



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

Processo nº 10283.720251/2010-19
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3202-000.773 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPER TERMINAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA e
Semp Toshiba Amazonas S/A (Responsável Solidário)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/03/2006 a 29/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA LEGAL IMPUTADA. CONDOTA APENADA NÃO ESPECIFICADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido descrito no corpo do auto de infração e no Relatório Fiscal que o integra diversas condutas, impossibilitando a plena identificação daquela sobre a qual recaiu a penalidade aplicada, deixando de haver a subsunção dos fatos ali descritos à norma legal imputada, há que se anular o auto de infração em razão de vício material.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral, pela recorrida, o advogado Dorival Padovan, OAB/DF nº. 33.782

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Documentado assinado digitalmente em 09/09/2013 por MARGREIDA DE SAULO RE GOMES TORRES, Assinado digitalmente em

03/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Assinado digitalmente em

Impresso em 16/09/2013 por MARGREIDA DE SAULO RE GOMES TORRES - VERSO EM BRANCO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“I - DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 01/09, constituído para cobrança da multa prevista no art. 83, inc. I, da Lei nº 4.502, de 30/11/64, com redação dada pelo Decreto-lei nº 400, de 1968, no valor de R\$ 332.439.917,00, lançada em face da empresa Super Terminais Comércio e Indústria Ltda (Super Terminais), CNPJ nº 04.335.535/0005-06, e do responsável solidário Semp Toshiba Amazonas S/A (Semp Toshiba), CNPJ nº 04.400.552/0001-48.

Na folha 04 a fiscalização consignou que *"A descrição dos fatos que culminaram com a lavratura do presente Auto de Infração encontra-se no RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº005, de 15 de maio de 2010"*, e resumiu a infração apurada como:

001 — SAÍDA DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS SEM AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADUANEIRA

Depositário não localizou e não apresentou à fiscalização mercadorias depositadas a título de depósito fechado, nem justificou sua devolução, através de documentação probatória, conforme apurado no procedimento fiscal.

No referido Relatório de Auditoria (fls. 12/41), [...] o autuante aduz, em apertada síntese, que se a Super Terminais recebeu, durante o exercício de 2006, mercadorias no valor de R\$ 607.327.910,00, retornou para a proprietária Semp Toshiba o equivalente a apenas R\$ 274.887.993,00, e esta empresa, por seu turno, declarou no seu Livro de Registro de Inventário, ao final daquele ano-calendário, a inexistência de estoques em poder de terceiros; por dedução óbvia, a diferença entre as entradas e saídas tiveram [sic] destino diverso.

Assevera o fiscal que *"em tese, o SUPER TERMINAIS deu destino diverso às mercadorias de propriedade da SEMP, recebidas em depósito fechado, sendo, portanto, esta última responsável solidária pelas infrações apuradas"* e; *"como ambas as empresas alegam que estas mercadorias não estão em seu poder, presume-se que estas mercadorias saíram da Zona Franca de Manaus sem a devida autorização da autoridade aduaneira"*.

E, em sendo assim, conclui a autoridade administrativa que:

[...] entende-se pela aplicação da pena de perdimento em razão da não apresentação de documentação fiscal idônea que comprove a destinação das mencionadas mercadorias, presume-se desta forma, sua saída dos limites da Zona Franca de Manaus, sem o devido conhecimento das autoridades fazendárias da União, o que, nos termos do artigo 39 do Decreto-Lei nº 288/1967, tipifica o crime de contrabando, punível com a pena de perdimento das mercadorias.

[...]

Por não terem sido localizadas, ou ainda, por já ter sido dadas a consumo, converte-se a referida pena de perdimento em multa de igual valor ao valor comercial das mercadorias, comprovado através de nota.

[...]

Além do Relatório de Auditoria, instruem o auto de infração os documentos de fls. 42- vol 01 a 927 - vol 05 e mais os Anexos I a XX.

