



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

Processo n° 15165.723327/2012-90
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-003.836 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria AI - ADUANA
Recorrente ORION COM. E EXP. DE MÁQUINAS PARA MADEIRAS LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/01/2008 a 02/08/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. SUJEITOS PASSIVOS INDICADOS COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS “PARCIAIS”. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE AUTUAÇÕES DISTINTAS.

No lançamento que invoca um sujeito passivo como devedor principal e três responsáveis solidários, cada qual referente a parte do lançamento, deve ser afastada a autuação, pela nulidade formal, para que sejam lavradas três autuações, cada qual com os respectivos sujeitos passivos respondendo pela integralidade do crédito tributário desmembrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso de ofício, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para reconhecer a existência do vício detectado pela DRJ, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida; e (b) por unanimidade de votos, pela classificação como formal do vício detectado majoritariamente pelo colegiado.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 1285 a 1300¹, lavrado em 18/12/2012, para aplicação de multa proporcional ao valor aduaneiro, de R\$ 3.567.673,95, em substituição à pena de perdimento, em virtude de não ter sido possível apreender a mercadoria (importada de 02/01/2008 a 02/08/2010), que foi objeto de revenda.

No Relatório Fiscal de fls. 17 a 59, narra-se que:

(a) a ação da fiscalização deriva de procedimento anterior, que culminou no auto de infração lavrado no processo administrativo nº 15165.000449/2011-23, no qual foi aplicada a pena de perdimento por interposição fraudulenta comprovada nas declarações de importação (DI) nº 10/1375051-0 e nº 10/1488067-1;

(b) no presente caso, restou caracterizada a ocultação do sujeito passivo, dos reais compradores e responsáveis pela operação, mediante simulação, na importação amparada pelas 86 DI relacionadas à fl. 19;

(c) a empresa “**ORION** Comércio e Exportação de Máquinas para Madeiras LTDA” (doravante “**ORION**”), que tem em seu quadro societário Cecília Dallagnol Zotz (75%) e Roberto Zotz (25%), declarou-se como importador direto, por conta própria, situação que restou descaracterizada no curso da ação fiscal, verificando-se que tal empresa objetivava ocultar o real responsável pela operação comercial;

(d) submetida a procedimento especial de controle aduaneiro finalizado em 24/05/2011, a empresa “**ORION**” foi objeto de diligência, na qual se verificou que no domicílio tributário informado ao fisco não havia qualquer funcionário, ou indício de que ali se encontrava uma empresa (informando a imobiliária que o imóvel estava desocupado desde o início de 2010);

(e) a empresa “ORION”, de janeiro de 2008 a agosto de 2010, importou cerca de 4 milhões de reais em mercadorias, 88,95% destas sendo partes e peças para bombas injetoras, sendo o principal fornecedor a empresa uruguaia RIKUR S.A. (96,81% do valor total de tais mercadorias), sendo as 86 DI analisadas referentes a mercadorias que custaram R\$ 4.888.751,82 (no mínimo, pois em tal valor não foram computadas despesas de armazenagem, demurrage, AFRMM, ICMS, despachante e fretes internos);

(f) cotejando as mercadorias importadas nas 86 DI com as notas de venda, percebe-se diferença de R\$ 1.469.441,59, significando que a empresa “**ORION**” deu entrada aos produtos importados a um preço, em média, 30,06% menor que o mínimo possível (exemplos e dados individualizados das notas às fls. 31 a 36);

(g) apesar do considerável volume de vendas, vez que a empresa “**ORION**” dá saída a mercadorias abaixo do próprio preço de custo, esta acumula

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

prejuízos crescentes (tabela à fl. 37), e seus sócios também não apresentam recursos para fazer frente às importações (rendimentos declarados ainda à fl. 37);

(h) em investigação das citadas DI nº 10/1375051-0 e nº 10/1488067-1, foi realizada diligência na empresa “**BMM** Distribuidora de Peças LTDA” (doravante “**BMM**”), onde foram encontrados extratos de DI da “**ORION**”, documentos que indicam que um dos sócios da “**BMM**” é também o proprietário da exportadora uruguaia RIKUR S.A., documentos relacionados à propriedade das marcas (FLÜB e WSK, entre outras, marcas registradas e de propriedade da “**BMM**”), e informações, nos produtos, de que a importadora seria a “**BMM**” (fotos à fl. 40);

