



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

Processo nº 15165.722278/2013-59
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.271 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 27 de setembro de 2016
Assunto MULTA DANO AO ERÁRIO
Recorrente SS TRADE IMPORTACAO, EXPORTACAO E REPRESENTAÇÃO
COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcelo Giovanni Vieira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte em epígrafe, na data de 25/07/2013 para exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro e multa proporcional no valor de R\$ 704.269,50 em virtude dos fatos a seguir descritos.

A fiscalização apurou que a empresa em epígrafe não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

A Empresa SS TRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento do real interveniente ou beneficiário na operação de importação, no caso a empresa CORTESIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, assim como a multa por cessão de nome em decorrência da infração tipificada no art. 33 da Lei 11.488/07.

A empresa CORTESIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 01/08/2013 (fls. 332).

Protocolizou impugnação, tempestivamente em 27/10/2009, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 334 à 350, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

DAS PRELIMINARES DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO
Considerando, portanto, que a DI foi registrada há mais de cinco anos da ciência do auto de infração (14 de abril de 2008), certo é que em relação a tais importações operou-se a decadência do direito, tanto de aplicar a pena de perdimento das mercadorias, quanto de sua conversão em multa de 100% (cem por cento).

Destaque-se inexistir controvérsia quanto ao fluxo do prazo decadencial no caso das multas ora tratadas, sendo o seu marco inicial o registro da DI.

Junta textos da Jurisprudência Administrativa a respeito do assunto: (ACÓRDÃO Nº 0726000 de 19 de Setembro de 2011) e (ACÓRDÃO Nº 1749234 de 17 de Março de 2011).

A pena de perdimento de mercadorias, como se sabe, possui natureza administrativa e não tributária.

Não é tributo, mas aplicação de penalidade. Devido a essa qualidade, a regra de decadência aplicável às penalidades é aquela contida no artigo 139 do Dec. Lei 37/66 e art. 669 do Decreto 4.543/02.

Conforme já discorrido anteriormente, o Decreto-lei 37/66 contempla normas de caráter tributário e administrativo. Além disso é norma que disciplina especificamente matéria aduaneira e, portanto, é a norma cabível à espécie, uma vez que o caso envolve suposta infração à fiscalização aduaneira.

Nesse contexto, não se pode aplicar a regra decadencial do artigo 173, I do CTN, pois é norma que se presta unicamente a disciplinar matéria tributária, o que não é o caso. Como se trata de penalidade administrativa, aplica-se o DL 37/66.

Junta textos da Jurisprudência Administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito do assunto: (Acórdão nº 3202000.548 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

Nítido, portanto, que, no tocante à conversão da pena de perdimento em multa, operou-se a decadência em relação às Declarações de Importação registradas em 14/04/2008. Em vista de sua acessorialidade, o mesmo se aplica em relação à multa de 10%, por suposta cessão de nome.

DO MÉRITO DA APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIARIA

Em relação à responsabilidade subsidiária temos a ressaltar que há distinção entre contribuinte e responsável tributário, em que pese, haver responsabilidade entre si, a impugnante tomou todas as precauções necessárias para se garantir na questão de responder subsidiariamente no que tange ao pagamento do imposto.

Contribuinte é a pessoa que diretamente pratica o ato ou fato definidos pela norma legal impositiva tributária como suficientes para a constituição da obrigação tributária. Responsável é aquele que, embora não tendo praticado diretamente aquele ato ou fato, encontra-se ligado a eles por razões de fato e/ou de direito. Contribuinte e responsável tributário, assim, não podem confundir-se.

Assim como o contribuinte não pode ser, ao mesmo e único tempo, o responsável tributário, e vice versa, já que não há logicamente como se praticar e não praticar diretamente o ato ou fato típicos, também não haverá como se confundir a dívida com a responsabilidade por ela, e tampouco entender-se que o crédito devido pelo contribuinte seria outro, completamente distinto, daquele devido pelo responsável tributário, à falta do contribuinte ou de bens dele suficientes para o pagamento.

A responsabilidade terá por causa, sempre, o descumprimento de uma obrigação acessória pelo responsável tributário, somada ao inadimplemento da obrigação principal pelo contribuinte.

O crédito resultante da obrigação tributária será um só; duas poderão ser as pessoas das quais o Fisco poderá exigir o respectivo pagamento o contribuinte, devedor principal, e o responsável tributário, que responde pela dívida sem ter dado causa a ela.

O crédito poderá ser exigido ou do contribuinte, ou do responsável tributário, mas, em relação a este, somente se o contribuinte não for capaz de pagá-lo integralmente.

A responsabilidade do terceiro é residual.

Outra contradição é identificada, ao se lembrar que, por força do princípio da estrita legalidade tributária, não poderá haver discricionariedade da Administração Tributária quando da identificação do sujeito passivo na realização do procedimento de lançamento (art. 142 do CTN).