II- DAS IMPUGNAÇÕES

Defesa da empresa Super Terminais

Cientificada pessoalmente em 24/05/10 (fl. 08), a empresa Super Terminais apresentou, em 22/06/10, a impugnação de fls. 935/971 - vol. 5, onde argüi, em síntese, que:

- não existe qualquer diferença entre as mercadorias remetidas pela Semp Toshiba e as retornadas por ela. Além do que, o trabalho fiscal se prende a suposições e não traz nenhuma prova daquilo que pretende punir;

- detinha, até o final do exercício de 2007, autorização da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas para operar como Depósito Fechado, armazenando, exclusivamente, mercadorias de terceiros acondicionadas em contêineres, conforme revelam os Atos Declaratórios nº 333/2005-DETRI, de 18/09/05 e nº 474/2006-DETRI, de 04/09/06;

- segundo aquelas normas complementares, visando manter registro dinâmico e estático da operação, o controle seria realizado através de: a) livro de relação de entradas e saídas de contêineres; e b) livro de registro de inventário. O primeiro, como o próprio nome sugere, visa a manter o controle diário, dos contêineres recebidos e devolvidos. Já o segundo, revela a situação das mercadorias acondicionadas em contêineres em 31 de dezembro de cada exercício;

- realizava o controle diário das entradas e saídas dos contêineres, como faz prova com os documentos que compõem o Anexo I [*se refere aos documentos de fls. 991/1072 — vol. 6*]. A análise da referida documentação permite aferir que, no final do exercício de 2006, mantinha no seu depósito 142 contêineres da empresa Semp Toshiba, contendo mercadorias produzidas por aquela, descritas nas notas fiscais de remessa. O mesmo número é encontrado no registro de inventário (Anexo III) [*se refere às fls. 1074/1077 - vol.6*]), confirmando que ambos os controles revelam o mesmo número de contêineres depositados com a Impugnante;

- recebia da Semp Toshiba contêineres lacrados, contendo as mercadorias descritas nas notas fiscais de remessa daquela empresa. Bastando uma análise perfunctória desses documentos para atestar esta asserção: no campo "*dados adicionais e/ou informações complementares*", constam os números de lacre da Semp Toshiba e do contêiner que acondicionava as mercadorias; no campo "*dados do produto*" está revelado o conteúdo de cada contêiner, com a respectiva descrição, quantidade e valor;

- o controle central mantido era exatamente por meio dos contêineres, pois não tinha acesso às mercadorias acondicionadas neles, uma vez que eram todos lacrados, e porque o próprio Ato Declaratório determinava o controle diário de entradas e saídas de contêineres;

- além do mais, o item II do Ato Declaratório nº 333/2005-DETRI, consignava que estava proibida, dentre outros, de movimentar a carga de um contêiner para outro. Desse modo, o controle exercido ao longo dos anos estava de acordo com as orientações emanadas das mencionadas normas complementares;

- o controle de entrada e saídas de contêineres, o registro de inventário, as notas fiscais de remessa, as notas fiscais de retorno, os conhecimentos de embarque e as notas fiscais de venda dos produtos revelam que não existem diferenças entre as

mercadorias remetidas pela empresa Semp Toshiba e as mercadorias que retornaram àquela empresa;

- o agente fiscal não aprofundou a sua fiscalização e não se preocupou em buscar outros elementos para verificar se efetivamente existiam ou não diferenças de mercadorias. Ao adotar tal postura, exige multa irreal, inexistente e totalmente prejudicial e violadora do direito da Impugnante. Ao invés disso, poderia, por exemplo, como é comum nesse tipo de fiscalização, verificar o estoque da Semp Toshiba, analisar as entradas e as respectivas saídas, através da Declaração para Controle de Internação (DCI) mensal, para ter uma visão completa do que ocorreu no exercício fiscalizado;

- a empresa Semp Toshiba adquire insumos no exterior, ou mesmo no mercado nacional, aplica no seu processo produtivo básico e fabrica uma série de produtos para a respectiva comercialização. O produto acabado, como cediço, é destinado à venda e enquanto realiza os negócios no mercado, precisa de local para armazenamento. Como tinha autorização da Secretaria de Estado da Fazenda, aquela empresa a contratou para armazenar a sua produção;