(i) nas DI analisadas na ação fiscal, 3.116 produtos em 50 DI ostentam a marca FLÜB, e durante a conferência da DI nº 10/1488067-1, verificou-se que as mercadorias já vinham embaladas em caixas da marca;

(j) a última DI registrada pela “**BMM**”, alvo de procedimento especial aduaneiro de 2007, foi em 21/01/2008, só voltando a operar no período em que a “**ORION**” encontrava-se sob procedimento especial, sendo os produtos importados por ambas os mesmos, e provenientes do mesmo exportador uruguaio – RIKUR S.A.;

(k) a empresa “**MULLER** Diesel Comércio de Peças LTDA” (doravante “**MULLER**”), informa ser distribuidora oficial das marcas WSK, ZY, SEVEN, OMS, BULL e SPACO DIESEL, todas importadas pela “**ORION**”, a maioria das quais a empresa “**BMM**” requer registro, e de 6.552 produtos importados pelas DI em análise, 87,15% são de marcas constantes dos pedidos de registro no INPI pela BMM (FLUB, BULL, ZY, WSK e OMS – tabela à fl. 43);

(l) outra empresa do grupo, a “**PARTS** Diesel Comércio de Peças para Veículos LTDA” (doravante “**PARTS**”), também menciona em seu sítio *web* ser tradicional importador das marcas FIRAD, SEVEN, FLÜB, ZY, WSK e OMS, entre outras, embora jamais tenha registrado operação de importação, tendo sido habilitada para operar no comércio exterior apenas em 20/09/2010, quando a “**ORION**” estava sob procedimento especial;

(m) as três empresas adquirentes (“**BMM**”, “**MULLER**” e “**PARTS**”), destinatárias de 98,38% das importações de peças para motores diesel em análise, fazem parte de um mesmo grupo empresarial controlado por Ricardo Muller, André Luiz de Souza Bormann e Juan Francisco Morellato, este proprietário da RIKUR S.A. (empresa uruguaia que tem 90% de suas exportações para o Brasil destinadas à “**ORION**”) e sócio da “**BMM**” (relações entre quadros societários e operacionais às fls. 45/46);

(n) analisando-se os contratos de câmbio referentes às importações, percebe-se que houve, para várias DI (tabela à fl. 48), remessas em valores superiores aos declarados nas importações em mais de 100%;

(o) o esquema de importações fraudulentas, com ocultação, é sintetizado na figura de fl. 49, restando na sujeição passiva da autuação as empresas “**ORION**”, “**BMM**”, “**MULLER**” e “**PARTS**”; e

(p) tendo em vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias, que já haviam sido revendidas, foi apurado seu valor aduaneiro (tabela às fls. 55/56), para fins de aplicação da multa substitutiva do perdimento, prevista no artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A documentação de amparo do relatório fiscal se encontra às fls. 60 a 1283.

A empresa “**ORION**” foi cientificada da autuação em 22/12/2012 (AR à fl. 1307) e em 29/12/2012 (termos de fl. 1301 a 1304), e apresentou **impugnação** em 22/01/2013 (fls. 1455 a 1476, com documentação de amparo às fls. 1483 a 1525), argumentando, em síntese, que:

(a) a substituição da pena de perdimento por multa, no caso de revenda, passou a ser prevista somente na redação dada ao artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 pela Lei nº 12.350, de 20/12/2010, não sendo aplicável ao caso em análise (que trata de importações de 02/01/2008 a 02/08/2010), pelo que é nula a autuação, em função do princípio da irretroatividade da lei;

(b) mesmo na redação anterior, o artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não se aplica ao caso em análise, pois os produtos a serem apreendidos são duráveis, sem prazo de validade, e com marcação que possibilita a sua identificação;

(c) a empresa sempre operou no mesmo endereço, onde ainda se encontra instalada e em funcionamento, não tendo o fisco tentado contato com a empresa, mas somente com imobiliária, entendendo equivocadamente a resposta, que não versava sobre o barracão da empresa, ao fundo, no endereço em que a empresa recebeu inclusive diversas intimações da RFB, como a do presente auto de infração;

(d) o valor total da nota de entrada já inclui os tributos, que foram computados novamente pelo fisco, chegando a um valor mínimo equivocado, sendo o preço competitivo em função de benefício fiscal de ICMS/PR;

