



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

**Processo n°** 13971.001953/2005-72  
**Recurso n°** 135.866 Voluntário  
**Acórdão n°** 3101-00.503 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2010  
**Matéria** II - SUBFATURAMENTO  
**Recorrente** SYNCROTAPE SISTEMAS ELETRÔNICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 04/04/2002 a 16/12/2004

**RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS.**

Em virtude de apenas a pessoa jurídica nominada ter sido intimada dos autos de infração, o lançamento espelhado nesta lide não ofereceu oportunidade às demais responsáveis solidárias para defenderem-se, sendo essas, portanto, partes ilegítimas nesse contencioso.

**PRELIMINARES. ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.**

A preliminar de ilegitimidade passiva deve ser rejeitada, uma vez que a decisão recorrida não alterou a condição de sujeito passivo da autuada, até porque o órgão julgador de primeiro grau não tem competência para fazê-lo. A competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento cinge-se a manter ou excluir sujeitos passivos do auto de infração, e não houve exclusão no caso vertente. Demais disso, a premissa de que para chegar ao responsável tributário deve o lançamento ser constituído em face do contribuinte de direito é falsa, pois o art. 121, em seu inciso II, caracteriza o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, independente do arrolamento do contribuinte, bastando para tanto disposição expressa em lei.

Inexiste nulidade do auto de infração, pois há prova cabal nos autos de que havia autorização legítima para a fiscalização que foi levada a efeito na recorrente, bem como de que não houve cerceamento do direito de defesa ou uso de prova ilícita.

Deve ser afastada a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, porquanto não houve qualquer alteração de critério jurídico do lançamento e o julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações e fundamentos propostos pelas partes; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes do contencioso, e seguir uma ordem lógica, que inicia com os pressupostos de constituição e validade

do processo, seguindo-se as condições da ação ou de recorribilidade, questões preliminares e as de mérito.

#### SUBFATURAMENTO E INTERPOSIÇÃO DE EMPRESAS NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR.

Os documentos apreendidos nos estabelecimentos das empresas do grupo demonstram claramente que todo o processo de real negociação e compra passava exclusivamente pela empresa recorrente (pedidos, controle de estoque e envio de recursos para aquisição dos produtos) esses comercializados pelas empresas *tradings* no mercado interno, de maneira subfaturada.

#### IMPOSTOS E MULTAS PROPORCIONAIS.

##### MULTAS ADMINISTRATIVAS.

A multa administrativa é aplicável tanto ao contribuinte como ao responsável tributário, consoante art. 94, § 2º, do Decreto-lei nº 37/66.

Mostra-se legítima a incidência das duas multas administrativas - por subfaturamento e por importação irregular ou fraudulenta - tem-se aí duas multas completamente diversas (fatos geradores e bases de cálculo diferentes) estabelecidas em legislações também distintas, perseguindo, por consequência, tutelar bens jurídicos diversos. Observa-se que o princípio *poena major absorbet minorem*, lembrado pela recorrente, é utilizado pelo Decreto-lei nº 37/66, art. 169, § 4º, entretanto, a infração do subfaturamento, por ferir demasiado o ordenamento jurídico, é excluída da possibilidade de absorção da pena mais leve pela mais grave.

##### VALORAÇÃO ADUANEIRA.

A crítica à utilização do primeiro método é de todo desarrazoada, pois de acordo com o Acordo de Valoração Aduaneira deve ser o primeiro método prioritariamente prestigiado. O valor aduaneiro utilizado para a incidência dos tributos aduaneiros compreende aquele efetivamente praticado na transação que envolveu a mercadoria importada. A alegação de que fornecedor e comprador eram vinculados não procede. Da mesma sorte de improcedência merece desfrutar a crítica ao segundo método de valoração aduaneira.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

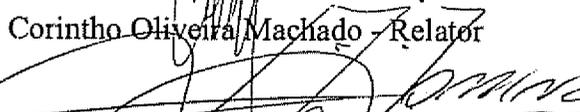
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar referente à responsabilidade solidária. Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencidos os Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente e Luiz Roberto Domingo. Por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e a de nulidade da decisão recorrida. o Conselheiro Luiz Roberto Domingo votou pelas conclusões. A Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro declarou-se impedida. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência do tributo e da multa proporcional, pertinentes a fatos geradores ocorridos até 30.12.2003, exigidos cumulativamente com a multa do artigo 463 do RIPI 1998. Vencidos os Conselheiros Corinho Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres. Designado o Conselheiro Luiz Roberto Domingo para redigir o voto vencedor nessa parte. Vencidos os Conselheiros Vanessa

Albuquerque Valente e Luiz Roberto Domingo, que davam provimento para excluir da exigência a parcela apurada mediante uso do segundo método de valoração.