- as mercadorias, acondicionadas em contêineres lacrados, eram enviadas à Impugnante para armazenamento, acompanhadas de notas fiscais de remessa;

- as mercadorias somente saíam do depósito fechado a pedido da empresa Semp Toshiba. Uma vez solicitado o retorno das mercadorias, eram enviadas diretamente para a sede da empresa ou, por determinação daquela, para os portos de embarque, de onde seguiriam para os seus destinos, os endereços dos respectivos adquirentes;

- em razão de não haver na legislação estadual dispositivo que evidenciasse qual procedimento a ser adotado, apesar de consciência do dever de retornar as mercadorias acompanhadas do documento fiscal competente, tinha dúvidas sobre qual documento seria bastante para este mister: a emissão de nota fiscal de retorno ou utilizar a própria nota fiscal de remessa da Semp Toshiba;

- inicialmente optou em emitir notas fiscais de retorno para acompanhar as mercadorias devolvidas (Anexo II, juntado na presente impugnação). Posteriormente, decidiu adotar o segundo procedimento, vale dizer, fazer acompanhar as mercadorias com as próprias notas fiscais de remessa emitidas pela Semp Toshiba, em razão de consulta verbal firmada com a Secretaria de Fazenda do Estado, que, posteriormente foi objeto de consulta formal apresentada àquele órgão, com escopo de oficializar aquele atendimento;

- a resposta da SEFAZ/AM não deixa dúvida de que a Impugnante não estava compelida a emitir nota fiscal de retorno das mercadorias, como inicialmente adotava e que sua conduta era legal;

- um registro de fundamental importância a ser feito é que: como a autoridade fiscal pautou seu procedimento cotejando as notas fiscais de remessa da Semp Toshiba com as notas fiscais de retorno emitidas pela Impugnante, evidente que restaria um saldo em desfavor da Impugnante - saldo este irreal, diga-se desde sempre, pois, como visto, inicialmente emitia nota fiscal de retorno e, posteriormente, passou a utilizar o próprio documento fiscal da indigitada empresa;

- o Anexo II, juntado à presente impugnação, que traz todas as notas fiscais de remessa e notas fiscais de venda das mercadorias emitidas pela Semp Toshiba, as notas fiscais de retorno emitidas pela Impugnante, e os conhecimentos de embarque, referentes ao período fiscalizado, comprovam que não existe a diferença apontada pela Fiscalização e muito menos há o desvio de mercadorias para destino diverso. Na verdade, os referidos documentos comprovam que as mercadorias armazenadas

pela Impugnante foram efetivamente comercializadas pela Semp Toshiba e embarcadas com destino aos adquirentes, provam que todas as operações foram regulares e que a Impugnante manteve as mercadorias em depósito e as retomou para a sede da empresa ou para os portos de embarque, consoante atestam os mencionados conhecimentos;

- não existe qualquer conflito entre o documentado no livro de registro de inventário da Semp Toshiba e o registrado no seu livro de inventário. Pois, como sabido, o livro de registro de inventário é uma forma de controle estático, posto que revela o estoque existente no último dia do ano;

- no livro de registro de inventário da Impugnante, restava consignado, no final do exercício de 2006, a guarda de mercadorias da Semp Toshiba, acondicionadas em 142 contêineres. Já o livro de registro de inventário da Semp Toshiba apontava a inexistência de mercadorias em poder de terceiros;

- o exame da documentação da Semp Toshiba ou as informações prestadas por ela certamente apontarão que o controle destas mercadorias é feito pela titularidade física ou propriedade física, ou seja, certamente o registro realizado por ela leva em consideração a existência ou não de suas vendas, mesmo que elas ainda não tenham sido entregues aos respectivos adquirentes;