(e) a empresa possuía habilitação para operar no SISCOMEX, e possuía recursos financeiros, conforme extratos bancários apresentados à fiscalização e comprovantes de empréstimo, e as operações objeto da autuação foram adquiridas para pagamento a prazo;

(f) as marcas FLÜB e WSK foram registradas apenas em 2009, sendo que a empresa “**BMM**” jamais comunicou esse fato à “**ORION**”, que importava os produtos de boa-fé, sendo o registro da marca ZY indeferido, nem aparecendo as demais marcas na busca, e não podendo a fiscalização alastrar as conclusões da DI nº 10/1488067-1 às demais;

(g) a conclusão de que o valor de câmbio remetido é superior ao das importações declarada é equivocada, devendo ser tomado em conta, no cômputo, o INCOTERM® correspondente;

(h) não há qualquer ilegalidade em adquirir mercadoria chinesa e europeia de exportador uruguaio;

(i) não houve qualquer tentativa de ocultação e nem fraude nas importações, que foram por conta própria, para revenda a terceiros; e

(j) a alegação de quebra na cadeia no IPI na operação de venda não encontra guarida normativa, visto que o TRF da 4ª Região vem decidindo, com base em precedente do STJ, que não deve ser cobrado IPI na venda de produtos importados, e a ocultação do real adquirente ou exportador deve ter o dolo específico de suprimir tributos.

Os responsáveis solidários foram cientificados e apresentaram **impugnações** conforme tabela a seguir (os argumentos de defesa dos três responsáveis foram aqui reunidos, pela similaridade das peças de defesa), argumentando, basicamente, que:

Responsável solidário	Ciência da autuação (data/fls.)	<u>Impugnação</u> (fls. / razões de defesa)
“ BMM Distribuidora de Peças LTDA”	21/12/2012 (AR à fl. 1305)	Impugnação apresentada em 15/01/2013 (fls. 1355 a 1386)
“ MULLER Diesel Comércio de Peças LTDA”	21/12/2012 (AR à fl. 1310)	Impugnação apresentada em 15/01/2013 (fls. 1313 a 1343)
“ PARTS Diesel Comércio de Peças para Veículos LTDA”	21/12/2008 (AR à fl. 1312)	Impugnação apresentada em 15/01/2013 (fls. 1403 a 1433)

(a) não houve adiantamento de recursos para que a empresa “**ORION**” efetuassem as importações em análise, não se aplicando a presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002;

(b) incumbe ao fisco demonstrar que o risco inerente à operação de importação e posterior revenda seria transferido aos adquirentes, o que não ocorre no caso;

(c) não há prova nem de ocultação nem de dolo, nem de participação da empresa, calcando-se a autuação em operações similares objeto de autuação anterior;

(d) a aplicação da pena de perdimento sem tomar em conta as peculiaridades do caso concreto (fundado em indícios e suposições) afigura violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

(e) para caracterização de “interposição fraudulenta”, há necessidade de prova de dolo, inexistente nos autos;

(f) a penalidade aplicada é desproporcional, devendo ser relevada a pena, com fulcro nos artigos 736 e 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009);

(g) não se aplica ao caso o artigo 124, I do Código Tributário Nacional (CTN), sendo equivocada o entendimento fiscal sobre o que seria “interesse comum”, que não se confunde com interesse econômico, sendo afeto ao interesse jurídico; e

(g) alternativamente, a responsabilidade da empresa deve limitar-se às operações das quais ela participou (como adquirente ou encomendante), e não aos valores globais, que incluem operações de terceiros, sendo que, no próprio termo de verificação, a autoridade aduaneira afirma que do valor total das notas fiscais de saída da “**ORION**”, 40,16% foram à “**BMM**”; 33,82% à “**MULLER**”, e 24,4% à “**PARTS**”;

Em 20/02/2014, ocorreu o **juízo de primeira instância** (fls. 1552 a 1564), no qual a DRJ decidiu, pelo voto de qualidade, pela nulidade do lançamento, por vício formal (por ter sido lavrado um único auto de infração em face das quatro pessoas envolvidas, que respondiam por diferentes parcelas do crédito, e não todas pela integralidade do valor lançado, e em observância à Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013), vencidos a relatora e outro julgador, que entendiam haver vício material na autuação. Em função do valor exonerado, houve interposição de recurso de ofício.

