a alegada incapacidade financeira da empresa, o conjunto probatório demonstra exatamente o oposto;

10) pela documentação já juntada às fls. 61-65 e 110-112, observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 desde 25/10/2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 110-112 e a 21ª Alteração Contratual, sendo certo que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10/08/2007, conforme documento de fls. 116-119;

11) observando-se o histórico de importações apresentado no relatório, verifica-se que a empresa possuía baixa movimentação anual de importação, em média inferior a dois eventos por mês, constatando-se que nenhuma dessas importações, realizadas no período determinado pela fiscalização, sequer chegou a aproximar-se da capacidade financeira da empresa, especialmente dos valores integralizados no capital social, revelando sua capacidade financeira para solver suas importações;

12) não há nos documentos constantes dos autos qualquer indício que desabone a capacidade financeira da empresa atuada, senão a simples presunção de que o imóvel utilizado para aumento do capital social não teria o valor declarado e, por isso, em seu entender, seria imprestável;

13) milita ainda em favor da efetiva capacidade econômica da empresa, outro laudo pericial judicial produzido nos autos do processo de nº 024.990.157.497, que tramitou na 3ª Vara Cível da Comarca de Vitória, cujo valor atribuído ao citado imóvel integralizado, em abril de 2009 seria de R\$ 504.000,00 (quinhentos e quatro mil reais);

14) em nova presunção, a fiscalização afirma que "a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indiciando falta de condição financeira " sendo flagrante o engendramento realizado pelo Auditor para atingir a conclusão equivocada, no sentido de que empresa não teria capacidade financeira;

15) a fiscalização descreve seu raciocínio utilizando o verbo "optar", que traz a idéia do elemento volitivo da escolha e, também por isso, há flagrante irregularidade na motivação do auto de infração, já que a fiscalização palpita aleatoriamente sobre escolhas que motivaram a vida financeira da empresa;

16) sem a força probante necessária, Auditor finaliza seu raciocínio afirmando que a suposta opção de atraso no tributo, seria indício de incapacidade financeira, ou seja, nada de concreto afirma, nada prova, e, portanto, nada de proveitoso conclui;

17) ainda no que se refere aos cálculos realizados entre os valores de importação, notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, especialmente as planilhas colacionadas no relatório, constata-se que os valores não se conjugam como afirmado pelo autuante e, diante da falta de correlação ou semelhança entre os valores, o Auditor presume, mais uma vez, que os valores somente se diferem em razão de existir uma suposta comissão na diferença apurada;

18) é evidente a utilização de presunções diversas objetivando atingir fim específico, qual seja, o de construir uma ficção, num esforço para criar e "costurar" uma argumentação que vincularia os dados documentais e as presunções realizadas, para embasar o intuito de configurar uma suposta incapacidade financeira que, por corolário lógico, embasaria sua tese de interposição fraudulenta;

19) as razões do auto de infração não subsistem, já que não há documentos ou provas concretas que revelem a incapacidade financeira, sendo evidente a sua capacidade econômica desde antes do período fiscalizado, conforme a alteração contratual e dados contábeis anexados;

20) a conclusão atingida pelo Auditor-Fiscal na tipificação relativa à adulteração ou falsificação de documentos para o desembaraço aduaneiro, igualmente não se subsiste em sua própria conceituação do elemento do tipo, pois inexistiu falsificação de documentos, tampouco adulteração, não havendo nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado;

21) exsurge a violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que sem apontar especificadamente qual documentação foi alterada ou falsificada, impede-se que a requerida promova sua defesa de forma ampla, sendo certo, de todo modo, que não há conduta típica;

22) todas as operações de importação realizadas seguiram o trâmite legal, passaram pelo crivo da RFB, tiveram o recolhimento dos tributos e encargos de forma esmerada e antecipada, inexistindo qualquer irregularidade tendente a configurar a tipificação de falsificação ou adulteração apontada pela fiscalização;

23) não existiu dolo nas operações, sendo importante ponderar-se o histórico profissional esmerado da empresa ao longo de sua vida, tratando-se de empresa sólida, cumpridora de suas obrigações, que sempre atuou no mercado nacional de forma a desenvolver sua função social e contribuir com as exações que lhe foram impostas, possuindo, desde sempre, capacidade econômica comprovada para as atividades realizadas, tanto é assim que todos os impostos foram pagos e não há ações de cobrança em seu desfavor, nem mesmo de terceiros;

24) não há razão para ignorar toda conduta meritória, abonada pela seriedade evidente e pela manutenção, por anos, no acirrado

mercado de importação, para subitamente tratá-la como empresa aventureira, ou mesmo inexistente (ilegal), conforme o rigor imposto pela fiscalização no esforço de gerar sua criminalização;

25) considerando que as presunções adotadas pela fiscalização não foram hábeis a demonstrar a ocorrência das infrações requer-se a revisão do posicionamento adotado, para anular o auto de infração, requerendo a atribuição de efeito suspensivo à impugnação até o trânsito em julgado da respectiva decisão final administrativa, para dar-lhe total provimento no sentido de anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções inexistentes, bem como em premissas igualmente equivocadas, que não conduzem às infrações apontadas, com a conseqüente extinção do processo administrativo;

26) por fim, requer juntada dos documentos anexos, que comprovam o quanto alegado.

A empresa MOTO BRASIL impugnou a exigência com base nas razões a seguir resumidas:

1) durante longo período, a Secretaria da Receita Federal detectou situações em que empresas faziam uso de interpostas pessoas para praticar fraudes nas importações, fosse com o objetivo de ocultar a origem dos recursos, fosse para sonegar tributos e transferir o risco fiscal para terceiros (laranjas);

2) o fisco foi dotado de instrumento jurídico para combater a ocultação do vendedor ou real adquirente, mas apenas quando isso decorrer de fraude ou simulação e resultar na utilização de recursos sem a comprovação da origem lícita;

3) no caso da impugnante, no entanto, a situação é diferente, eis que, enquanto adquirente de boa-fé, embora habilitada a atuar no mercado exterior, realizou operações de aquisição de mercadorias no mercado nacional, de empresa regularmente estabelecida, mediante nota fiscal;

4) a autoridade fiscal atribuiu à impugnante a responsabilidade pela falta de capacidade financeira da empresa importadora, como sendo esta um dos principais indícios de interposição fraudulenta;

5) o processo de habilitação para atuar no mercado exterior é exercido exclusivamente pela Secretaria da Receita Federal, observando orientação contida na IN SRF nº 650/2006, dentre elas destaca-se a demonstração de capacidade financeira, de modo que, atendidas as condições para habilitação, não pode o adquirente de boa-fé ser responsabilizado pela desídia do fisco que deixou de cumprir o ofício quando da concessão do “RADAR” ao importador;

6) a avaliação da capacidade financeira do importador, depois de realizadas as importações, não pode produzir efeitos nas operações ocorridas anteriormente, pois além de representar ofensa ao princípio da segurança jurídica (mudança de critério jurídico), importaria também no reconhecimento de que o fisco pode-se valer da própria torpeza ou desídia;

7) se a empresa AST não dispunha de capacidade financeira para atuar no mercado externo, essa falha somente pode ser creditada à Receita Federal, visto que a precede de exame dessa natureza e, negar esta lógica, seria o mesmo que admitir a usurpação da função pública pelo particular para suprir lacunas deixadas pelo agente do Estado;

8) o procedimento adotado nas operações não constitui interposição fraudulenta, pois foram observadas todas as prescrições das respectivas modalidades de importação;

9) o art. 11 da Lei nº 11.281/2006 esclarece que não configura importação por conta e ordem de terceiro a aquisição realizada pelo importador para revenda a encomendante predeterminado;

10) não se venha alegar que a proximidade entre as datas de desembarço aduaneiro e da entrega dos produtos à compradora constitua infração à legislação aduaneira, pois na importação por encomenda é absolutamente natural que os produtos tenham destinatários certos e definidos, pois se isso não ocorresse a importação seria por conta do próprio importador;

11) de acordo com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 11, § 1º, da Lei nº 11.281/2006, na modalidade de importação por conta e ordem, o que a lei exige é a observância aos requisitos estabelecidos pela Secretaria da receita Federal e o oferecimento de garantia;

12) tais requisitos e condições devem ser vistos como mera orientação procedimental, observando os limites da lei, pois admitir o contrário causaria ofensa ao princípio da legalidade;

13) o fisco atuou como legislador positivo, impondo restrição que a Lei não contemplou, a ponto de presumir que eventual existência de pagamento em data próxima ao desembarço aduaneiro possa convolar determinado regime em outro totalmente diferente;

14) a documentação acostada aos autos demonstra que todas as operações ocorreram sob a forma de importação por encomenda e compra direta, pois o importador entabulou toda a negociação no exterior, adquiriu as mercadorias no exterior para revenda à Impugnante, sem que houvesse qualquer participação da impugnante junto ao fornecedor;