- *"A Impugnante, por sua vez, mantinha o controle de mercadorias depositadas pela Semp Toshiba e enquanto não recebesse qualquer determinação dela, as mercadorias permaneceriam no depósito fechado. Dessa forma, se as mercadorias em poder da Impugnante tivessem sido já comercializadas pela Semp Toshiba no final de 2006, mas sem comunicação à Impugnante, é evidente que elas permaneceriam registradas no livro de inventário no final daquele ano, como aconteceu, posto que, até comunicação em sentido contrário, elas teriam que permanecer ali";*

- as últimas mercadorias, acondicionadas nos 142 contêineres, somente saíram de lá no exercício de 2007. Portanto, não há qualquer divergência entre o registrado pela Semp Toshiba e o registrado pela Impugnante;

- se não há dúvida de que o agente atuante concluiu que as ditas mercadorias saíram da Zona Franca de Manaus sem a autorização da autoridade aduaneira competente, elencando como primeiro dispositivo a fundamentar a autuação o artigo 39 do Decreto-Lei nº 288/67, cabe, desde logo, formular as seguintes indagações: a Autoridade Fiscal chegou a esta conclusão baseado em que elemento probatório? Em que documento consta a saída ilegal da mercadoria? Houve apreensão das mercadorias ou parte delas em local diverso da base territorial da Zona Franca de Manaus? A prova está em depoimentos? A prova está em presunção? E sendo presunção, existe dispositivo legal que a autorize para o presente caso? Ou foi entendimento pessoal do Agente Fiscal sem respaldo em qualquer dispositivo legal?

- não há, nos documentos juntados pela Fiscalização e nem nos documentos juntados pela Impugnante, nenhuma prova que corrobore a afirmativa do Agente Fiscal. Não existe documento, não há depoimento, inexistente apreensão, enfim, não há uma prova que sustente a afirmação fiscal. Na verdade, como se pode comprovar pelas suas afirmações, a autoridade fiscal apenas supõe que as mercadorias foram retiradas irregularmente da Zona Franca de Manaus;

- apenas para argumentar, imagine-se que a Impugnante não tenha comprovado que as mercadorias foram efetivamente devolvidas. Esse fato não permitiria que se pudesse afirmar, como verdade, que elas teriam sido retiradas

irregularmente da Zona Franca de Manaus. Não se poderia supor, nesta hipótese argumentativa, que elas tenham sido consumidas na própria ZFM?

- quando se analisa determinada situação tipificada em lei, o intérprete não pode trafegar em um ou outro tipo para determinar a sua ocorrência, vale dizer, ou a conduta se enquadra no tipo ou não, ou se cometeu o delito ou não. Para que se possa caracterizar a conduta de determinada pessoa como contrabando, segundo o referido artigo, deverá haver efetivamente a saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus sem autorização das autoridades competentes;

- a autoridade fiscal tão somente supõe ou presume que as mercadorias teriam saído da ZFM, mas ninguém pode punir uma pessoa por mera suposição ou presunção. É dever de quem acusa provar suas alegações, *ex vi* teor do art. 333 do Código de Processo Civil. Mas, pelo que se percebe na autuação fiscal, o Fisco não cumpriu com o seu dever de provar a falta cometida pelo contribuinte;

- o único elemento carreado pelo Fisco, e devidamente rebatido na presente impugnação, é a diferença de mercadorias remetidas e retomadas. E esse argumento não é capaz de comprovar eventual saída de mercadorias da ZFM;

- como as mercadorias pertenciam à Semp Toshiba, seria impossível que esta suposta e inexistente saída delas da ZFM tenha ocorrido por um ato isolado de sua parte, uma vez que ninguém ficaria inerte em ver desaparecer um valor significativo em mercadorias sem tomar qualquer atitude;

- e não teria qualquer sentido a empresa Semp Toshiba, e muito menos a Impugnante, praticar a conduta narrada pela autoridade fiscal, uma vez que o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 1, de 13/01/03 conferiu àquela empresa, por prazo indeterminado, o procedimento simplificado de internação, que dispensa a apresentação e passagem da mercadoria por recinto alfandegado ou autorizado, consoante o artigo 5º, da Instrução Normativa SRF nº 242 de 06/11/02;