A empresa “**ORION**” foi cientificada do julgamento de piso em 07/04/2014 (AR à fl. 1584). Os responsáveis solidários, por sua vez, foram cientificados da decisão da DRJ nas datas relacionadas na tabela a seguir:

Responsável solidário	Ciência da decisão da DRJ (data/fls.)
“ BMM Distribuidora de Peças LTDA”	31/03/2014 (AR à fl. 1581)
“ MULLER Diesel Comércio de Peças LTDA”	01/04/2014 (AR à fl. 1582)
“ PARTS Diesel Comércio de Peças para Veículos LTDA”	01/04/2014 (AR à fl. 1583)

Após a ciência, a empresa “**MULLER**” apresentou, em 24/04/2014, a peça de fls. 1585 a 1625, intitulada de “recurso voluntário”, e que será aqui encarada como **contrarrazões ao recurso de ofício**, o mesmo acontecendo em relação à empresa “**PARTS**”, no documento de fls. 1634 a 1674, apresentado em 25/04/2014 (ambas as peças trazendo, ao final, cópia da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013), acrescendo tais peças de defesa aos tópicos já relacionados nas impugnações os seguintes argumentos (que, pela similaridade, serão aqui reunidos):

(a) não ocorreu erro na identificação do sujeito passivo, ou erro de fato, mas erro de direito, ensejando a anulação da autuação por vício material, decorrente de interpretação extensiva não permitida no ordenamento, como sustentou a relatora do processo na DRJ; e

(b) há necessidade de apreciação de mérito, sendo ele favorável à parte que da nulidade se beneficiaria.

O processo foi distribuído, no CARF, por sorteio, ao Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, para relatoria, tendo sido suscitada suspeição (fl. 1692), em 30/07/2016.

Em setembro de 2016, o processo foi a mim distribuído, por novo sorteio. O processo não foi indicado para pauta nos meses novembro e dezembro de 2016, por estarem as sessões suspensas por determinação do CARF. O processo, derradeiramente, não foi indicado para o mês de janeiro de 2017, por ser a pauta mera reprodução da referente ao mês de outubro de 2016, que também teve a sessão suspensa por determinação do CARF. Em fevereiro, março e abril o processo foi indicado para pauta, mas não pautado, em função do excesso de número de processos a julgar. Em maio de 2017, por fim, o processo foi retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso de ofício foi interposto dentro dos patamares normativamente estabelecidos, e, portanto, dele se toma conhecimento.

Detecta a DRJ, no presente caso, seguinte vício (independente da classificação adotada): a autuação lavrada contra a ocultante “**ORION**” se refere a operações nas quais são ocultadas, basicamente, três empresas, em diferentes declarações de importações/mercadorias: “**BMM**”, “**MULLER**” e “**PARTS**”.

Mesmo sabendo exatamente quais importações tiveram como destino cada uma das empresas (o que se percebe do excerto de fls. 33/34 do relatório fiscal, abaixo), a autuação incluiu todas as quatro empresas no polo passivo, como responsáveis pela integralidade do crédito tributário:

Da análise das notas fiscais de venda apresentadas pela ORION em resposta às Intimações 2012.098 e 2012.152, verifica-se que quase todas as importações relacionadas a partes e peças para bombas injetoras de motor diesel são revendidas integralmente a três empresas: BMM DISTRIBUIDORA DE PECAS LTDA, MULLER DIESEL - COMÉRCIO DE PECAS LTDA e PARTS DIESEL COMÉRCIO DE PECAS PARA VEICULOS LTDA – EPP. Conforme se verifica na tabela abaixo, **98,38% dos valores dessas mercadorias tiveram como destino as três empresas acima citadas.**

Empresa	Valor	Percentual
BMM Distribuidora de Peças Ltda	R\$ 2.313.803,03	40,16%
Muller Diesel – Comércio de Peças Ltda	R\$ 1.948.293,92	33,82%
Parts Diesel Comércio de Peças para veículos Ltda – EPP	R\$ 1.405.507,54	24,40%
Outros	R\$ 93.377,21	1,62%
Valor Total das Notas Fiscais de saída	R\$ 5.760.981,70	100,00%

Resumo dos valores totais das notas fiscais de saída (VTNF) listadas pela ORION (Arquivos-Base no Anexo 12).