  
Henrique Pinheiro Torres - Presidente

  
Corinto Oliveira Machado - Relator

  
Luiz Roberto Domingo - Redator Designado

EDITADO EM: 05/10/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Corinto Oliveira Machado, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

## Relatório

Reporto-me ao relatório de fls. 11.965 e seguintes, adotado quando da **conversão do julgamento em diligência**. Naquela oportunidade, foi determinado que a autoridade preparadora da unidade de origem providenciasse o seguinte:

- 1. Informar sobre a existência de autuação fiscal formalizada em auto de infração ou em notificação de lançamento para cada uma das empresas autuadas como responsáveis solidárias: a) SNA Áudio Vídeo Automação Ltda, b) N& K Audiovisual e Informática Ltda e c) Creston do Brasil S.A.;*
- 2. Em caso de resposta afirmativa, informar se para cada empresa autuada na qualidade de responsável solidária foi lavrado um auto de infração específico, ou se há um só auto de infração englobando a autuação conjunta dessas empresas;*
- 3. Informar se cada uma das empresas em comento foi intimada para impugnar as respectivas autuações fiscais, bem como a decisão de primeira instância prolatada pela DRJ/Florianópolis;*
- 4. Acrescentar às informações constantes da relação seqüencial de DI's de fls. 9.543/9.682, qual foi a participação de cada uma das empresas autuadas como responsáveis solidárias em cada operação de importação submetida a despacho especificamente;*
- 5. A título de colaboração, solicita-se da repartição de origem disponibilizar outros elementos que possam vir a auxiliar na elucidação das questões postas;*
- 6. Informar à Recorrente sobre a diligência ora realizada para que possa se manifestar nos autos, se lhe aprouver.*

*Cumprido o ora solicitado, que retornem os autos a esta Corte para prosseguimento do feito.*

Às fls. 12.018 e seguintes, consta Informação fiscal, dando conta de que a autuação fiscal existente em face das responsáveis solidárias é a formalizada no expediente ora *sub analysis*, e que essas empresas não existiam, de fato, à época do procedimento fiscal probatório, conforme se infere do item 2 - Da Organização Syncrotape - do Relatório Fiscal (fls. 11.037 a 11.043), e os endereços dessas, indicados à Secretaria da Receita Federal do Brasil eram utilizados para guarda de documentos, de mercadorias ou para prestação de serviços da Syncrotape Sistemas Eletrônicos Ltda. E que *a participação de cada uma das empresas é indissociável, tendo em vista o seu caráter departamental, o amálgama operacional, a mescla atuante ao arrepio do princípio contábil da entidade.* E ainda que *qualquer tentativa de estabelecer participação das solidárias em cada operação de importação revestir-se-á de caráter onírico, afastado da realidade fática apresentada e exaurida documentalmente nos autos.* A empresa N&K foi declarada inexistente de fato, por falta de capacidade operacional, a partir de 02/12/2004, data da diligência inicial. As demais empresas readquiriram capacidade operacional por terem se desvinculado da Syncrotape posteriormente ao procedimento fiscal. Relativamente à questão 3, foi dito que as pessoas jurídicas estavam cientes na figura de seus sócios, pois o Sr. Douglas, sócio da Syncrotape e N&K, foi cientificado do auto de infração deste processo em 08/12/2005. Que o Sr. Douglas e o Sr. Nelson Reis assinaram procuração em conjunto para impugnação dos autos de infração originados pelo MPF que originou o crédito tributário e o perdimento das mercadorias, e o Sr. Nelson Reis é sócio da Syncrotape, N&K e Creston. Relativamente à questão 5, é aduzido que no processo de arrolamento todas as autuadas foram intimadas para apresentar bens e direitos passíveis de arrolamento, sendo que somente a Syncrotape os apresentou. Por fim, é colacionado histórico do processo judicial que trata do perdimento de mercadorias, oriundo do mesmo procedimento fiscal que deu azo a este contencioso.

Às fls. 12.026 e seguintes, constam intimações para todas as pessoas jurídicas autuadas. Seguem-se as respostas, sendo que somente a Syncrotape, de fato, defende suas posições no processo. As demais, dizem não ter nada a declarar, uma vez que não foram intimadas *ab initio*, e dessarte, não são partes legítimas no expediente.

Ato seguido, retorna o expediente a este Conselho.

Às fls. 12.188 e seguinte, consta uma desistência de vista do processo, por parte da Conselheira Susy Gomes Hoffmann, e uma declaração de impedimento da Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, respectivamente.

Relatados, passo ao voto.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

O recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica Syncrotape apresenta **preliminares de ilegitimidade passiva** (a recorrente não poderia ser lançada diretamente como responsável, pois a constituição do crédito deveria ter se dado, primeiramente, na pessoa jurídica importadora; o lançamento imputa à recorrente a condição de responsável, ao passo

que a decisão da DRJ a coloca na condição de contribuinte de fato); **nulidade do auto de infração** (ausência de autorização para fiscalização; cerceamento do direito de defesa, por não devolução de documentos; uso de documentos em língua estrangeira; uso de prova ilícita, coletada com quebra do sigilo de dados sem autorização judicial); **nulidade da decisão de primeiro grau** (não abordou a totalidade dos fundamentos jurídicos alegados, tais como a aplicação de multas administrativas em duplicidade, a violação ao devido processo legal, à proporcionalidade e à razoabilidade, e ausência de manifestação quanto ao ADI/SRF 07/02, que elenca as hipóteses em que a propriedade das mercadorias importadas é adquirida pela pessoa jurídica importadora, afastando-se a responsabilidade da ora recorrente, e, ainda, ter alterado o critério jurídico do lançamento). Nada obstante, tais nulidades não devem ser reconhecidas se forem acatados os argumentos em prol da recorrente, conforme art. 59, § 3º, do Dec. nº 70.235/72.

No mérito, são esgrimidos os seguintes argumentos: a) a pessoa jurídica Inter-USA vendia para *tradings*, que revendiam para a Syncrotape (operações no mercado interno); b) vulnerações dos princípios do *non bis in idem*, da capacidade contributiva e da multa confiscatória, e, ainda, do *due process of law* substantivo - proporcionalidade; c) a multa administrativa aplica-se somente ao contribuinte, e não ao responsável solidário; d) a valoração aduaneira é inválida e inadequado o segundo método; e) o arbitramento está irregular, em arritmia com a capacidade contributiva da autuada.