15) não foi firmado contrato de prestação de serviços entre a impugnante e a autuada, requisito indispensável nas importações por conta e ordem de terceiros, segundo preceitua a IN SRF nº 225/2002;

16) dentre as exigências estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, por meio da IN SRF 225/2002, está o contrato firmado entre o importador e o adquirente da mercadoria;

17) as normas tributárias não podem imiscuir-se em conceitos e práticas do direito privado, como se denota do art. 110 do Código Tributário Nacional;

18) quando o comerciante fornece bens que não se encontram disponíveis no mercado, geralmente exigem dos compradores o pagamento integral ou parcial antecipadamente e isso não o transforma em mero prestador de serviço, mas a prática consiste apenas numa segurança a mais para o vendedor de que seu produto terá mercado garantido;

19) na interposição fraudulenta o que está em jogo não são as regras do mercado, mas a ocultação de alguém que não pode aparecer, seja porque não dispõe de origem lícita dos recursos, seja pela vontade deliberada de sonegar os tributos devidos no desembaraço aduaneiro, o que não se verifica no presente caso, pois ambos os intervenientes são habilitados;

20) para identificação da modalidade de atuação do importador, é necessário identificar a natureza da obrigação assumida por ele junto ao comprador, de modo que, se do contrato decorre obrigação de fazer, estar-se-á diante de uma prestação de serviço (importação por conta e ordem de terceiros), porém se a obrigação é a entrega dos bens, a operação é de venda de mercadoria, ainda que sob a forma de importação por encomenda;

21) o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a aquisição de mercadoria importada, no mercado interno, por terceiro de boa-fé, com a exibição de nota fiscal fornecida por firma regularmente estabelecida, não autoriza a pena de perdimento do bem, imposta em decorrência de sua entrada irregular no país;

22) a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário, pois, feitos os pedidos, a impugnante não teria como controlar a atuação da fornecedora, já que não possui poderes investigativos próprios das autoridades fiscais;

23) caso houvesse feito pagamentos a título de adiantamento a fornecedor, não teria como saber se tais recursos seriam utilizados para fechamento do câmbio, satisfação dos tributos e demais despesas inerentes às importações;

24) é praxe no mercado que as empresas exijam, quando da venda de um produto, um adiantamento para formalizar a negociação, não sendo raras as situações em que as empresas que adquirem mercadorias, a título de fluxo de caixa, efetuem adiantamentos para minimizar os desembolsos em determinado período;

25) o fato de a impugnante ter realizado adiantamentos para a empresa autuada não pode, por si só, fazer com que aquela seja solidariamente responsável por eventual infração cometida por esta ou transformar uma operação de encomenda em prestação de serviços;

26) em muitas situações as empresas fornecedoras somente adquirem suas mercadorias das indústrias ou no mercado exterior depois de terem a garantia da comercialização segura, o fazendo a partir dos pedidos dos clientes, com os consequentes adiantamentos dos pagamentos, até como forma de garantir a efetivação dos negócios;

27) a atuação do comprador no mercado interno é limitada, pois não tem o poder de interferir no planejamento do seu fornecedor, ou seja, para ele não interessa e não tem como saber se as mercadorias já estão ou não em estoque, bastando apenas que, nas datas combinadas, os produtos sejam entregues;

28) a responsabilização da Impugnante pela penalidade infligida à empresa autuada somente teria lugar caso o fisco houvesse comprovado cabalmente fraude ou simulação por parte dos intervenientes, de forma intencional (dolosa), objetivando determinado benefício e, em consequência, causando dano ao erário federal;

29) a norma dirigida a combater a interposição fraudulenta tem, por desiderato, dentre outros, inviabilizar a lavagem de dinheiro e a sonegação de tributos, conforme se extrai da Portaria MF nº 350/2002;

30) a repressão a cargo dos entes estatais somente se justifica em relação às operações impregnadas de irregularidades e circunscritas à ocultação da origem dos recursos e dos responsáveis por eventual infração fiscal, condições estas que não se fazem presentes no caso em debate;

31) a penalidade aqui aplicada deve ser utilizada para inibir as condutas dolosas, voltadas para ocultar o real importador que pretende utilizar recursos de origem duvidosa e o faz por meio de fraude ou simulação;

32) além de não haver prova da ocultação do real adquirente, razão nenhuma teriam os envolvidos para a prática de simulação ou fraude, porque não haveria interesse em declarar o valor da operação diferente do efetivamente praticado pelo importador e a Impugnante não tinha motivo para ocultar a origem dos seus recursos, ou seja, não lhe traria nenhum benefício com suposta interposição;

33) inexistente qualquer razão para que se possa apenar a impugnante, eis que não concorreu, tampouco se beneficiou, da suposta infração;

34) é inaplicável o disposto no art. 124 do CTN, como fundamento legal para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária, pois não há nada que vincule a impugnante ao fato gerador de qualquer obrigação tributária relativa à importação, existindo provas que servem para atestar que ela manteve, no mercado interno, relações negociais com a AST, o que caracteriza não interesse comum, mas sim interesse contraposto, afastando, pois, a responsabilidade solidária;

35) não se pode aplicar à situação em comento o disposto no art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 95, do Decreto-Lei nº 37/1966, pois, há que restar demonstrada a existência de um liame entre a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou da penalidade e a pessoa incluída na relação obrigacional;

36) não se trata de supressão ou redução de tributos e, dessa forma, não há vinculação com o fato gerador de qualquer obrigação tributária, falecendo previsão legal para vincular a impugnante à penalidade imposta;

37) no caso de adquirentes de produtos importados, ainda que a importação desses bens houvesse gerado prejuízo tributário, não existiria esse liame (vinculação com o fato gerador do tributo), isto é, não haveria interesse algum do comprador para com o seu fornecedor no tocante à supressão de tributos, visto que a obrigação deste é entregar o produto no mercado interno, sendo irrelevante, para quem adquire, a forma pela qual irá recebê-lo;

38) o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser aquele que praticou o ato descrito como núcleo do "fato gerador", ao qual é imputável autoria do fato imponível, de modo que, o substituto tributário, em face da disciplina da legislação tributária (CTN, art. 128), deverá ser sempre alguém "vinculado" ao "fato gerador", sendo de todo incabível que algum devedor (estranho em relação ao ato imponível) substitua outro que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada;

39) a impugnante não teve nenhum vínculo com tributos cujo fato gerador é a importação, visto que se limitou a adquirir produtos de empresa regularmente estabelecida no mercado interno, sendo que com ela não possui nenhuma ligação que lhe autorize gerir sua atividade;

40) cobrar do adquirente de mercadorias estrangeiras no mercado interno, a responsabilidade por qualquer infração com relação à importação geraria severa insegurança jurídica nos negócios, pois as importadoras, ao venderem seus produtos, não conseguiriam provar aos seus clientes a regularidade do procedimento de importação, tornando a compra de produtos importados a mais instável possível;

41) não se pode exigir do adquirente de mercadoria estrangeira, no mercado interno, a qual foi originariamente comprada em firma regularmente estabelecida, a cautela de averiguar, antes de efetuar a compra, se a mercadoria entrou legalmente no País ou pesquisar sobre a regularidade ou não do alienante, bastando que a compra seja feita com expedição de notas fiscais, que é o único documento exigível nestas aquisições;

42) ao adquirente, opera-se a presunção de que, ao contratar com empresa importadora regularmente estabelecida, os produtos comprados são tidos como ingressados de forma legal no mercado interno;

43) inexistem elementos de participação da impugnante nas supostas irregularidades cometidas pela empresa importadora, daí por que a boa-fé há de ser presumida, diferentemente da má-fé que, via de regra, sempre carece de comprovação;

44) é inaplicável a responsabilidade prevista no art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976, pois de acordo com as provas dos autos, a transação comercial entre a autuada e a Impugnante se deu no mercado interno;

45) a primeira providência a cargo da fiscalização seria identificar a existência de recursos financeiros, em relação aos quais a Impugnante não lograsse comprovar a origem;

46) ao invés de a fiscalização combater fraudes causadoras de dano ao erário, ocupou-se de aplicar a pena capital em razão de suposto adiantamento de recursos, como se esta prática fosse vedada pelo direito brasileiro;

47) basta examinar os parágrafos do art. 81 da Lei 9.430/1996, para certificar-se quanto à preocupação do legislador em evitar o emprego de recursos sem origem nas operações de comércio exterior;

48) a pena de perdimento ou multa de igual valor somente deve ser aplicada quando a autoridade fiscal comprovar o dano ao Erário, o que não ocorreu, razão pela qual impõe-se o cancelamento não só do Termo de Sujeição Passiva, mas de todo o lançamento tributário;

49) ainda que assistisse razão à fiscalização, o lançamento não poderia subsistir, pois, teria ocorrido erro quanto à imputação da penalidade, visto que, a partir do advento da publicação da Lei nº 11.488/2007 art. 33 foi instituída, para o real importador de mercadorias destinadas a terceiro oculto, a penalidade de 10% sobre o valor da mercadoria, em substituição à multa de que trata o art. 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976;

50) por fim, requer seja afastada a responsabilidade solidária da Impugnante ou declarado nulo o auto de infração do qual decorre o termo de sujeição passiva.