A tabela acima foi composta a partir das listas das notas fiscais de saída fornecidas em resposta à Intimação 2012.098 (Anexos 5 a 7). Relacionando as operações de importações às notas fiscais

Nos Anexos 5 a 7, e 12, do relatório fiscal, poderiam facilmente ser individualizadas as operações por empresa. É certo que a “**ORION**”, adotadas as premissas da autuação, seria efetivamente responsável pela integralidade do crédito tributário, enquanto as outras três empresas responderiam apenas no que se refere às operações nas quais figuram como destino (se caracterizada a operação como ocultação).

O caso é substancialmente semelhante a outro, recentemente analisado por este colegiado (com seis dos oito conselheiros que hoje o compõem), no qual atuei como redator designado para o voto vencedor:

“AUTO DE INFRAÇÃO. SUJEITOS PASSIVOS INDICADOS COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS “PARCIAIS”. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE AUTUAÇÕES DISTINTAS. No lançamento que invoca um sujeito passivo como devedor principal e dois responsáveis solidários, cada qual referente a parte do lançamento, deve ser afastada a autuação, pela nulidade formal, para que sejam lavradas duas autuações, cada qual com os respectivos sujeitos passivos respondendo pela integralidade do crédito tributário desmembrado.” (Acórdão nº 3401-003.293, de 25/01/2017) (grifo nosso)

Na ocasião, três dois oito julgadores (Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida-relator, e os Conselheiros Robson José Bayerl e Eloy Eros da Silva Nogueira) entenderam que sequer havia vício no lançamento, podendo haver a segregação por sujeito passivo no momento da execução do julgado, como se revela no teor do voto vencido:

“Novamente, sem muito esforço, nota-se que não se trata de questão que eive o lançamento de vício na identificação do sujeito passivo. Os sujeitos passivos foram perfeitamente identificados e, se os solidários não podem ser responsabilizados pela totalidade do crédito, isso passa ser uma questão de simples segregação das DI, na execução do julgado, na via administrativa, ou no curso da execução fiscal, mesmo porque, competência da PGFN incluir todos os solidários nos documentos de dívida ativa, cabendo a RFB apontar os fatos e os fundamentos jurídicos necessários e suficientes à Fazenda Nacional cumprir seu munus, em razão da jurisprudência que formou-se no sentido da inclusão prévia à execução fiscal.

Perfeitamente possível a segregação por DI dos montantes em relação aos quais cada solidário responde e, ainda que entendida juridicamente impossível a segregação, restaria ao julgador, apenas, por excluir os responsáveis solidários do polo passivo da exação, não implicando a situação em (sic) nulidade do auto de infração, ao menos, contra o sujeito passivo principal do lançamento: CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A.” (grifo nosso)

Mas o posicionamento majoritário, externado pelos cinco julgadores restantes, e revelado no voto vencedor, de minha lavra, foi no seguinte sentido:

“Externo, no presente voto, as razões pelas quais divergi do nobre relator em relação a duas das matérias que ensejaram a nulidade do lançamento, segundo a decisão de piso. No que se refere à exigência de autorização específica para segundo exame, apenas endosso o entendimento do relator, acolhido unanimemente no seio do colegiado.

Trato, assim, a seguir, de dois vícios identificados pela DRJ, um referente a incompetência jurisdicional da autoridade autuante, e outro versando sobre sujeição passiva, pelo qual inicio.

O auto de infração em análise foi lavrado, pela IRF Rio de Janeiro, indicando como sujeito passivo a empresa “Cervejaria Petrópolis S.A.”, em relação a crédito que totaliza R\$ 433.039.339,66, resultante da substituição da pena de perdimento por multa no valor aduaneiro da mercadoria, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (reproduzido no artigo 689 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro), em relação às 52 declarações de importação (DI) relacionadas à fl. 21, no Relatório da Fiscalização, anexo à autuação:

(...)