### **DAS RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS**

Em primeiro plano, impõe-se resolver a questão da autuação das responsáveis solidárias neste expediente. Essa questão, por sua relevância, motivou inclusive a conversão do julgamento em diligência, em 27/02/2007, para que fossem prestadas as informações aludidas nos questionamentos 1 a 5 de fls. 12.003/12.004. Com a Informação fiscal de fls. 12.018 e seguintes vieram os esclarecimentos relatados anteriormente, de que a única autuação fiscal existente em face das responsáveis solidárias, pelos fatos narrados nesse expediente, é a que está no momento *sub analysis*, e que essas empresas não existiam, de fato, à época do procedimento fiscal. A auditoria-fiscal, às fls. 12.020/12.021, assim sintetizou: (...) *a autuação ocorreu de forma conjunta, tendo em vista o exaustivo quadro probatório de incapacidade operacional apresentado, à época dos fatos, pelas demais empresas, com total dependência da empresa Syncrotape.*

Nota-se que a intimação do auto de infração em tela deu-se de maneira pessoal, e na figura do sócio-gerente da Syncrotape, Sr. Douglas, em 08/12/2005, fl. 10.399. No quadro referente à descrição do autuado consta Syncrotape Sistemas Eletrônicos Ltda. e Outros, contudo, apenas o endereço da Syncrotape consta do referido quadro. Na folha seguinte à intimação, há encaminhamento do procedimento para o SACAT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau, para aguardo do prazo recursal e outras providências, porém, é informado que *o contribuinte acima indicado já tomou ciência dos autos de infração referenciados.* Em seguida vem a impugnação da Syncrotape e documentos, fls. 10.402 a 11.750, volumes 53 a 59, e o Acórdão da DRJ/FNS, fls. 11.755 e seguintes, sem a existência de qualquer Termo de Revelia para as responsáveis solidárias. Outro dado relevante é que ao final do Relatório de Auditoria Fiscal, fl. 9.705, há menção de formalização de representação com proposta de inaptidão para as empresas do grupo/organização da fiscalizada pela sua inexistência de fato. Tudo isso corrobora o quadro de que o Fisco Federal simplesmente ignorou as personalidades jurídicas das empresas apontadas como responsáveis solidárias.

Dito isso, penso que as personalidades das pessoas físicas dos sócios não se confundem com as das pessoas jurídicas, embora existisse, como afirma o Fisco, uma organização Syncrotape, e as demais empresas fossem, de fato, inexistentes. Todavia, a lei outorga poder à Administração Tributária para considerar tais pessoas jurídicas inexistentes ou inaptas, porém, de acordo com o devido processo legal. Para isso existe procedimento específico, que a auditoria-fiscal tratou mesmo de iniciar, como nos dá conta o Relatório de Auditoria Fiscal à fl. 9.705, entretanto tal procedimento devia ter ocorrido, de maneira conclusiva, previamente à constituição do crédito tributário, pois até então a ninguém é lícito desconsiderar as personalidades jurídicas dessas empresas. **O auto de infração e seu respectivo Relatório de Auditoria Fiscal devem oferecer a chance a todos os acusados de se defenderem na forma do bom direito, a saber, respeitando as diversas personalidades jurídicas enquanto não declaradas ilegítimas na forma da lei.**

Assim é que, efetivamente, apenas a pessoa jurídica Syncrotape foi intimada dos autos de infração, pois o Sr. Douglas é sócio apenas da Syncrotape e da N&K, e dessa não há o endereço no auto de infração, apesar de ser esse devidamente informado à Secretaria da Receita Federal do Brasil. É bem verdade que a pessoa jurídica N&K foi declarada inexistente de fato, posteriormente, e para essa empresa não faz qualquer diferença não ter ocorrido a intimação na forma hábil. Sem embargo disso, as pessoas jurídicas SNA e Creston, que não foram declaradas inexistentes, sob a ótica jurídica, não foram legitimamente intimadas dos autos de infração, pois o Sr. Douglas não era sócio dessas empresas, nem tinha procuração para representá-las junto ao Fisco da União, ao menos que conste dos autos. O fato de o Sr. Douglas assinar procuração em conjunto com o Sr. Nelson Reis, para que a Syncrotape pudesse ser representada por procuradores junto ao Fisco, não significa que todas as empresas das quais o Sr. Nelson fosse sócio, ao tempo da constituição do mandato, estariam intimadas dos autos de infração aqui discutidos. O lançamento espelhado nesta lide devia ter oferecido oportunidade às responsáveis solidárias para defenderem-se, pois, se ao final apenas a Syncrotape é quem contava, nem seria mesmo necessário haver responsáveis solidárias.

Corolário do assentado supra, tem-se aqui apenas uma relação jurídica tributária devidamente constituída com o advento dos autos de infração colacionados: da Fazenda Nacional com a Syncrotape. E nem cabe aqui a decretação de nulidade do processo *ab initio*, para que fossem devidamente intimadas as responsáveis solidárias, pois os fatos geradores são de 2002, 2003 e 2004, e tal providência em 2010 restaria despicienda, ante a fluência do prazo decadencial, ainda que utilizado o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

### DA SUJEIÇÃO PASSIVA

A preliminar de ilegitimidade passiva está lastreada, basicamente, em dois pilares – i) que houve alteração da condição de sujeito passivo da autuada com a decisão da DRJ, que a considerou contribuinte de fato (o auto de infração considerava responsável tributário), e portanto não poderia a recorrente ser autuada, uma vez que sujeito passivo tributário ou é contribuinte de direito ou responsável tributário; e ii) se a recorrente é responsável tributário, o lançamento devia ser lavrado em face do contribuinte de direito, e não diretamente no responsável, pois a responsabilidade é pelo pagamento do tributo, o que pressupõe a existência de um devedor originário.