Conclusos, os autos foram encaminhados a este órgão julgador.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/01/2009 a 06/01/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal se desenvolveu mediante o cumprimento das formalidades legais, estando

consubstanciado em auto de infração contendo alentada descrição dos fatos e os fundamentos legais da exação, em observância ao princípio do devido processo legal, assegurando-se o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, resta infundada a arguição de nulidade.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

*Período de apuração: 20/01/2009 a 06/01/2012
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.
OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA.*

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 20/01/2009 a 06/01/2012*

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Posto isto, vamos às Intimações e aos Recursos Voluntários.

A Recorrente (**AST** - Comércio Internacional Ltda) foi regularmente intimada em 12/08/2014 (cópia recibo AR - Correios, fl. 1.162). Em 29/08/2014 (recibo SVA fls. 1.184/1.185), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 1.165/1.175.

A empresa **MOTO BRASIL** Peças e Acessórios Ltda (**MOTO BRASIL**), foi intimada em 13/08/2014 (cópia do AR - Correios, fl. 1163). Em 06/09/2014 (protocolo fl. 1.190), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 1.190/1.214.

Ambas Recorrentes - **AST** e **MOTO BRASIL**, em suas razões recursais, renovaram os argumentos sustentados na fase de Impugnação.

Quanto a Recorrente **AST**, reforça com as seguintes razões, em resumo:

(i)- alega que não há nenhuma mácula nas importações realizadas com lastro nas DI's objeto destes autos. Que o Fisco, para caracterizar as supostas ocorrências das infrações citadas (I e II), fez uso de presunções diversas no intuito de vincular informações desconexas relativas às operações aduaneiras e fiscais;

(ii)- da necessidade de reforma do julgado e da anulação do auto de infração, pelas seguintes razões:

a) da inexistência de adiantamentos para importação;

b) da capacidade financeira da empresa atuada e da inexistência de interposição fraudulenta;

c) da inexistência de adulteração ou falsificação;

d) da inexistência do dolo nas operações da empresa.

(iii)- solicita a reforma do acórdão guerreado para anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, que não conduzem às infrações capituladas como “INFRAÇÕES I e II”;

(iv)- que seja atribuído ao presente recurso o efeito suspensivo, suspendendo os efeitos das consequências da lavratura do auto de infração, até o trânsito em julgado;

Quanto a **MOTO BRASIL**, em seus fundamentos, reitera integralmente as razões de sua peça impugnatória, alegando ser a mais clara expressão da verdade dos fatos e dos aspectos legais que dão os contornos de suas atividades. Argumenta, ainda o que segue:

(i) Da improcedência do Termo de Sujeição Passiva Solidária:

- a Recorrente, enquanto adquirente de boa-fé, embora habilitada a atuar no mercado exterior, realizou operações de aquisição de mercadorias no mercado nacional, de empresa regularmente estabelecida;

- que o processo de habilitação para atuar no mercado exterior (RADAR) é exercido exclusivamente pela RFB, observando rigorosa orientação contida na IN SRF nº 650/2006, dentre elas destaca-se a necessária demonstração de capacidade financeira, prevista no art. 5º, inciso IV;

- cumpridas as condições para habilitação, não pode o adquirente de boa-fé ser responsabilizado pela desídia do fisco que deixou de cumprir com seu ofício quando da concessão do RADAR ao importador;

- que a proximidade entre as datas de desembaraço aduaneiro e da entrega dos produtos à compradora constitua infração à legislação aduaneira, pois representa apenas procedimento gerencial do comerciante;

- a Recorrente, enquanto empresa adquirente das mercadorias, teria feito adiantamento dos pagamentos, e que esses valores eram utilizados pela atuada para fechamento do câmbio, satisfação dos tributos e demais despesas inerentes às importações; todavia, não passa de divagações, fruto da mente "criativa" do Fisco, e, por isso, não pode depor contra a Recorrente, pois ela, como dito alhures, não tinha conhecimento de que os pagamentos realizados, a título de adiantamento a fornecedor, seriam utilizados para essa finalidade, se é que de fato isso realmente ocorreu;

- é praxe no mercado que as empresas exijam, quando da venda de um produto ou mercadoria, um adiantamento para formalizar a negociação. De outra parte, não é raro as situações em que as empresas que adquirem mercadorias também, a título de fluxo de caixa, efetuam adiantamento para minimizar os desembolsos em determinado período. Além do que, os pagamentos antecipados são feitos mediante desconto no preço do produto, o que é absolutamente normal;

- portanto, o fato de a Recorrente ter realizado adiantamentos para a empresa autuada não pode, por si só, fazer com que aquela seja solidariamente responsável por eventual infração cometida por esta;

- inexistente qualquer razão plausível para que se possa, de qualquer forma, penalizá-la, eis que ela não concorreu, tampouco se beneficiou, da suposta infração cometida pela empresa autuada, se é que infração realmente houve.

(ii) Da não incidência da hipótese prevista no art. 124 do CTN:

- para afastar a responsabilização da Recorrente, passa-se, de agora em diante, a demonstrar a inaplicabilidade, no caso em espécie, do disposto no art. 124 do CTN, fundamento legal para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária contido nos autos.

- não se pode aplicar à situação em comento o disposto no art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 95, do Decreto-Lei nº 37/1966, pois, nessa hipótese, também há que restar demonstrada a existência de um liame entre a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou da penalidade e a pessoa incluída na relação obrigacional;

- portanto, não há se falar em solidariedade entre a autuada e a Recorrente, pois o fato de esta apenas adquirir mercadorias daquela no mercado interno, efetuando os pagamentos dos preços convencionados, não pode justificar sua sujeição passiva;

- no que concerne à importação por conta e ordem de terceiro, a MP nº 2.158-35/2001, assim como prever a Lei nº 11.281/2006, apenas confere à Secretaria da Receita Federal poderes para estabelecer requisitos e condições, bem como fixar garantias, mas sem extrapolar os limites da lei;

(iii) Do erro quanto à aplicação da penalidade

- com efeito, a partir do advento da publicação da Lei nº 11.488/2007, foi instituído, para o real importador, a penalidade de 10% sobre o valor da mercadoria, em substituição à multa de que trata o art. 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976;

- assim, caso se entenda por correto o entendimento do Fisco, no sentido de que a efetiva importadora teria sido a Recorrente, contra tal empresa, portanto, a multa que deveria ter sido lançada seria aquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, e não aquela outra, ou ambas, em respeito e obediência ao princípio da interpretação benigna, gravado no art. 112 do CTN, e ao princípio do *non bis in idem*, que no direito aduaneiro está albergado nos arts. 99 e 100 do Decreto-Lei nº 37/1966.

À vista de todo o exposto, requer que seja acolhido o presente Recurso e, no mérito, julgue-se por sua procedência para que seja afastada a sujeição passiva solidária aplicada e, conseqüentemente, o respectivo débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra – Relator

1. Da admissibilidade dos recursos

Dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade por infração à legislação aduaneira apontada na autuação fiscal, as razões de contestação apresentadas por um dos acusados em princípio aproveitam ao outro autuado, com exceção de eventuais alegações de caráter pessoal que possam importar na caracterização de dolo específico.

Posto isto, passa-se ao exame dos recursos voluntários apresentado pela **AST** e pela **MOTO BRASIL**, que são tempestivos e atendem os pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, serem conhecidos.

2. Do pedido de efeito suspensivo à impugnação feito pela AST

Uma vez que é efeito automático do Recurso Voluntário a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, por força do art. 151, inciso III, do CTN, e do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, descabe qualquer providência do Órgão julgador (CARF) quanto ao pedido levado a efeito pela **AST** nesse sentido.

3. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

A recorrente **AST**, alega em seu recurso que deve se "*reformular o acórdão guerreado para anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, bem como em premissas igualmente equivocadas, que não conduzem às infrações capituladas como INFRAÇÕES I e II*".

O enquadramento legal descrito na peça vestibular do inciso do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, que se fundamenta a autuação, há que se destacar que o Relatório Fiscal/Folha de continuação do Auto de Infração é **parte integrante do auto de infração**, consistindo-lhe em parte anexa (fls. 05/49).