No item 6 do mesmo relatório fiscal (intitulado “Responsabilidade Solidária”, fls. 170 a 174), a autoridade aduaneira defende, com fundamento nos artigos 121, 124, 125 e 128 do Código Tributário Nacional, e nos artigos 95, 104 e 106 do Decreto-Lei nº 37/1966 (reproduzidos no Regulamento Aduaneiro), que há responsabilidade solidária, no caso, das empresas “Barley Malting Importadora LTDA” (CNPJ nº 09.193.169/0001-80) e Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição LTDA” (CNPJ nº 00.851.567/0001-71), concluindo (fls. 173/174) que:

Assim, comprovada a ocultação dos CNPJs do GRUPO PETRÓPOLIS, reais adquirentes dos produtos importados por BARLEY, ambas são responsáveis solidárias pelo dano ao erário verificado na presente fiscalização que, conforme já demonstrado, é punido com a pena de perdimento das mercadorias importadas.

Considerando que BARLEY assumiu, nas operações do GRUPO, uma função que já foi de PRAIAMAR, comprovando-se isto pelo contrato de fornecimento de malte firmado entre CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A e aquela, foram formalizados Termos de Sujeição Passiva em nome de PRAIAMAR e BARLEY para a devida comunicação da atribuição de responsabilidade tributária no procedimento fiscal ora concluído, que irão acompanhados de cópias integrais do Auto de Infração e do presente Relatório. Recorde-se

que a operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281/06 – a qual dispõe sobre importação para revenda a encomendante predeterminado - presume-se por conta e ordem de terceiros somente para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Não atenta o autuante, no entanto, para o fato de que, entre as 52 DI relacionadas na autuação, nas quais a empresa oculta na transação seria a “Cervejaria Petrópolis S.A.”, algumas foram registradas pela “Barley Malting Importadora LTDA” e outras pela “Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição LTDA”. E uma dessas empresas arroladas na condição de responsável solidária jamais poderia arcar com o crédito tributário lançado em relação à DI registrada por outra.

Deveriam, assim, ter sido lavradas duas autuações, uma em relação à “Cervejaria Petrópolis S.A.”, que teria sido ocultada nas DI registradas por “Barley Malting Importadora LTDA”, e que seria responsável solidária em relação à integralidade do crédito lançado, e outra contra a “Cervejaria Petrópolis S.A.”, que teria sido ocultada nas DI registradas por “Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição LTDA”, que, por seu turno, também seria responsável solidária em relação à integralidade do crédito lançado na segunda autuação. Não se crê, aqui, na viabilidade da figura da “responsabilidade solidária parcial”, a ser desmembrada em fase de execução.

Por isso, concordamos com o relator quando este afirma que “... os solidários não podem ser responsabilizados pela totalidade do crédito”, mas divergimos no momento em que sustenta ser o desmembramento viável mediante “simples segregação das DI, na execução do julgado, na via administrativa, ou no curso da execução fiscal”. Esclareça-se que, em relação às três empresas, paira, para o fisco, uma dívida (sob litígio) de R\$ 433.039.339,66, com todas as consequências daí advindas (em relação à situação fiscal, quitação da dívida e possibilidade de obtenção de parcelamento etc.).

Afirma ainda o relator, endossando as contrarrazões da PGFN (fl. 15530) que seria “[p]erfeitamente possível a segregação por DI dos montantes em relação aos quais cada solidário responde”, e que, “... ainda que entendida juridicamente impossível a segregação, restaria ao julgador, apenas, por excluir os responsáveis solidários do polo passivo da exação, não implicando a situação em nulidade do auto de infração, ao menos, contra o sujeito passivo principal do lançamento: CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A”.

Até concordamos que, em eventual afastamento da responsabilidade de ambos os indicados como solidários, restando a imputação exclusivamente em relação à empresa “Cervejaria Petrópolis S.A.”, não haveria que se falar em vício na sujeição passiva, pois a única empresa remanescente no polo passivo responderia efetivamente pela integralidade do crédito lançado. Mas isso não está sob análise, ainda, no presente processo, que sequer ingressou na apreciação do mérito da autuação.

Entendemos, assim, que devem ser lavradas autuações distintas para cada conjunto ocultante/ocultado, para que não se imponha responsabilidade solidária a sujeito passivo que sequer participou efetivamente da operação de importação objeto do lançamento.