Primeiramente, a decisão recorrida não altera a condição de sujeito passivo da autuada, isso pode ser constatado no penúltimo parágrafo da fl. 11.770: *As autoridades lançadoras consideraram como sujeito passivo da presente exigência a contribuinte Syncrotape. Para justificar tal imputação recorrem ao entendimento defendido pelo Auditor Fiscal da Receita Federal, Wagner Wilson de Castro, na monografia apresentada à Escola de*

*Administração Fazendária e Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, onde afirma que o sujeito passivo da obrigação é 'aquele que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional', entendimento este adotado, também, na presente decisão. (Grifou-se).*

Com efeito, o voto do i. relator foi um tanto pródigo em comentários sobre sujeição passiva, como o lançado no antepenúltimo parágrafo da mesma fl. 11.770 - *Não obstante a legislação venha defini-lo como responsável solidário, sua participação se confunde, pela própria definição do CTN, com a atuação típica de contribuinte daquela obrigação* - a despeito disso, ao meu sentir, isso em nada afetou o pólo passivo da autuação, até porque o órgão julgador de primeiro grau não tem competência para alterar a condição de sujeito passivo. A competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento cinge-se a manter ou excluir sujeitos passivos do auto de infração, e é isso o que realmente interessa para o julgamento desse recurso voluntário, *i.e.*, se a decisão que julgou o lançamento excluiu, ou não, a impugnante do pólo passivo do litígio, e não houve exclusão; ao revés, as razões lançadas dão conta de que a Syncrotape é sujeito passivo e poderia figurar tanto como responsável ou como contribuinte, nos termos do art. 121 do CTN.

Quanto ao segundo pilar da ilegitimidade passiva, a premissa de que para chegar ao responsável tributário deve o lançamento ser constituído em face do contribuinte de direito (no caso, as *tradings*), ao meu sentir, é falsa, pois o art. 121, em seu inciso II, caracteriza o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, independente do arrolamento do contribuinte, bastando para tanto disposição expressa em lei. E o art. 136 do CTN, que trata de responsabilidade por infrações (e que ver-se-á adiante com mais detalhes) não faz qualquer distinção entre contribuinte e responsável tributário. Demais disso, o Decreto-lei nº 37/66, em seu art. 95, diz que *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.* Então, não é verdade que o responsável tributário só responde pela obrigação tributária em complemento ao contribuinte de direito.

Posto isso, **rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.**

### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

As alegações em prol da nulidade do auto de infração (ausência de autorização para fiscalização; cerceamento do direito de defesa, por não devolução de documentos; uso de documentos em língua estrangeira; uso de prova ilícita, coletada com quebra do sigilo de dados sem autorização judicial) também foram invocadas junto ao Poder Judiciário, por ocasião da impetração de dois mandados de segurança que visavam: i) a devolução de documentos e mercadorias apreendidas; e ii) a liberação de mercadorias objeto de aplicação de pena de perdimento.

O MPF de fl. 65 é prova cabal de que há autorização legítima para a fiscalização levada a efeito na recorrente.

Como as demais matérias já foram sobejamente tratadas naquela esfera judicial, não vejo porque alongar-me no sentido de refutar tais objeções ao auto de infração, inclusive utilizando as razões expostas pelos exmos. magistrados:

No que diz respeito à alegação de falta de anexação das provas no auto de infração e Termo de apreensão e guarda fiscal, entendo que a alegação não se sustenta, haja vista que tal questão se encontra superada pelo fato de que a impetrante ajuizou anteriormente ação mandamental (autos nº 2004.72.05.006058-2) no qual havia discussão a respeito das supostas ilegalidades presentes na atuação da administração, sendo certo que após obter liminar parcialmente favorável (no sentido de obtenção de cópias dos documentos apreendidos), requereu a homologação da desistência do feito, nos termos do art. 267, VIII, do CPC (fl. 365 daqueles autos), o que se deu em 09/02/2005 (fl. 367 daqueles autos), com trânsito em julgado ocorrido em 04/04/2005 (certidão de fl. 372 daqueles autos, datada de 05/04/2005).

Dessarte, não pode a impetrante alegar que não teve acesso às provas que fundamentaram a pena de perdimento decretada pela decisão administrativa datada de 31/03/2006 (cópia a fl. 65). Não calha o argumento de que o fato de se tratar de documentos volumosos tornaria onerosa e morosa a extração de cópias. Era ônus que efetivamente lhe incumbia. (...)

Quanto aos documentos em língua estrangeira apreendidos, verifico que não há qualquer impugnação material ao seu conteúdo. Não se aponta tradução incorreta dos elementos considerados pela autoridade fazendária dentro do 'esquema fraudatório' apontado pelos agentes de fiscalização. Ademais, em se tratando de empresa voltada à prática mercantil internacional, a existência de documentos negociais em língua estrangeira é a regra. Portanto, exigir-se a tradução de inúmeros documentos cujos termos fazem parte de um jargão comercial repetitivo é formalidade dispensável por nada acrescentar aos elementos de convicção constantes dos autos.

Alega também a impetrante a inexistência de autorização judicial para quebra do sigilo de dados em memória de computador, o que eivaria de nulidade o procedimento. Entretanto, não é esse o meu entendimento.