Assim, o auto de infração distingue, objetivamente, duas infrações que teriam sido praticadas nas operações apuradas, a saber (fls. 46 e 48 do AI):

a) (infração 001)- Art. 23, inciso V, e parágrafos 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 12350/10, regulamentado pelo art. 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09, arts. 94, 95 e 96, inciso II e III, do Decreto-Lei nº 37/66; arts. 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 673, 674, 675, inciso II e IV, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09; art. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10833/03.

b) (infração 002)- Art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66 e arts. 23, inciso IV e § 1º, e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/76 (alterado pela Lei nº 10.637/02), regulamentado pelo Decreto nº 6.759/09 art. 689, inciso VI e § 3º-A (incluído pelo Decreto nº 7213/10); arts. 94, 95, 96, inciso II e III do Decreto-Lei nº 37/66, e arts. 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 673, 674, 675, inciso II e IV, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09.

Desta forma, também no Relatório Fiscal que é parte integrante do auto de infração, observa-se tópico exclusivo quanto ao Enquadramento Legal da Infração 001 e 002 da conduta autuada às fls. 41/48, onde se observa a precisa indicação do tipo infracional, restando infundada a alegação da recorrente, uma vez que se encontra reproduzido o texto do art. 23, V, §§ 1º e 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, dentre outros.

Portanto não assiste razão a Recorrente neste tópico.

E mais. O ato de lançamento, entendido como procedimento administrativo voltado à constituição do crédito tributário, deve obedecer a imperativos de forma que garantam a sua conformação jurídica, o que ocorre perfeitamente no caso dos autos.

Quanto à alegação da ausência de prova para a conduta descrita, observo vasta colação de elementos probatórios trazidos aos autos entre as fls. 3/1.048, cabendo a análise de sua valoração quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, matéria atinente ao exame de mérito do litígio, que se dará em ocasião oportuna, posterior ao exame das questões de ordem preliminar.

Quanto ao auto de infração, o mesmo teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o Auditor Fiscal não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos o enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

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.

§ 1º (...).

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

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros. Enfim, a interposição fraudulenta aduaneira exige como pressuposto pelo menos a ocorrência de um

ilícito antecedente, a ser verificado em processo administrativo regular, em atenção ao disposto nas Instrução Normativa citadas.

O auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Por isso, rejeito a preliminar de nulidade.

4. Do responsável solidário

De acordo com o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 04, foi considerada responsável solidária a empresa MOTO BRASIL PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA (MOTO BRASIL).

Segundo o Fisco, a **MOTO BRASIL** é a empresa (real) compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou pedidos de compra junto a AST.

Os julgadores decidiram que a luz do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966 (art. 603, I e II do Regulamento Aduaneiro), restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Nesse caso, ainda que o sujeito passivo solidário possa responder pela dívida em conjunto ou isoladamente, o lançamento deve ser contra ambos, de forma que a obrigação deles fique devidamente formalizada, consoante determina a Portaria RFB nº 2.284/2010. A opção legal sobre como eles vão responder efetivamente pela dívida diz respeito à fase de satisfação do crédito.

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela dívida podem responder em conjunto ou isoladamente, para satisfação do crédito tributário. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei nº 37/66 (grifamos):

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

[...]V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante pre-determinado que adquire mercadoria de procedência estrangeira

de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006).

Com os argumentos aduzidos a título de ilegitimidade passiva pretende a MOTO BRASIL demonstrar que não tem interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como o contribuintes dos tributos e das penalidades incidentes nas operações.

No entanto, as questões depende essencialmente da análise do mérito do litígio. Em verdade, trata-se de perquirir a legitimidade das litigantes para compor o polo passivo da relação de direito material, consistente no cumprimento da obrigação tributária principal relativa ao pagamento da penalidade pecuniária (art. 121 do CTN), sendo impossível afirmar ou afastar essa legitimidade num exame preliminar, sem que se adentre nas questões de mérito.

Assim, a arguição atinente à ilegitimidade passiva será, ainda, apreciada quando do exame do mérito, por estar a ele intimamente associada.

5. Do MÉRITO do Auto de Infração

Primeiramente, ressalte-se que a análise e julgamento dos argumentos apresentados nos recursos foram reunidas e agrupadas por temas semelhantes, de forma lógica e sistematizada, com o fito de, a uma, elencar todos os pontos impugnados; a duas, evitar duplicidades ou redundâncias temáticas e, a três, permitir a congruência dos diversos argumentos articulados.

O cerne da lide diz respeito à aptidão de provas trazidas pelo Fisco para demonstrar que houve a infração de Dano ao Erário por "ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação", em relação às 20 (vinte) Declaração de Importações efetuadas pela empresa AST, nos anos de 2009 a 2012, constantes da tabela contida às fls. 08/09; infração prevista no art. 23, V, e §§1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, convertendo-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

5.1- Dos adiantamentos de recursos para as operações de importação.

Alega a AST, que importou mercadorias para posterior revenda no mercado interno na modalidade "importação por conta e risco próprios e por encomenda", e essa relação jurídica tinha como lastro econômico o acervo patrimonial da Recorrente, comprovado em sua escrituração contábil, informado previamente à RFB e corroborado por laudo pericial particular e outro constante de processo judicial.

Que de fato, a empresa comercializava diversos produtos importados, muitas vezes para as mesmas empresas, o que fazia com que vendas, nota fiscal, depósitos ou pagamentos totais tivessem datas próximas, gerando confusão até mesmo internamente de datas e suas respectivas vinculações negociais. Aduz que a indignação da fiscalização é com a capacidade de negociação e logística da empresa, que com a velocidade e objetividade inerentes ao setor privado, realizava suas vendas com celeridade.

Alega que nunca houve adiantamento para pagamento antecipado de mercadorias. Todos os valores transferidos à recorrente pela MOTO BRASIL, eram realizadas a título de pagamento exclusivamente após a emissão de nota fiscal de compra e venda, com a mercadoria já desembaraçada.

De outro giro, verifica-se que o Fisco em seu Relatório aponta na direção de ter havido **interposição**, uma vez que existem diversos **adiantamentos** realizados pela **MOTO BRASIL** para a **AST**, conforme quadro demonstrativo de fls. 8/9, através do qual se observa que, comparando-se as datas de registro das DI's e das notas fiscais de saída, fica evidenciado que diversos depósitos foram feitos da **MOTO BRASIL** para a **AST** para cobrir as despesas relativas a DI's, inclusive com os impostos e as aquelas pagas na manipulação inicial das mercadorias.

Consta do Relatório Fiscal à fl. 9, que, "(...) *As antecipações feitas pela MOTO BRASIL na maioria, foram distribuídas em dois depósitos diretamente em conta corrente da AST, e um pagamento de duplicata. Em alguns adiantamentos, na contabilidade da AST, constou em nome da REAL ROLAMENTOS, esse é o nome fantasia verificado em algumas filiais da MOTO BRASIL. Para comprovação desses fatos apresentamos folhas de extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida (obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED), onde, constaram a maioria dos adiantamentos feitos pela MOTO BRASIL*".

Tais dados estão comprovados documentalmente, conforme folhas do processo indicadas no citado quadro de fls. 8/9. As antecipações feitas pela MOTO BRASIL ocorreram através de diversos depósitos em valores normalmente não muito expressivos, mas cujo somatório é suficiente para o pagamento das importações.

Isso demonstra que a AST não tinha condição financeira para atuar no comércio internacional, somente honrando os compromissos de importação com o numerário fornecido por terceiros, que posteriormente vieram a ser os adquirentes dos produtos importados, o que não consiste em mera coincidência, mas revela o interesse direto dessas empresas nas operações de importação. Aponta-se valor registrado no Ativo Circulante, como sendo "ADIANTAMENTOS" R\$ 3.856.269,65, que foi adiantado pelos adquirentes das mercadorias, os quais pagaram antecipadamente pela aquisição, sendo compensado com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante (fls. 11).

Verifica-se às fls. 08/09, em todas as importações em causa, a AST necessitou de recursos financeiros da empresa MOTO BRASIL, fornecidos, pelo menos em parte, antes mesmo do registro das Declarações de Importação relativas a produtos que vieram a ser adquiridos pela própria MOTO BRASIL. Sem possuir numerário suficiente, infere-se que AST utilizou tais recursos para efetivar a nacionalização dos bens (pagamento aos fornecedores no exterior e despesas com o desembaraço aduaneiro, pagamentos dos impostos, câmbio e outras). Há comprovações de adiantamentos, feitos pela MOTO BRASIL para a AST, conforme folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, demonstrados no quadro de fl. 36 e documentos apensos de fls. 358/1045.

Nos demonstrativos colacionados no relatório fiscal, verifica-se uma correlação entre os adiantamentos de recursos, as importações, as notas fiscais de entrada e de saída, destacando-se a identidade ou proximidade sequencial de datas e, principalmente, pelo

fato inconteste de que os produtos de cada operação foram entregues à MOTO BRASIL imediatamente após o desembaraço aduaneiro. (veja-se Tabela de fls. 7/8).