No lançamento que invoca um sujeito passivo como devedor principal e dois responsáveis solidários, cada qual referente a parte do lançamento, há nulidade formal, devendo ser lavradas duas autuações, cada qual com os respectivos sujeitos passivos respondendo pela integralidade do crédito tributário desmembrado. A nulidade faz com que, além de haver cerceamento de defesa (por certo que uma empresa sequer tem meios de impugnar lançamento na parte que não lhe corresponde), haja risco de divulgação de dados indevidos (o

que é minimizado, no presente processo, por haver imputação de que todas as empresas comporiam um mesmo grupo econômico).

Dai concordarmos com a afirmação do julgamento de piso em relação a este tópico (fl. 15505):

Assim, há um defeito formal no auto de infração em apreço ao formalizar crédito tributário único, trazendo no pólo passivo, na condição de responsáveis solidários, contribuintes que, ainda que tivessem responsabilidade por parte desse crédito tributário, não poderiam ser responsabilizados por sua totalidade.

Dessa forma, verifica-se que o auto de infração padece de vício de sujeição passiva, uma vez que foi lavrado em afronta ao disposto nos artigos 121 e 142 da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

Deve ser negado provimento, então, ao recurso de ofício, nesse aspecto, mantendo-se a decisão de piso.”

Endosso cada palavra de tal voto vencedor, estendendo-as ao caso aqui em análise, no qual resta inviabilizada a continuidade do julgamento, no mérito, frustrando a demanda de contrarrazões ao recurso de ofício apresentada pelas empresas “**MULLER**” e “**PARTS**”.

A única diferença é que no presente caso, ao invés de dois, tem-se três responsáveis solidários. Mas, de forma idêntica, fica inviabilizada a defesa de cada um deles em relação à parte que sequer lhe diz respeito, criando-se uma espécie de “responsabilidade solidária parcial”, incompatível com os atributos de tal instituto no Direito Tributário e no Direito Aduaneiro.

Sobre ser formal ou material o vício, o que, hoje, implica, indiretamente, a possibilidade ou não de lavratura de nova(s) autuação(ões), tendo em vista o prazo decorrido, conforme artigo 173, II do Código Tributário Nacional, cabe destacar que mantemos o posicionamento por ser formal o vício.

Apesar de não haver nenhuma obrigação de classificação dos vícios na legislação de regência (classificação essa, diga-se, doutrinária ou jurisprudencial, porque não há critério normativo explícito para a distinção), a manifestação do colegiado, no presente caso, é demandada não só pelo próprio teor do recurso de ofício e das contrarrazões apresentadas, mas para facilitar a evidenciação das providências a serem tomadas pela unidade local, na execução administrativa do julgado.

E, para empreender tal análise, necessitamos de algo mais do que a proposta de classificação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013 (que, diga-se, não resolve a discussão aqui presente, e permite tanto a conclusão presente no voto vencido, na DRJ, quanto a que figura no voto vencedor), de fácil assimilação, mas de difícil aplicação ao caso concreto. Entendemos que um grande passo foi dado na uniformização dos critérios a serem considerados na classificação dos vícios no lançamento tributário com obra recentemente publicada, fruto da dissertação de mestrado do conselheiro deste CARF Luís Eduardo Garrossino Barbieri, na qual são estabelecidos pressupostos teóricos de classificação dos

vícios, seguidos de visão pragmática (Capítulo 6), com exemplos de julgamentos do STJ e do CARF.²

E, na citada obra, tenho um indicador claro de que o vício detectado no presente processo seria de ordem formal, pois, no caso em análise, é possível lavrar-se nova(s) autuação(ões) sem investigação adicional, visto que basta que, com os elementos que já figuram no processo, seja apartada em três a presente autuação, por grupo “ocultante/ocultado”, nas operações de importação, visto que "o vício formal não admite investigações adicionais" (conforme entendimento endossado unanimemente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9202-002.731).

Mantenho, assim, o entendimento externado no Acórdão nº 3401-003.293, de 25/01/2017, endossado aqui com estudo científico sobre o tema e com precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão de piso.

Rosaldo Trevisan

² BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Lançamento tributário: vícios e seus efeitos. Critérios para diferenciar os vícios formais dos vícios materiais. Novas Edições Acadêmicas, 2015. Disponível em: <https://www.nea-edicoes.com/catalog/details/store/us/book/978-3-639-84837-3/lan%C3%A7amento-tribut%C3%A1rio:-v%C3%ADcios-e-seus-efeitos?search=Abuso%20sexual%20em%20crian%C3%A7a>. Acesso em 08.fev.2015.