Assim dispõe a Constituição Federal de 1988:

#### DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Como se vê, a inviolabilidade do sigilo da correspondência e de dados é direito 'individual' (e coletivo) amparado

*constitucionalmente. Não se trata de direito que abranja tanto pessoas físicas e jurídicas, mas apenas e tão-somente os indivíduos. Ademais, se a lei permite que os agentes da fiscalização fazendária tenham acesso a todos os documentos atinentes ao exercício das atividades empresariais da pessoa jurídica, não faz sentido que os mesmos documentos, por se materializarem em meio eletrônico, estejam imunes à ação fiscalizatória. Dessarte, não cabe a interpretação estendida cuja aplicação pretende a impetrante. Assim vêm decidindo as instâncias superiores: (...)*

*Pelo exposto, sendo largamente admitida a apreensão de documentos no bojo da atuação fiscalizatória da Fazenda, não há porque se dar tratamento distinto quando se trata de apreensão de documentos sob aporte eletrônico.*

Nesse diapasão, em sintonia com o pensamento do Poder Judiciário, em sua manifestação acerca da ação fiscalizatória que deu azo a esse auto de infração, bem como a decretação da pena de perdimento de mercadorias da recorrente, **rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.**

#### **DA DECISÃO RECORRIDA**

A evocação de nulidade da decisão recorrida alicerça-se na carência de abordagem da totalidade dos fundamentos jurídicos alegados (aplicação de multas administrativas em duplicidade - dos arts. 631 e 633 RA/2002; violação ao devido processo legal, à proporcionalidade e à razoabilidade; e ausência de manifestação quanto ao ADI/SRF 07/02), e por ter a decisão alterado o critério jurídico do lançamento.

Consoante foi explicitado no item DA SUJEIÇÃO PASSIVA, a decisão recorrida não alterou a condição de sujeito passivo da autuada, **daí não fazer o menor sentido pretender apontar alteração de critério jurídico do lançamento com supedâneo no fato de que o i. relator a quo foi pródigo em comentários acerca da sujeição passiva tributária.** E mais, embora *critério jurídico de lançamento tributário* seja expressão nada fácil de interpretar, ao meu sentir, alteração de critério jurídico do lançamento, nos termos do art. 146 do CTN,<sup>1</sup> tem a ver com mudança no resultado final desse, seja a partir de alteração da base de cálculo, da alíquota, ou da interpretação do fato gerador, no que diz com seus aspectos material, de tempo e de espaço, mas nunca no seu aspecto pessoal, pois note-se que o indigitado artigo fala em sujeito passivo, e isso significa tanto contribuinte como responsável tributário.

Com respeito à não abordagem, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, da totalidade dos argumentos trazidos pela então impugnante, releva dizer que o julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações e fundamentos propostos pelas partes; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes do contencioso, e seguir uma ordem lógica, que inicia com os

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

pressupostos de constituição e validade do processo, seguindo-se as condições da ação ou de recorribilidade, questões preliminares e as de mérito.

Nesse diapasão, a jurisprudência hodierna predominante deste Tribunal entende que os recorrentes não podem esperar, tampouco exigir que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, nos estritos termos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim é que importa ao julgamento escorreito haver fundamentação suficiente para lastreá-lo, e não a abordagem repetitiva e *non sense* do porquê de o julgador não albergar cada tese do contribuinte.

Em termos de jurisprudência judicial, esse entendimento encontra guarida em precedentes do e. Superior Tribunal de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC.*

(...)

*1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.*

(...)

*REsp 874793/CE; Rel. Ministro CASTRO MEIRA; SEGUNDA TURMA; Sessão em 28/11/2006. Grifou-se.*

*TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC – NÃO-OCORRÊNCIA. (...)*

*1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*REsp 876271/SP; Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS; SEGUNDA TURMA; Sessão em 13/02/2007. Grifou-se.*

**Com isso, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida.**

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito da lide.

**DAS IMPORTAÇÕES DA AUTUADA**

A recorrente assevera que as operações de importação por ela praticadas são perfeitas e equivalem a operações no mercado interno, onde a Inter-USA (pessoa jurídica situada nos EEUU, de propriedade de um dos sócios da recorrente) vendia mercadorias para *tradings*, situadas aqui no Brasil, as quais revendiam as mercadorias para a Syncrotape. Simples assim. Com respeito aos documentos apreendidos em sua sede: negociações com fornecedores estrangeiros das mercadorias importadas, inclusive com demonstrativos de

contas-correntes com tais fornecedores, evidenciadas a partir de débitos e créditos em contas bancárias no exterior; gráfico com organograma das empresas autuadas, no qual destacada está a pessoa jurídica Inter-USA, recebendo mercadorias dos fornecedores no exterior; modelos de faturas em branco da Inter-USA; formulários de faturas em branco da empresa Barco e outras, fls. 1.352 e seguintes; faturas pro-forma dos fornecedores internacionais para a Syncrotape, com valores muitíssimo superiores às que acompanharam as declarações de importação das respectivas operações (da Inter-USA para a Syncrotape), fls. 1.533 e 1.538; tudo não passa de imaginação fértil dos agentes fiscalizadores e das autoridades julgadoras.