Esse fato, aliado ao adiantamento de recursos pela MOTO BRASIL, não representa um evento casual, pois sistematicamente a AST procedia na seguinte ordem: recebia antecipadamente o numerário, promovia a importação e incontinenti repassava as mercadorias para a MOTO BRASIL. Essa característica revela que os produtos não foram efetivamente adquiridos pela AST para revenda a comprador indeterminado, o que, pressuporia algum interregno de tempo entre a importação e a venda. Ademais, como já salientado, haja vista a origem dos recursos, **também não ficou caracterizada a importação por encomenda.**

Portanto, essa necessidade da AST de obter os citados pagamentos (adiantamentos), inclusive anteriores ao registro das DI's, bem como a emissão de notas fiscais de saída próximas às de entrada, são, igualmente, fortes indícios de estar atuando como interposta pessoa.

5.2) Da capacidade financeira e da interposição fraudulenta.

A Recorrente aduz que pela documentação já juntada às fls. 61/65 e 110/112, observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 desde 25.10.2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 110/112 e a 21ª Alteração Contratual e que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10/08/2007, conforme documentos juntados de fls. 116/119.

Alega ainda que renova-se a informação em favor da recorrente e da efetiva capacidade econômica da empresa, outro laudo pericial judicial produzido nos autos do processo de nº. 024.990.157.49-7, que tramitou na 3ª Vara Cível da Comarca de Vitória, cujo valor atribuído ao citado imóvel integralizado, em abril de 2009, seria de R\$ 504.000,00.

E segue afirmando que, "*(...) Noutra ótica, em nova PRESUNÇÃO, a fiscalização afirma em trechos do relatório (fls. 1.171) que 'a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira'(sic).*

Por fim afirma que as razões do auto de infração não subsistem, e não deveria ter culminado no julgamento de sua manutenção, já que não há documentos ou provas concretas que revelem a dita incapacidade financeira da recorrente. Ao revés disso, evidente a capacidade econômica desde antes do período fiscalizado, conforme a alteração contratual e dados contábeis anexados.

No entanto o Fisco entende que as evidências demonstram que efetivamente a **AST** não tem capacidade financeira para atuar no comércio internacional, precisa dos adiantamentos dos adquirentes, não só nas suas operações por conta e ordem de terceiros, mas em todos os procedimentos e assim passou a simular as operações que precisava registrar como sendo por conta e risco próprio e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do FUNDAP.

De acordo com a fiscalização, existe a falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional, já que ela necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprios. Essa incapacidade financeira é revelada pelo procedimento adotado no aumento do Capital Social, feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$

755.000,00, que justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, feito para demonstrar capacidade de pagamento (fls. 116).

Acrescenta que o mencionado aumento de capital não altera a condição financeira da empresa, pois o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 106/109). O pagamento desse valor naturalmente diminuiu o saldo das disponibilidades e, em seguida, o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 110/112), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e utilizado para aumentar o capital da empresa (fls. 117/119). Diante disso, a fiscalização sustenta que o aumento do capital, formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma "gráfica" e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa.

Essas questões e outras, serão ainda analisadas no item '7' deste voto ("Da existência de ocultação do real adquirente - elementos de prova").

5.3- Da alegada inexistência de adulteração ou falsificação de documentos

Aduz em seu recurso que tratando de importação realizada com correição, na qual a recorrente importa mercadorias para posterior revenda, não há o que se falar em adulteração e falsificação de documentos, tampouco em interposição fraudulenta.

Que não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado. Portanto, imperioso que haja reavaliação da conduta apontada como delituosa, já que sem qualquer apontamento específico (especialmente na construção de ficção para configurar a dita falsificação), há flagrante impossibilidade de defesa, sendo certo, de todo modo, que não há conduta típica.

Por outro lado, sabe-se que a troca da sistemática de operação no comércio exterior interfere nas obrigações fiscais, colocando a empresa interposta na qualidade de compradora das mercadorias e importadora, remetendo esse contribuinte à qualidade de provocador e responsável pelas infrações, ao passo que a compradora das mercadorias no exterior - real importador e os demais envolvidos, permanecessem completamente ocultos, uma vez que suas atividades somente foram identificadas no curso do trabalho fiscal.

Desta forma, conforme conclui a fiscalização em seu Relatório, os intervenientes "modificaram" as faturas comerciais apresentadas ao Fisco quando da nacionalização das mercadorias, e declararam operações de comércio exterior de forma simulada, ou seja, promoveram modificações de características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador.

"Esses documentos e declarações formuladas não representam as operações comerciais, pois o importador nelas indicado não o é de fato, a AST, foi interposta nas relações dos demais envolvidos com o fisco, permitindo que esses últimos permanecessem ocultos aos olhos da fiscalização".

Quanto à infração em decorrência do uso de documentos ideologicamente falsos, entendo correto a decisão recorrida, aduzindo que não foi identificado o real adquirente na DI, na fatura internacional e na comprovação do transporte internacional, conforme determina a legislação para o caso em concreto, constato que esta situação foi bem descrita no Relatório Fiscal a fim de justificar, inclusive, que não se trata de mero erro na definição da modalidade de importação.

Portanto, cai por terra o argumento de violação ao princípio do contraditório e ampla defesa por não terem sido identificados os documentos pertinentes. Todavia, verifico que tal não é uma infração autônoma, porém, consequente da própria situação tipificada nos autos - **a ocultação do sujeito passivo**, do real comprador das mercadorias estrangeiras.

Não obstante, a penalidade aplicada é única, com base no art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

5.4- Da alegada inexistência do dolo nas operações da empresa

Em seu recurso alega que conforme documentação anexada, a empresa surgiu em 25/01/1991, sob o nome de EDPHOS – Empresa Distribuidora de Produtos Hospitalares Ltda., desenvolvendo-se, ampliando-se, e gerando credibilidade no mercado aduaneiro, por cerca de 20 (vinte) anos.

Após décadas de evolução, atualmente como **AST**, seu objeto social inclui a distribuição, comércio, representação, importação, exportação de produtos e prestação de serviços aduaneiros.

Trata-se, portanto, de empresa sólida, cumpridora de suas obrigações, que sempre atuou no mercado nacional de forma a desenvolver sua função social e contribuir com as exações que lhe foram impostas, possuindo, desde sempre, capacidade econômica comprovada para as atividades realizadas, tanto é assim que todos os impostos foram pagos e não há ações de cobrança em seu desfavor, nem mesmo de terceiros.

Não há razão, portanto, para ignorar toda conduta meritória, abonada pela seriedade evidente e pela manutenção, por anos, no acirrado mercado de importação, para subitamente tratá-la como empresa aventureira, ou mesmo inexistente (ilegal), conforme o rigor imposto pela fiscalização, via a IN nº 228/2002, no esforço de gerar sua criminalização.

Pois bem. Argumenta a Recorrente em seu recurso que os documentos apresentados registram operação de importação por sua conta e risco. Já as constatações e verificações efetuados pelo Fisco, que estão sendo apresentados como provas, demonstram que o representante do exportador e o comprador das mercadorias no exterior ficaram ocultos em todos os procedimentos. A AST não é a compradora das mercadorias, como quiseram fazer crer, utilizando documentos ao menos ideologicamente falsos e fazendo declarações inverídicas no momento da internação das mercadorias, quando do registro da Declaração de Importação e comercialização em território nacional.

Como bem pontuado no Relatório da fiscalização, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o promotor da operação é o real adquirente. Este é o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. Além disso, é o adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação, pois é deste que se originam os recursos financeiros.

6. Da responsabilidade solidária da empresa MOTO BRASIL

Alega a MOTO BRASIL que não se pode aplicar à situação em comento o disposto no art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 95, do Decreto-Lei nº 37/1966, pois, nessa

hipótese, também há que restar demonstrada a existência de um liame entre a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou da penalidade e a pessoa incluída na relação obrigacional.

Em relação à MOTO BRASIL, sua responsabilidade resulta pelo fato de ter-se, por tudo que já foi exposto nos autos, beneficiado, entre outras coisas, por não ter sido equiparada a industrial, fuga aos controles de comércio exterior, além de ser a real adquirente dos produtos, sem ter aparecido nas transações de comércio internacional, tendo efetuado antecipações à AST.

Sob essa ótica, o Fisco defende que houve coordenação entre a empresa real adquirente das mercadorias estrangeiras e o importador, que embora tenha declarado operação própria, foi identificado como prestador de serviço em operação por conta e ordem, o que implica que respondam conjuntamente pelas infrações praticadas.

Observe-se que, ao criar as modalidades de importação por conta e ordem de terceiros, a novel legislação estendeu a condição de sujeição passiva e responsabilidade tributária ao adquirente, sendo esta mais uma razão pela qual a identificação destes é imprescindível na declaração de importação.