Sendo assim, é lógico e razoável tratar do mesmo modo responsáveis tributários que tenham agido de forma em tudo distinta, um que tenha se conduzido com absoluta correção na gestão da empresa, e adotado as melhores práticas administrativas possíveis nas circunstâncias de fato, mas que não tenham sido suficientes, e por isso o não pagamento de tributos; outro, que tenha sido absurdamente negligente, quando não dolosamente lesivo ao patrimônio da empresa, ambos deverão responder com seus bens pessoais, e ilimitadamente, pelos créditos tributários inadimplidos?

Uma contradição vai levando à próxima, e assim indefinidamente.

Nesta última hipótese, por exemplo, muito embora o art. 110 do CTN preveja que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou tacitamente...", a equiparação dos responsáveis tributários que tenham agido de acordo com a lei, e contra ela, para o fim de submetê-los ao mesmo alcance executivo sobre seus bens pessoais, independentemente da forma societária das respectivas empresas, acabaria por colidir frontalmente com a legislação comercial e a própria distinção entre sociedades de pessoas ou de capital.

DA UTILIZAÇÃO DE PROVAS ILÍCITAS QUEBRA DOS SIGILOS BANCÁRIO Como se sabe em um Estado que se pensa Democrático de Direito, os poderes do Estado encontram limites nos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição.

Não é à toa que entre estes direitos, o legislador Constituinte cuidou de garantir a inviolabilidade da intimidade, vida privada, honra e a imagem das pessoas (artigo 5o, inciso X), ditando que é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados, das comunicações telefônicas consoante inciso XII.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto: Recurso Extraordinário 389.8086 PR.

Trazendo essa breve abstração para a concretude do presente caso, verifica-se claramente, que houve quebra, se não bastasse de um, de dois sigilos constitucionalmente velados: bancário e de dados, conforme se observa da transcrição de correspondências eletrônicas constante, assim a quebra de sigilo de correspondência da impugnante se deu de forma indireta. Isso porque a violação se concretizou mediante a realização de diligência (não autorizada pela Justiça) em terceira empresa, na qual constavam dados e correspondências inerentes à operação da Impugnante, os quais foram amplamente utilizados para fundamentar a presente medida fiscal.

A quebra do sigilo de correspondência fica ainda mais evidente ao se cogitar de um fato: correspondência é ato de comunicação e, como tal, sempre envolverá dois sujeitos. Assim, ao investir contra os dados (correspondência) de terceira empresa, o resultado da produção de prova envolverá, necessariamente a quebra de sigilo de dois sujeitos, um dos quais, no caso em tela é a Impugnante.

No que corresponde ao Sigilo Bancário, pelo mesmo modus operandi, foi vilipendiado o sigilo à intimidade bancária da Impugnante. Conquanto que boa parte dos resultados probatórios obtidos pela fiscalização tenham sido obtidos sem autorização judicial, mister se faz reconhecer a nulidade dessas provas. Mesmo na hipótese em que houve apresentação dos extratos bancários, não se pode dizer que "não houve quebra do sigilo".

Isso porque a intimação para apresentação é feita em tom coercitivo, sob pena de aplicação de multas isoladas e agravamento da multa de ofício. Assim, a intimação para tal é forma de mascarar, sob a rubrica da espontaneidade, a quebra do sigilo bancário, a qual, em realidade, se opera mediante clara coação.

Dito isso, emerge à tona a circunstância de que a quebra do sigilo que culminou com a obtenção de todas as provas (ilícitas) utilizadas para suportar o auto de infração em epígrafe, se deu de forma evidentemente ilegal, haja vista que não se amparou em ordem judicial que a autorizasse, tampouco buscou fundamento em lei ou teve a finalidade de auxiliar investigação criminal ou instrução de processo penal. infração, o que conduz à necessidade de desconsideração das mesmas no âmbito do seu julgamento, motivo pelo qual requer-se o desentranhamento dessas provas, para que não maculem todo o processo.

DO TOTAL RECOLHIMENTO DO TRIBUTO DEVIDO II QUANDO DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO O Próprio órgão fiscalizador, neste caso a Receita Federal do Brasil, ao emitir instrução normativa SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006, relata a obrigatoriedade do recolhimento dos tributos no ato do registro da DI.

Assim em momento algum houve intenção de sonegação fiscal pela impugnante, ora, todos os impostos incidiram nas mesmas proporções, e foram recolhidos da mesma forma, não havendo assim motivos que acarretem uma multa tão pesada e desproporcional a impugnante.