Com o escopo de elidir a acusação de que a recorrente interpunha empresas nas operações de comércio exterior, diz que a Inter-USA emitiu sim faturas/invoices em nome da recorrente, de acordo com a legislação dos EEUU, na condição de *empresa autorizada/designada pela Syncrotape*. Ora, como pode uma empresa que compra de outra autorizar uma terceira a emitir fatura? A resposta dada pela recorrente estampa sua fragilidade na medida em que assenta a legitimidade da emissão das faturas/invoices da Inter-USA na legislação dos EUA, e não na legislação comercial comum à maioria dos países ou na legislação brasileira.

Para explicar as diferenças extremamente expressivas de valores entre as faturas, p. ex., de US\$ 9.640,00 para US\$ 1.700,00, aponta *descontos promocionais* ou *em virtude de programas de fidelidade*, ou ainda *ligados a marketing e disseminação da marca*. Honestamente, como poderiam tais empresas sobreviverem dando descontos superiores a 80% (oitenta por cento), como no exemplo apontado, a qualquer que fosse o título do desconto? Aqui também resta claro, ao meu ver, a fragilidade das explicações apresentadas pela recorrente para os muitíssimos indícios e provas de que, efetivamente, houve interposição ilegítima de empresas nas operações de importação levadas a efeito pela recorrente. Aliás, tais *descontos*, em percentuais razoáveis, provariam que as importações foram praticadas mesmo pela recorrente, e não pelas *tradings*, como afirma a recorrente, em outro momento de seu arrazoado (fl. 11.873), inclusive trazendo o ADI SRF nº 07/2002 para caracterizar a aquisição da propriedade das mercadorias pelas *tradings*, evidenciando verdadeira contradição entre os dois argumentos apresentados.

Nessa toada, compartilho das razões lançadas pelo órgão julgador de primeira instância acerca das importações da recorrente:

*A tese apresentada pela interessada de que as empresas foram criadas por razão puramente de mercado não pode ser aceita. Os documentos apreendidos demonstram claramente que todo o processo de negociação passava exclusivamente pela empresa Syncrotape. Era ela quem controlava o estoque e o envio de recursos para a aquisição dos produtos comercializados pelas demais empresas no mercado interno. Não existe autonomia empresarial a partir do momento em que há ingerência administrativa e financeira de terceira empresa.*

*A IN nº 286, de 15/01/2003, vigente à época dos fatos geradores, estabelece alguns requisitos para a importação por conta e ordem de terceiros, que se transcreve, verbis:*

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

*Infere-se pelo disposto na referida IN que as importações realizadas por conta e ordem de terceiros impõe a trading o dever de apresentar cópia do contrato de prestação de serviço à SRF, antes do registro da DI. Deve, ainda, ser especificado na DI o nome do real adquirente das mercadorias.*

*Nas importações realizadas pelas tradings não foram preenchidos tais requisitos para caracterizá-las por conta e ordem de terceiros, sendo totalmente afastada esta hipótese para justificar a importação dos produtos.*

*Verifica-se que os registros no sistema Siscomex das DI's que desencadearam na lavratura dos Autos em comento foram efetuadas em nome das tradings, ou seja, sem a informação de que tais importações foram efetuadas por conta e ordem de terceiro, até mesmo por falta de atendimento dos requisitos previstos na legislação para esta forma de importação. No entanto, ao compulsar os autos constata-se que as transações das mercadorias se deram pela empresa Syncrotape Sistemas Eletrônicos Ltda e não pelas tradings, afastando, assim, a argumentação de que as mercadorias haviam sido adquiridas no mercado interno.*

*As autoridades fiscais descrevem no item 10.1.2 do Relatório de Auditoria Fiscal todas as importações efetuadas ao longo dos anos de 2003 e 2004, onde a contribuinte utilizou os serviços das tradings, especificando em cada operação os documentos que traduzem o modo que ocorreram as referidas importações. Carream aos autos todos os documentos apreendidos no procedimento de diligência que comprovam as referidas transações entre Syncrotape e fornecedores, como por exemplo, negociação dos produtos, solicitação de envio de recursos financeiros, solicitação de envio da mercadoria à Inter-Usa, etc.*

*Já em relação àquelas importações feitas pela própria Syncrotape, item 10.1.1, as autoridades fiscais comprovam - por documentos que espelham as reais negociações, a forma de pagamento e a fatura verdadeira - o subfaturamento das mercadorias, com a emissão de faturas falsas emitidas em nome da Inter-Usa para acobertar a transação.*

*Ressalte-se, inclusive, que foi encontrado arquivo contendo matriz de fatura da Inter-Usa em micro localizado no estabelecimento da Syncrotape.*

*A justificativa da passagem das mercadorias pela empresa Inter-Usa, antes de serem repassadas à Syncrotape, pelo fato de ser aquela a centralizadora das compras no exterior não justifica os registros das operações nos sistema Siscomex.*

*Caso o desdobramento das operações de compra da Syncrotape, passando pela Inter-Usa, refletisse as reais transações empreendidas pela importadora, a emissão das faturas, por parte dos fornecedores, seria em nome da Inter-Usa e, por sua vez, o preço dos produtos nas faturas emitidas pela Inter-Usa para as tradings não seria subfaturado, conforme demonstram os documentos apreendidos no estabelecimento desta.*

*A transação apresentada pela impugnante envolvendo a Inter-Usa e a Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS não descaracteriza de forma alguma as transações devidamente comprovadas pelo fisco entre a Syncrotape e as suas fornecedoras, com passagem do produto nas dependências da Inter-Usa.*

*Ademais, a apresentação de uma transação isolada não tem o condão de descaracterizar as irregularidades devidamente demonstradas na presente autuação.*