Destaca também o Fisco, que a AST, na qualidade de importadora, assumiu a responsabilidade pela declaração registrada no Siscomex. A MOTO BRASIL, interessada nas mercadorias que comercializa, formulou pedidos de compra junto a diversos exportadores. Estes providenciaram os embarques emitindo todos os documentos necessários à internação em território nacional, em nome da interposta pessoa AST, que aceitou essa situação e providenciou o desembaraço das mercadorias para que o real interessado permanecesse oculto aos olhos da fiscalização.

Em outras palavras, mais de uma pessoa concorreu para a realização do mesmo fato gerador e, assim, todas poderão ocupar o polo passivo da relação tributária sem qualquer benefício de ordem, mormente em caso de conluio, conforme preceitua o art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966.

No relatório à fls. 32, informa a fiscalização que "A empresa AST, como já falado, é uma empresa FUNDAPEANA, e como tal, tem como principal interesse o aproveitamento de benefício financeiro do FUNDAP, oferecido pelo Estado do Espírito Santo, prestando serviços para empresas interessadas em nacionalizar mercadorias importadas".

Já a MOTO BRASIL, a empresa compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou pedidos de compra.

E mais. Como já dito, nos registros contábeis da empresa AST, constam os adiantamentos feitos pela empresa MOTO BRASIL (extratos das folhas de livro razão com contrapartidas, obtidas através do SPED, conforme quadro de fl. 36; as importações em questão foram registradas pela AST na sistemática de por conta e risco próprios e as notas fiscais de venda registraram como adquirente a empresa MOTO BRASIL; as datas de registro, desembaraço, entrada das mercadorias na AST e de venda desta para a MOTO BRASIL, são muito próximas, o que demonstra que as mercadorias simplesmente passaram pela importadora e imediatamente foram repassadas para a compradora.

Posto isto, ao tratar da responsabilidade e solidariedade, a fiscalização faz alusão ao citado art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966, que preceitua a responsabilidade conjunta

tanto daqueles que de alguma forma concorrem para a prática da infração ou dela se beneficiam quanto, especialmente, do importador e do adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem, o que é regulamentado pelo art. 603, incisos I e V, do Regulamento Aduaneiro.

Portanto, as impugnantes devem responder solidariamente pela infração.

7. Da existência de ocultação do real adquirente - elementos de prova

Como se vê, as Recorrentes repeliram as acusações, alegando que o motivo do lançamento fundamentado em incapacidade financeira, em verdade trata-se de presunção.

Afirmam, também, que a desconsideração de aquisição legítima de bem imóvel utilizado no aumento do capital social, foi realizada sem respaldo legal. Da mesma forma, a fundamentação de "caucionamento financeiro antecipado" para subsidiar as importações, bem como, a suposta presunção de que o atraso no pagamento de tributos teria por objeto fortalecer o ativo circulante da empresa para suprir a incapacidade financeira, não procede.

De acordo com o contido no Relatório de Ação Fiscal, anexo ao auto de infração (fls. 5/49), há, no meu entender, diversos indícios em que se pode evidenciar a efetiva ocorrência de ocultação, pela **AST**, do real adquirente (a MOTO BRASIL), das importações que foram objeto dessa autuação, senão vejamos:

Veja-se, por exemplo, na tabela de fls. 08/09, que a fiscalização ressalta as datas de registro, das notas fiscais das saídas, e dos contratos de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que **sempre existiu o adiantamento** feito pela MOTO BRASIL, em datas próximas às dos registros da DI e aos pagamentos ao exterior. Na sequência, o autuante apresenta diversas comprovações de adiantamentos, feitos pela MOTO BRASIL para a AST, juntando folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

No que tange a irresignação da **AST** quanto ao imóvel adquirido e utilizado para o aumento de capital social, tenho que esse aumento do patrimônio líquido, neste caso, não configura ingresso de numerário, mas sim ingresso no ativo permanente, incapaz de afastar mácula imputada de insuficiência financeira para operar no comércio exterior exigido pela Fazenda. Nesse espeque, a Recorrente entende que tal aumento do Capital (alterado de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00), se deu por esclarecido através de uma Nota Explicativa, firmada pela **AST** (fl. 116/119), com os lançamentos na escrituração contábil:

"1º O aumento de Capital mencionado deu-se através de aquisição de um Sítio com 56 hectares, tendo como objetivo a renovação de cadastros, como a da Receita Federal, Bancos e Fornecedores, além de demonstrar a seus fornecedores e colaboradores a capacidade de pagamento da empresa".

No entanto, ao meu sentir, o aumento de Capital mencionado não altera a condição financeira da empresa. Consta dos autos que o imóvel foi comprado pela própria **AST**, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 105/112), esse valor naturalmente foi pago e diminuiu o saldo das disponibilidades; em seguida o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 111/112), emitido em 17/04/2006, utilizado para aumentar o Capital da empresa.

Diante disso, a fiscalização sustenta que o aumento do capital, formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma “gráfica” e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa.

A fiscalização realça também no quadro às fls. 11/12, o valor registrado no Ativo Circulante, como sendo “ADIANTAMENTOS À NTN” R\$ 3.856.269,65, esse valor foi adiantado por diversos adquirentes de rolamentos que, interessadas no desconto de 5% (concedido pela exportadora para antecipações de pagamento), pagam antecipadamente as mercadorias, esses valores seguem compensados com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante.

Vale ressaltar que a própria Recorrente (MOTO BRASIL), no item 2.1.23 e 2.1.24 do seu recurso, afirma que (fl. 1.200), *"Como é de sabença geral, é praxe no mercado que as empresas exijam, quando da venda de um produto ou mercadoria, um adiantamento para formalizar a negociação. De outra parte, não é raro as situações em que as empresas que adquirem mercadorias também, a título de fluxo de caixa, efetuem adiantamento para minimizar os desembolsos em determinado período. Além do que, os pagamentos antecipados são feitos mediante desconto no preço do produto, o que é absolutamente normal"* (grifei).

E segue informando, *"(...) Portanto, o fato de a Recorrente ter realizado adiantamentos para a empresa autuada não pode, por si só, fazer com que aquela seja solidariamente responsável por eventual infração cometida por esta"* (grifei).

Em sendo assim, não merece prosperar os argumentos das Recorrentes de que somente com os documentos aduaneiros e fiscais entregues à fiscalização são capazes de comprovar a regularidades dos atos negociais, ao contrário da afirmação, tenho que houve sim as antecipações de recursos e a interposição fraudulenta.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática ilegais, dentre outras, a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL.

É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à simulação fraudulenta.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º, V, do art. 23, do Decreto Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do CARF têm operado com a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e **interposição fraudulenta presumida** (nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589, 3ª S.1ª C. 2ª TO).

Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição.

O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, apenas estabelece uma regra de presunção relativa, **que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova** e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto.

Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, V, do mesmo diploma legal, a multa substitutiva ao importador ostensivo.

8. Das Importações por Encomenda

Informa a fiscalização em seu Relatório que a constatação de falta de condição financeira foi confirmada em todos os processos trabalhados, **em todos eles a AST necessitou do adiantamento da MOTO BRASIL** para dar continuidade aos procedimentos de nacionalização e pagamento ao exterior.

"Convém acrescentar que mesmo nos casos em que registrou **importação por Encomenda**, conforme constatado neste e em outros procedimentos, a AST precisou de adiantamentos da encomendante para poder fazer frente aos seus compromissos com o desembaraço aduaneiro".

9. Da penalidade aplicada

Desta forma, caracterizada a prática da Interposição Fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação das mercadorias, é cabível a pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, §3º, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976. Como restou evidente que as mercadorias foram remetidos a consumo, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...).

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (...).

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

10. Do alegado erro quanto à aplicação da penalidade

Aduz a Recorrente (solidária MOTO BRASIL) que, com efeito, a partir do advento da publicação da Lei nº 11.488/2007, foi instituído, para o real importador, a penalidade de 10% sobre o valor da mercadoria, em substituição à multa de que trata o art, 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976; assim, caso se entenda por correto o entendimento do Fisco, no sentido de que a efetiva importadora teria sido a Recorrente, contra tal empresa, portanto, a multa que deveria ter sido lançada seria aquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, e não aquela outra, ou ambas, em respeito e obediência ao princípio da

interpretação benigna, gravado no art. 112 do CTN, e ao princípio do *non bis in idem*, que no direito aduaneiro está albergado nos arts. 99 e 100 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Como se vê, alega a Recorrente *bis in idem* caracterizados na aplicação cumulativa das penalidades previstas no art. 23, inciso V, c/c §§ 1º e 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76 e no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Aduz em seu recurso que tratando-se, pois, de cominação de infrações, cada agente deve ser responsabilizado individualmente pela sua conduta. A pena de perdimento por ocultação do real adquirente ou interposição fraudulenta, capitulada como infração no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria com o real encomendante/adquirente, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007.