DA INEXISTÊNCIA DE OUTROS TRIBUTOS IPI PRODUTO NÃO TRIBUTÁVEL; PIS/PASEP ALÍQUOTA ZERO, LEI 10.865/04, Art. 8, inciso 12, X; COFINS ALÍQUOTA ZERO, LEI 10.865/04, Art. 8, inciso 12, X; ICMS SUSPENSO, Decreto 6.144 de 22/02/2006.

DA INEXISTÊNCIA DO “ DANO” AO ERÁRIO QUANTIFICADO NA AUTUAÇÃO O Sr. Fiscal ao aplicar a pena a recorrente imputou a mesma de maneira mais severa uma vez que tipificou a conduta como fraudulenta, ou seja ocultação real do comprador, aplicando pena de perdimento, qual se converte em dano ao erário caso não seja possível apreensão da mercadoria, expresso no Art. 23, V,§ 2o e 3o do Decreto Lei n. 1455/76 (c/ as alterações introduzidas pelas Leis nº. 10.637/02 e 12.350/10).

Outrossim cabe ressaltar com devido respeito ao representante da Fazenda, que eivado de equívocos em sua análise referente à imputação, vejamos; No conceito de interposição fraudulenta, o significado de “interpor”, verbo transitivo, é “pôr entre”. Já a fraude representa todo artifício empregado com o fim de enganar uma pessoa e causar-lhe prejuízo.

Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é situação fática em que determinado ente fica numa posição de “intermediário” (importador ostensivo[I]), com o objetivo de esconder outro agente

(importador de fato ou encomendante predeterminado[2]), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

A interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Nesta situação, é lícito ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculto que supostamente financiaria a importação e que ao final seria o destinatário dos bens importados.

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal detecta o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pelo fato da mercadoria ter sido adquirida para atender a encomendante predeterminado. Também é usual detectar o real beneficiário (ou importador de fato) quando constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos por terceiro (o sujeito oculto inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mas os recursos eram próprios.

Se a intenção da impugnante fosse de ocultação, então por que teria realizado procedimentos de regularização um mês após a chegada da mercadoria?? Não seria estrategicamente inteligente permanecer no anonimato ao invés de realizar procedimentos para regularização??

Desta forma resta evidente que houve excesso do agente público ao tipificar a impugnante como tentativa de ocultação do sujeito passivo, e imputar a punição mais severa, elencadas na legislação supra, pois não houve conduta típica de ocultação, conforme demonstrado anteriormente, ocasião que não merece ser condenada conforme dispositivos elencados no § 3o do Art. 23 (sic).

As empresas eram completamente idôneas e foi apenas um descumprimento de mera formalidade administrativa.

DESPROPORÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO COMO PUNIÇÃO A MERO DESCUMPRIMENTO DE FORMALIDADE ADMINISTRATIVA Na constituição atual, o perdimento de bens está previsto no artigo 5º, inciso XLV, da Instrução Normativa 206, tendo como finalidade a reparação do dano eventualmente causado. Isso significa que um dos pressupostos para aplicação da pena de perdimento é a existência de dano ao Erário, já que esta tem natureza de restituição, e não simples retribuição.

Tendo-se em conta que as penas têm diversas funções e caracteres, dependendo da função que lhes é dada pelo legislador, percebe-se que o perdimento de bens possui unicamente a função de restituir o que deveria ser de propriedade do poder público. Ou seja, o ilícito e a reação do Estado, quando lesado, devem ser perfeitamente proporcionais, sob pena de existir enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

A pena de perdimento, inobstante ter natureza de sanção; pelos critérios legais é imposta para ressarcimento do erário pelos danos causados, inteligência do artigo 23 do Decreto 1455/76.

Ocorre, porém, que "danos" inexistem, razão pela qual se mostra dessarzoada a aplicação da pena imposta. Afinal — é necessário admitir — que em certas circunstâncias não perfuram 'dano ao erário'.

Assim, salvo que se admita uma ficção jurídica plena, pela qual o legislador simplesmente dita a hipótese infracional sem embargo de sua existência no plano concreto, a aplicação do perdimento será tecnicamente imprópria.”

Como se percebe, a previsão da pena de perdimento — com seus pressupostos e contornos — há de ser vista como uma garantia do cidadão contra arbitrariedades, e não como um direito do Estado. Essa diferença não é meramente retórica, mas implica respeito preciso à estrita legalidade e à segurança jurídica, princípios mínimos e iniciais em um Estado Democrático que se submete à regra da lei.

Não existindo qualquer vantagem na operação, na medida em que a operação, por si, não possibilitaria qualquer supressão de tributos, ou seja, “não há que se falar em dano ao erário pelo não recolhimento do imposto, uma vez que todos os impostos referente a operação de importação foram devidamente recolhidos.