*As notas fiscais e os registros contábeis apresentados pela interessada para comprovar as transações não se prestam para tal, pois com a apreensão de documentos nos estabelecimentos envolvidos nas operações de importação das mercadorias em análise, onde foram demonstradas as reais condições de negociação, fez com que removesses as máscaras apresentadas ao fisco quando da regularização e movimentação dos produtos no mercado interno.*

*Ressalte-se, mais uma vez, que em momento algum a contribuinte se insurgiu especificamente contra os documentos trazidos pela autoridade fiscal. Ela, interessada, apenas contesta a legitimidade em que foram apreendidos e utilizados tais documentos.*

*Ocorre que esses documentos são a peça chave na presente autuação, uma vez que demonstram com detalhes as efetivas transações empreendidas pela empresa Syncrotape nos processos de importações das mercadorias objetos do presente litígio.*

## **DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DO CONFISCO E DA PROPORCIONALIDADE**

A esse passo, cumpre apenas dizer que as irresignações em face da legislação aplicada pelos agentes fiscais por vulnerarem os princípios da capacidade contributiva, da proibição de confisco e do *due process of law* substantivo - proporcionalidade, consubstanciam arguições de inconstitucionalidade de leis, o que refoge à alçada deste Tribunal Administrativo, pelo que não devo conhecê-las.

### **DAS MULTAS ADMINISTRATIVAS**

É apontada também vulneração ao princípio do *non bis in idem*, por serem aplicadas duas multas administrativas - por subfaturamento e por importação irregular ou fraudulenta; e ainda há a alegação de que multa administrativa aplica-se somente ao contribuinte, e não ao responsável solidário.

Por questão de lógica, devo apreciar preambularmente a segunda alegação, e nesse sentido, desde já repilo a afirmação de que a multa administrativa não é aplicável ao responsável solidário, pois o art. 94 do Decreto-lei nº 37/66, que dispõe sobre o imposto de importação e reorganiza os serviços aduaneiros, além de dizer o que é infração, diz que a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável, *in verbis*:

*Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.*

*§ 1º - (...)*

*§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

O parágrafo segundo do supra referido artigo contém os mesmos dizeres do art. 136 do CTN, que veio de ser comentado assim por Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, p. 288:

*(...) ao tratar da sujeição aos efeitos legais da infração, o Código Tributário Nacional abandona as noções de 'contribuinte', e de 'responsável' (do art. 121, parágrafo único) e fala em 'responsabilidade por infrações' (art. 136 a 138), onde, visivelmente, o diploma está se referindo a alguém que*

*(além ou a par de ser infrator) tanto pode ser 'contribuinte' de tributo quanto pode ocupar a condição de 'responsável' por tributo. (...)*

No que pertine à incidência das duas multas administrativas - por subfaturamento e por importação irregular ou fraudulenta - tem-se aí duas multas completamente diversas (fatos geradores e bases de cálculo diferentes: enquanto no subfaturamento a base de cálculo é a diferença do preço subfaturado para o verdadeiro, na importação irregular ou fraudulenta é o valor total da mercadoria) estabelecidas em legislações também distintas (lei do IPI e lei do II, respectivamente), perseguindo, por consequência, tutelar bens jurídicos diversos. Observa-se que o princípio *poena major absorbet minorem*, lembrado pela recorrente, é utilizado pelo Decreto-lei nº 37/66, art. 169, § 4º, entretanto, a infração do subfaturamento, por ferir demasiado o ordenamento jurídico, é excluída da possibilidade de absorção da pena mais leve pela mais grave:

*Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)*

*I -*

*II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:*

*Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.*

*§ 4º - Salvo no caso do inciso II do 'caput' deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)(Grifou-se).*

*§ 5º - A aplicação das penas previstas neste artigo: (Parágrafo acrescido pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)*

*I - não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; (...)*

Por fim, cabe epigrafar o quinto parágrafo do dispositivo legal acima, porquanto preceitua que **a aplicação da pena de subfaturamento não exclui a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica.** Pois bem, penso que se nem a pena mais grave do sistema jurídico, que é a penal, está excluída de aplicação cumulativa, nenhuma razão há para que uma sanção administrativa, prevista em legislação específica, deixe de ser aplicada de forma cumulada.

### DA VALORAÇÃO ADUANEIRA

Os métodos utilizados para a valoração aduaneira foram hostilizados. O primeiro método, porque as empresas Inter-USA e Syncrotape são vinculadas, e nesse caso o 1º método só é passível de utilização se a vinculação não tiver influenciado o preço, que não é o caso. O segundo método, porque pressupõe o valor de transação de mercadorias idênticas importadas por terceiros, e não pelo próprio importador, na mesma época e mesmas condições. Em consequência da falta de ligação entre os documentos carreados aos autos e os verdadeiros

preços praticados nas operações de importação, a auditoria-fiscal procedeu a verdadeiro arbitramento, porém este em descompasso com a capacidade contributiva da autuada.