Destarte, verifica-se que o auto de infração presentemente combatido não padece de vício de sujeição passiva, tendo sido lavrado com inobservância ao disposto nos arts. 121 e 142 do Código Tributário Nacional.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, assim dispõe, *in verbis*, (grifei):

*Art. 33. A pessoa jurídica que **ceder seu nome**, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de **operações de comércio exterior** de terceiros com vistas no **acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo **não se aplica** o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

O artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, por sua vez, estabelece o que segue, *in verbis*:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

*§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica **que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência**, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.*

Observe-se que o parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, supratranscrito, dispõe que, para o caso previsto no caput do artigo, qual seja, a exigência da multa de 10% do valor da operação acobertada da pessoa jurídica pela irregular cessão do nome em operações de comércio exterior, não se aplica o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, que determina a declaração de inaptidão do CNPJ nos casos de não comprovação da origem,

disponibilidade e efetiva transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Verifica-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declara inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

Como se vê, a Lei nº 11.488/2007, trouxe nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

A multa capitulada no § 3º do artigo 23 do Decreto lei nº 1.455/1976, por sua vez, é exigida quando as mercadorias sujeitas à pena de perdimento, prevista em seu § 1º, em virtude da caracterização de dano ao Erário, não mais estão disponíveis, por não serem localizadas, terem sido consumidas ou revendidas.

De se notar que a pena de perdimento tem natureza diversa da declaração de inaptidão antes prevista. Enquanto aquela tem como objeto a pessoa jurídica, esta é de controle aduaneiro, incidindo sobre as mercadorias importadas em situação irregular, portanto perfeitamente aplicáveis simultaneamente.

A Lei nº 11.488/2007, ao mesmo tempo em que determinou a não aplicação da inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária. Essa substituição de penalidade em nada altera sua natureza e, portanto, fica mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento, que, note-se, não foi revogada em nenhum momento, ainda que essa pena tenha sido convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Nesse sentido, assim prevê o 3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, *in verbis*:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (destaquei)

E, como é consabido, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional CTN:

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

Assim, descabe acolhimento quanto ao entendimento da impugnante a respeito da eventual substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em face do exposto, conclui-se correto ser aplicável ao caso, a multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, sem prejuízo da cominação cumulativa, no tocante ao importador ostensivo, da penalidade de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no casos em que se configurar a hipótese neste prevista.

Portanto, não se pode assentir que, tenha havido erro na eleição da penalidade aplicável, ficando afastada a arguição ainda a aplicação do art. 112 do CTN, haja vista não existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza da penalidade aplicável.

Assim, não prevalece o entendimento da Recorrente a respeito da substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, vício de sujeição passiva e tampouco da caracterização do *bis in idem*.

11. Da alegada "boa fé" da Impugnante e habilitação no RADAR

Alega a Recorrente de boa-fé, uma vez que habilitada (no sistema RADAR) a atuar no mercado exterior, realizou operações de aquisição de mercadorias no mercado nacional, de empresa regularmente estabelecida, mediante nota fiscal; a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário, pois, feitos os pedidos, a impugnante não teria como controlar a atuação da fornecedora, já que não possui poderes investigativos próprios das autoridades fiscais.

As provas em que se baseia a atuação estão representadas pelos documentos entregues no registro das DIs, aqueles que foram apresentados em atendimentos às intimações, documentos registrados no Sistema Público de Escrituração Digital, *sites* livres da internet e os obtidos dos sistemas administrados pela RFB, os quais, segundo a fiscalização, permitiram a formação de robusto quadro indiciário e probatório, demonstrando de forma cabal as infrações praticadas e a inexistência da necessária boa fé nas ações dos envolvidos.

Diante desses elementos probatórios fica afastada a alegação de que se tratava de aquisição de mercadorias no mercado interno. Em verdade, os pagamentos da MOTO BRASIL para a AST não consistiram em adiantamentos para formalizar suposta aquisição no mercado interno, visto que os pedidos da MOTO BRASIL foram feitos ao exportador e não à AST, e aquela empresa admitiu que sabia o tempo todo que os pagamentos seriam destinados para aquisição das mercadorias no exterior, as quais ainda iriam ser importadas para atender seu exclusivo interesse, tratando-se assim de operações praticadas no mercado externo.

Em decorrência disto, não prospera a alegação de aquisição de boa fé.

12. Conclusão

Convencido de que as constatações do Fisco deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela **AST**, assim como ficou demonstrado nos autos que os impostos e demais despesas foram suportados pela **MOTO BRASIL**, que adiantou os valores para que a **AST** pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço; que os pedidos de compra foram feitos pela **MOTOBASIL** para a **AST** e que os registros contábeis da empresa **AST**, constaram os adiantamentos feitos pela empresa **MOTO BRASIL**, conforme extratos das folhas de livro razão com contrapartidas, obtidas através do SPED, conclui-se o seguinte:

Ficou evidenciado nos autos os procedimentos adotados nos processos de importação, tinha intuito único de ludibriar as autoridades Aduaneiras e se revela consistente a acusação de ocultação do sujeito passivo e o real importador, responsável pelas operações e distribuídos para vários parceiros comerciais, clientes, o que leva a concluir que a recorrente (**AST**) realmente não possuía capacidade financeira e se prestou a praticar a infração lhe imputada, restando caracterizada a interposição fraudulenta.

Posto isto, conheço dos recursos interpostos, para **negar-lhes** provimento, **MANTENDO-SE** a multa objeto da presente lide à **AST - Comércio Internacional Ltda.**, e como responsável solidário a empresa **MOTO BRASIL - Peças e Acessórios Ltda. (MOTO BRASIL)**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada relativamente ao mérito

Na sessão de julgamento deste processo usei divergir do Ilustre Relator, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, somente no que concerne ao mérito, especificamente em relação à incidência da multa nas operações de importação para as quais foi identificado o nome da adquirente (MOTO BRASIL) nas Declarações de Importação.

Conforme consta na autuação, algumas importações foram declaradas pela contribuinte como próprias da AST e outras na modalidade *por encomenda*, tendo a fiscalização apurado, entretanto, que essas operações foram realizadas na modalidade *por conta e ordem de terceiro*.

Em consulta aos extratos das 20 Declarações de Importação (DI's) autuadas, observa-se que em 18 delas constou a identificação da MOTO BRASIL como "adquirente" das mercadorias importadas, sendo que somente nas DI's nºs 09/1623017-6 e 11/0771390-2 a operação foi declarada como importação própria da AST. A minha divergência com o Relator reside nessas 18 operações.

As infrações imputadas pela fiscalização estão consolidadas nos incisos art. VI e XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009, nos seguintes termos:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

*§1º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

(...)

Como se observa no inciso XXII acima transcrito, o que o legislador ordinário quer punir é a ocultação de algumas das **pessoas** referidas no inciso, mediante fraude

ou simulação. No caso concreto, nas 18 importações em que houve a identificação da MOTO BRASIL como "adquirente", ainda que a fiscalização tenha apurado que realmente não se tratavam *operações a encomendante predeterminado*, mas de *importações por conta e ordem de terceiro*, não se poderia dizer que houve a ocultação dessa pessoa (MOTO BRASIL) nessas operações, eis que a sua identificação constou expressamente no campo "adquirente" dessas 18 DI's.

Ora, ainda que se tenha apurado que o importador (AST) e o terceiro adquirente (MOTO BRASIL) não atenderam aos requisitos previstos na IN SRF nº 225/2002 para uma *importação por conta e ordem de terceiros*, o que é reprovável, a situação fática não se subsume ao tipo do art. 689, XXII do Regulamento Aduaneiro/2009, eis que a identificação da MOTO BRASIL não foi ocultada nas 18 importações referidas.

Há que se ter em mente que, embora o tipo trazido pelo art. 689, XXII do Regulamento Aduaneiro esteja relacionado ao não cumprimento dos requisitos para as operações terceirizadas, a infração somente restaria caracterizada se efetivamente houvesse a ocultação, mediante fraude ou simulação, de alguma dessas pessoas - "do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", o que não foi o caso.

Também, pelo mesmo motivo, não pode subsistir a infração prevista no inciso VI do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009, eis que não caracterizada a simulação quanto a identificação do real adquirente das mercadorias.

A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para afastar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias relativamente as 18 Declarações de Importação nas quais houve a identificação da MOTO BRASIL no campo "adquirente".

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, Redator Designado relativamente a responsabilidade tributária

1. Com a devida vênia ao douto Relator do caso, usei dele divergir quanto ao mérito da demanda, bem como em relação à responsabilização solidária da sanção imposta à empresa *Moto Brasil*, tendo sido designado para lavrar o voto vencedor neste último tópico em particular. Antes, todavia, de fundamentar tal divergência, mister se faz fixar certas premissas essenciais para as conclusões que serão aqui alcançadas.