No plano infraconstitucional, a pena de perdimento está prevista no Decreto-Lei 1.455/76, no artigo 23, seus incisos e parágrafo primeiro. Nos incisos estão tipificados os fatos jurídicos que desencadeiam a pena e no parágrafo primeiro há a previsão da pena, quando das infrações cometidas resulte dano. Mais uma vez, repete-se o necessário nexa causal entre dano e aplicação da pena.

Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (estrita) na fiscalização significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual.

Nesse caso, o conteúdo do ato e a conduta da autoridade, por si só, é suficiente para caracterizar o ato como destoante da razoabilidade. Trata-se, na verdade, do dever de boa administração.

Destarte, os atos da autoridade administrativa não podem transbordar os limites da aplicação das penalidades postas à aplicação pela norma administrativa, como alhures apontado, indo além do que está na lei, motivando a declaração de ilegalidade do “plus” imposto pelos atos administrativos e afastar sua coatividade sobre o administrado, nos termos do princípio da proporcionalidade. Assim, a multa deve ser aplicada na proporcionalidade possível lesão causada ao erário.

DO ERRO DE TIPO : À QUEM CEDE O NOME, APLICA-SE A MULTA DE 10%, CONFORME ARTIGO 33 DA LEI 11.488/2007.

Com a superveniência do artigo 33 da Lei 11.488/2007 o legislador, buscando sopesar a aplicação das penalidades aduaneiras em razão da gravidade dos atos praticados, determinou que àquele que cede o nome para terceiros realizarem importações, estaria sujeito à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação desencadeada.

Com efeito, sustenta a acusação, claramente, que a Impugnante não teria recursos para suportar as importações que realizou. P o r este motivo teria cedido seu nome

para terceiros (que teriam interesse em manter-se ocultos) realizarem suas importações sem se ostentar perante o fisco.

Ou seja: havendo um terceiro oculto, adquirente dos bens importados, a Impugnante teria "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".

Sobeja claro, portanto, que se a conduta praticada pela Impugnante, como afirma a d. fiscalização, fosse a cessão do seu nome, essa se amoldaria na hipótese prescrita no artigo 33 da Lei 11.488 de 2007.

Restaria, por fim, encontrar uma justa causa para que este dispositivo seja aplicado à Impugnante, em detrimento da pena de perdimento que lhe foi imputada pela autoridade fiscal.

Esta justa causa sobressai das regras básicas de conflitos normativos contido no ordenamento, a qual decorre da cláusula "Lex posterior derogat legi priori" (§1º, artigo 2º da LICC) redundando na prevalência da norma exalada do artigo 33 da Lei 11.488/2007, mas aplicação de penalidade de multa.

Transcreve o artigo 2º da LICC.

Assim, havendo lei específica e mais nova (artigo 33 da Lei 11.488 de 2007), esta versará sobre a lei anterior e genérica que versa sobre a mesma conduta.

Todavia, após a aplicação do método de solução de conflitos entre regras, exsurge o entendimento segundo o qual ao importador de fato (aquele que cede seu nome para entabular a operação) a penalidade aplicável é a multa de 10% do valor da operação.

E por estes motivos que se constata que a medida fiscal em tela possui erro de capitulação legal, razão pela qual deve ser anulada.

DOS PEDIDOS Por todo o acima exposto, comprovada a inconsistência do Auto de Infração, requer-se:

a) Seja acatada a preliminar suscitada, declarando-se a decadência no tocante às Declarações de Importação nº 08/05453657; b) No mérito, reconheça-se a improcedência de toda a autuação fiscal.

A empresa SS TRADE IMPORTACAO, EXPORTACAO E REPRESENTACAO COMERCIAL LTDA foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 31/07/2013 (fls. 365).

Protocolizou impugnação, tempestivamente em 27/10/2009, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 367 à 373, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante empresa SS TRADE se valeu dos mesmos argumentos utilizados pela empresa CORTESIA PRODUTOS ALIMENTICIOS.

A DRJ/SP-II, em 26 de fevereiro de 2014, considerou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II Data do fato gerador: 14/04/2008 Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa. Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Caracterizada a prática de qualquer uma das duas modalidades de Importação que não a “direta” sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos para a adequada identificação do adquirente resta configurada a infração de cessão de nome.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte SS TRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA apresentou recurso voluntário, onde repete os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

O recurso voluntário da contribuinte SS TRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, cumpre destacar que há uma razão processual que impede o julgamento do presente processo.

A contribuinte SS TRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA foi cientificada do acórdão de 1ª instância administrativa via Aviso de Recebimento, em 09/05/2014 e apresentou recurso voluntário.

Entretanto, a responsável solidária CORTESIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA não foi cientificada do acórdão de 1ª instância.

Conclusão:

Voto pela conversão do julgamento em diligência para que a responsável solidária CORTESIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA seja cientificada do acórdão de 1ª instância pela Delegacia de origem.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

assinado digitalmente

Luiz Augusto do Couto Chagas