**A crítica à utilização do primeiro método é de todo desarrazoada, pois de acordo com o Acordo de Valoração Aduaneira deve ser o primeiro método prioritariamente prestigiado. A alegação de que fornecedor e comprador eram vinculados não procede, uma vez que os verdadeiros fornecedores são aqueles cujas faturas foram encontradas na sede da Syncrotape, e não as faturas emitidas pela Inter-USA, que não refletiam a realidade das importações. Da mesma sorte de improcedência merece desfrutar a crítica ao segundo método de valoração aduaneira, porquanto em nenhum lugar do Acordo de Valoração Aduaneira ou legislação correlata, ou mesmo na doutrina mencionada pela recorrente, sobre Valoração Aduaneira, de Paulo César Alves Rocha, encontra-se a limitação de que as operações de importação de mercadorias idênticas tenham de ser de terceiros, e não do próprio importador. Confira-se o texto da lei, no art. 2 do Acordo de Valoração Aduaneira:**

#### *Artigo 2*

*1. a Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do artigo 1, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado;*

*b Na aplicação deste artigo será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de transação de mercadorias idênticas, numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração. Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente e/ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.*

*2. Quando os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do artigo 8 estiverem incluídos no valor de transação, este valor deverá ser ajustado para se levar em conta diferenças significativas de tais custos e encargos entre as mercadorias importadas e as idênticas às importadas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos meios de transporte.*

*3. Se, na aplicação deste artigo, for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, o mais baixo deles será o utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.*

A doutrina mencionada (*A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional*, de Paulo César Alves Rocha, fl. 127) faz a seguinte observação quanto às exigências para a aplicação do segundo método, no que tange às mercadorias idênticas oriundas de uma venda para exportação para o mesmo país de importação:

*- originárias do mesmo país;*

*- importadas ao mesmo tempo ou em tempo aproximado;*

- produzidas ou fabricadas, preferencialmente, pelo mesmo produtor/fabricante;

- comercializadas no mesmo nível comercial e quantidade, sendo que devem ser feitos os ajustes necessários e referentes ao nível comercial e às quantidades diferentes, além dos obrigatórios ao preço efetivamente pago ou a pagar, segundo as disposições do art. 8º.

Na prática, a aplicação desses métodos pressupõe a existência de importações que tenham sido aceitas pela Aduana como referências válidas de Valor Aduaneiro declarado, segundo as Notas Interpretativas do § 4º do art. 2º do Acordo de Valoração Aduaneira.

Trago, em complemento, o que disse a decisão recorrida acerca da aplicação dos métodos de valoração aduaneira:

*A aplicação do primeiro método de valoração pelo fisco foi baseada em documentos apreendidos no estabelecimento da interessada e que representam as verdadeiras transações ocorridas entre a Syncrotape e as suas fornecedoras. A alegação de que no processo de valoração tenha havido vício por estar o importador vinculado ao exportador não procede, pois as faturas que envolveram a empresa Inter-Usa não foram consideradas, mas sim aquelas provenientes das transações Syncrotape-fornecedoras.*

*No que tange aqueles valores extraídos de mercadorias idênticas importadas pela própria impugnante, cabe a interessada contestá-lo, apresentando, para tal, as irregularidades daquelas transações, posto que para o fisco essas importações que serviram de paradigma para aplicação da valoração aduaneira foram consideradas como legítimas.*

Então, se os métodos de valoração aduaneira estão escorreitos, *ipso facto* não há se falar em arbitramento dos preços praticados que serviram de suporte para as bases de cálculo dos autos de infração.

Ante o exposto, voto pela REJEIÇÃO das preliminares; e no mérito, pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário.

  
Corintho Oliveira Machado

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Redator Designado

O bem fundamentado entendimento do Ilustre Conselheiro Relator originário, Corintho Oliveira Machado, é respeitável, mas não conta com meu apoio, exclusivamente porque embasado em pressupostos com os quais não concordo.

No que tange à sujeição passiva, entendo que o lançamento comporta equívoco insuperável, uma vez que, de acordo com os fatos ocorridos e relatados, a Recorrente não poderia ter sido objetivada diretamente como contribuinte do fato jurídico tributável, mas sim como responsável.

A regra matriz de incidência tributária do imposto de importação que podemos identificar na legislação de regência dispõe que o aspecto subjetivo passivo é preenchido pelo importador, ou seja, aquele que assume a responsabilidade direta pela importação quando do registro da Declaração de Importação.

A responsabilidade tributária tem norma de incidência diversa e decorre de elementos de fato e de direito diversos daquele identificado como “importação”. Ou seja, o importador é o sujeito passivo originário da obrigação tributária, sendo que os responsáveis tributários o são a depender dos elementos de fato que deslocam a sujeição na medida exata da participação de cada um dos agentes.

A adoção do critério denotativo da responsabilização direta da Recorrente como contribuinte somente seria possível se o Fisco desqualificasse todos os elementos documentais das importações, desconsiderando os fatos jurídicos das importações realizadas pelo importador originário, para, então, a partir dessa desconsideração, reconstituir os fatos com a perspectiva de que a Recorrente era a real importadora.

Ocorre que essa desconsideração dos atos e fatos jurídicos não foi implementada, sendo, aliás, esses fatos e atos jurídicos o suporte do lançamento, de modo que o contribuinte deveria corresponder ao importador que realizou o ato de importação amparada pelas Declarações de Importação levadas a registro perante da Receita Federal.

Quanto ao mérito, entendo que não é cabível a exigência cumulativa dos tributos e da multa proporcional, pertinentes a fatos geradores ocorridos até 30/12/2003, e da multa do artigo 463 do RIPI 1998. Isso porque, somente após a edição da Lei nº 10.833/2003, em 30/12/2003, foi introduzido o inciso III ao § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66 que admite a exigência do imposto de importação sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.

Assim, considerando que as importações anteriores, objeto da pena de perdimento, não poderiam submeter-se ao regime que somente veio a ser introduzido por lei cuja vigência se deu em 30/12/2003, por conta a irretroatividade da norma tributária e da norma penal-tributária.  ✓



Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário,  
para excluir os tributos e multa proporcional dos fatos geradores ocorridos antes de  
30/12/2003.



Luiz Roberto Domingo