I. Da responsabilização aduaneira e seu regime jurídico próprio

2. Insta registrar que a presente autuação refere-se à uma exigência **aduaneira** e não tributária, haja vista que a sanção aqui imposta é, *exclusivamente*, a aplicação de multa decorrente da conversão da pena de perdimento de mercadoria importada mediante interposição fraudulenta. Nesse sentido, a exigência aqui tratada apresenta um regime jurídico próprio, i.e., aduaneiro, e não tributário, o que decorre de pressupostos jurídicos próprios, exatamente como tem ressaltado a nossa melhor doutrina:

(...).

Note-se que os pressupostos jurídicos e ontológicos do exercício da competência administrativa aduaneira definem um regime jurídico completamente diferente do regime jurídico tributário. Enquanto na aduaneira o estado busca a proteção do mercado nacional, proteção das fronteiras com o controle do fluxo das transações comerciais internacionais, e a administração das zonas aduaneiras, na tributária, busca a arrecadação de tributos, suprir o erário de recursos decorrentes das relações jurídicas de direito privado de cunho econômico e hipoteticamente previstas nas normas jurídicas tributárias¹.

3. Logo, em se tratando de responsabilidade para fins de exigência da sanção aqui tratada, o fundamento legal a ser invocado é aquele próprio do regime aduaneiro, i.e., o art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66².

4. Acontece que, ao se analisar o termos de sujeição passiva destinado à empresa *Moto Brasil* é possível observar que o fiscal fundamenta tal responsabilidade nos seguintes termos, v.g. (fl. 4):

(...).

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, lavramos o Auto de Infração acima identificado, em consequência da constatação de irregularidades praticadas no comércio exterior, tendo sido caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), cuja descrição de fatos e respectivos enquadramentos legais encontram-se em folhas de continuação anexa.

(...) (g.n.).

5. Percebe-se, pois, que o fiscal ignora essa distinção de regimes jurídicos e trata o presente caso como se tributário fosse, convocando, por conseguinte, para fins de responsabilização, o artigos 124, inciso I do CTN. Ao assim fazer, a fiscalização incorre em notório erro de direito.

6. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre a norma individual e concreta com a norma geral e abstrata que lhe dá fundamento. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

¹ DOMINGO, Luiz Roberto. "Direito aduaneiro e direito tributário - regimes jurídicos distintos." "In": "Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". DOMINGO, Luiz Roberto. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. SARTORI, Angela (coordenadores). São Paulo: MP Editora, 2013. p. 193.

² " Art.95 - Respondem pela infração:

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

O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).

7. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

Ementa

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel.

Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator: Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

8. É exatamente o caso dos autos. A fiscalização apurou um fato imputado à recorrente *Moto Brasil*, mas o qualificou juridicamente de forma indevida, o que enseja o reconhecimento quanto à injuridicidade da responsabilização em comento.

9. Não obstante, existe ainda outro fundamento jurídico autônomo a macular a presente responsabilização.

II. Da ausência de motivação do ato administrativo de responsabilização aduaneira

10. Como visto ao longo do presente voto, a fiscalização entendeu que a empresa *AST* teria, na operação de importação aqui retratada, interposto fraudulentamente a pessoa jurídica *Moto Brasil*. Assim, imputou à empresa *AST* pena de perdimento, posteriormente convertida em multa, capitulada no 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei n. 1.455/76, estendendo, de forma solidária, tal sanção à empresa *Moto Brasil*.

11. Dito isso, convém destacar que uma sanção deste jaez, veiculada por agente público, ganha *status* de ato administrativo, i.e., apresenta-se *como manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito*³. E, em se tratando de ato administrativo, deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública⁴ (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90⁵.

³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. "Princípios gerais do direito administrativo (vol. I)". Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 413.

⁴ Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

⁵ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

12. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um *dever* do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, *com precisão*, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo*⁶

13. Dar este tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos*⁷.

14. Feitas tais considerações e voltando ao caso decidendo, insta destacar que o ato administrativo de responsabilização aduaneira para a pessoa jurídica *Moto Brasil* é o correspondente "termos de sujeição passiva", o qual, é bem verdade, é complementado pela parte do Relatório Fiscal que trata da responsabilização (fls. 28/32). Em tais documentos, portanto, deve estar delimitado o cenário fático-**jurídico** que implica o ato administrativo de responsabilização aduaneira.

15. É exatamente aí que aparece mais um problema em relação à responsabilização da empresa *Moto Brasil* no caso decidendo. Vejamos.

16. Como visto acima, a motivação do ato administrativo deve ser precisa, em especial para aqueles atos chamados de vinculados, ou seja, sujeitos à ideia de legalidade estrita, haja vista tudo o que fora escrito alhures e, ainda, particularmente pelo fato de o presente ato administrativo potencialmente desembocar em um processo administrativo (e possível processo judicial), o que potencializa a necessidade de motivação do ato para que o administrado possa exercer de forma *plena* seu direito de defesa (isso no âmbito administrativo ou, ainda, seu substancial direito de ação, já falando aqui no plano judicial). Nesse sentido, compete à Administração precisar as circunstâncias fático-jurídicas que permeiam o ato administrativo, de modo que o Administrado saiba, com precisão, contra qual acusação **jurídica** deve se defender. Não é isso, todavia, o que ocorre no presente caso.

17. Conforme se observa do termo de sujeição passiva lavrado contra a empresa *Moto Brasil*, a fiscalização fundamenta a responsabilidade de tal pessoa jurídica no

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2o Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3o A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito."

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira. "Curso de direito administrativo". 11a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 69.

⁷ FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

disposto no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional, o que, como visto alhures, configura erro de direito.

18. Não é este, todavia, o único motivo a macular a presente responsabilização. O vício que aqui merece destaque é outro, qual seja, a **ausência de motivação** do ato administrativo de responsabilização, o que resta claro quando se analisa o Relatório Fiscal do presente processo (fls. 28/32). Referido relatório, ao tratar da responsabilização do sujeito passivo *Moto Brasil*, fundamenta tal exigência nos seguintes dispositivos: artigos 121, inciso II, 124, inciso I e 136, todos do CTN, bem como no art. 603, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro.

19. Em suma, o pretense ato administrativo de responsabilização se fundamenta em três tipos de responsabilidades de diferentes naturezas: a do art. 603, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro, que prevê uma responsabilidade solidária em razão do concurso de uma prática **infracional de caráter aduaneiro**; a do art. 124, inciso I do CTN, que prevê uma responsabilidade solidária em razão de um **interesse jurídico comum**⁸ na prática do **fato gerador do tributo**; e, ainda, a do art. 136 do CTN, que prevê uma responsabilidade objetiva e pessoal do agente na hipótese de **infrações tributárias**.

20. São três hipóteses de responsabilidades díspares e que, portanto, pressupõe três situações fáticas também distintas. Não pode a fiscalização, sob o pretexto de "motivar" o ato administrativo, sair a esmo "catando" dispositivos legais (até conflitantes entre si) para esse fim. Seria o mesmo que admitir um lançamento tributário com fundamento nos dispositivos situados entre os artigos 145 a 156 da Constituição Federal ou, ainda, para fins de

⁸ Segundo professa a doutrina, só possuem interesse comum "as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.). No mesmo diapasão é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando prescreve que para a incidência do art. 124, inciso I do CTN não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo:

"Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido."

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

"Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos."

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

responsabilização tributária, admitir uma atribuição de sujeição passiva com base nos artigos 121, 122, 123, 124, 125, 128, 131, 134, 135 e 136, todos do CTN.

21. A motivação dos atos administrativos, em especial daqueles atos de natureza vinculada, deve ser *precisa*, sob pena, inclusive, de desnaturar o caráter vinculativo do ato para torná-lo discricionário ou, o que é pior, transformá-lo em um ato arbitrário. "Fundamentar", pois, o ato administrativo em inúmeros dispositivos legais sem que haja circunstância fático-jurídica para isso equipara-se à não motivação do ato administrativo, o que torna indevida essa responsabilização "por rajada", inapropriadamente executada em concreto pela fiscalização.

22. Não há dúvida, também, que este "tiroteio" legislativo-motivacional dificulta o exercício do direito de defesa do responsabilizado sob uma perspectiva substancial (*substantive due process*), mitigando-o, uma vez que tal pessoa não consegue identificar, com precisão, contra quais circunstâncias fático-jurídicas deverá articular sua defesa.

23. Com base em tais fundamentos reconheço a ilegitimidade passiva da empresa *Moto Brasil*.

24. É como voto.

(assinatura digital)

Diego Diniz Ribeiro, Redator Designado.