- o dispositivo invocado pelo agente fiscal diz que se considera contrabando a saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus sem autorização legal expedida pelas autoridades competentes. No entanto, a empresa Semp Toshiba já possui autorização para a saída direta das mercadorias, uma vez que está habilitada a realizar o procedimento simplificado de internação, sem a passagem pelo recinto alfandegado;

- dessa forma, resta impossível enquadrar a situação narrada no artigo 39 do Decreto-Lei nº 288/1967, porque: *a)* não existe a diferença apontada pelo Fisco, conforme comprovam os documentos juntados; *b)* a suposta existência de diferença, apenas para argumentar, não induz que as mercadorias tenham saído da Zona Franca de Manaus; *c)* não milita a favor do Fisco nenhuma presunção sobre a matéria; *d)* não existe o menor indicio que tenha havido saída irregular de mercadorias; *e)* a Impugnante não poderia ter dado suposta destinação as mercadorias, de significado valor, sem que a Semp Toshiba tivesse tomado conhecimento ou tomado providências legais para recuperar um elevado valor patrimonial que lhe pertencia; *e, j)* a Semp Toshiba é detentora de habilitação de procedimento simplificado de internação que lhe confere o direito de saída de mercadorias sem passagem por recinto alfandegado (ADE nº 1/03);

- a autoridade fiscal para punir o contribuinte fundamenta ainda sua autuação no artigo 83 da Lei nº 4.502/64, e como quer crer que houve contrabando, fato este refutado nos argumentos precedentes, insiste na aplicação de multa correspondente ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal;

- como demonstrado anteriormente, o autuante não cumpriu com seu dever de provar a existência do fato que constituiu a aplicação da multa, justamente porque

não houve diferença e em razão de inexistir qualquer irregularidade nas operações praticadas pela Impugnante.

- não há como considerar que houve inserção clandestina no território nacional, se a empresa Semp Toshiba, proprietária das mercadorias, podia realizar suas internações por meio de procedimento simplificado, ou seja, todas as mercadorias pertencentes empresa tinham autorização de saída sem passagem pelos recintos alfandegados. O consentimento para internação não se coaduna com clandestinidade, razão pela qual não se aplica o artigo em comento;

- o dispositivo legal [*se refere ao art. 105, do Decreto-lei nº37/66*] elenca as hipóteses sujeitas à pena de perdimento e cabia ao agente fiscal, sob pena de nulidade, apontar em qual ou quais hipóteses se enquadraria a suposta conduta irregular da empresa. É fundamental declinar qual ou quais incisos a conduta se enquadra, porém isto não foi feito;

- de outro giro, como se pode converter uma pena de perdimento em multa regulamentar em que a pena a ser convertida sequer é disciplinada corretamente? O fato é que é totalmente nulo o auto de infração como se vem demonstrando ao longo da presente impugnação;

- não se pode tributar quem quer que seja com base em mera suposição, mas por meio de elementos concretos da materialização da hipótese de incidência tributária. Lei e os princípios constitucionais tributários são fundamentos que devem ser obedecidos por todos, principalmente pelas autoridades fiscais, o que não ocorre no presente caso, merecendo imediato reparo das autoridades julgadoras.

Por fim, a impugnante *"requer seja declarado nulo o auto de infração, porque não incorreu em violação aos preceitos da legislação tributária"*

Instruem a impugnação da Super Terminais os documentos de fls. 972 - vol. 5 a 1143 - vol. 6 e mais 48 anexos apresentados em 02/09/10, conforme Termo de Juntada consignado na fl. 1144 — vol. 06 (Anexos XXI a LX VIII).

Defesa da empresa Semp Toshiba

Cientificada pessoalmente, em 24/05/10 (fl. 11), do auto de infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, a empresa Semp Toshiba apresentou, em 22/06/10, a impugnação de fls. 1147/1190 - vol. 7, onde argüi, em síntese, que:

- a sua inclusão no pólo passivo da presente autuação foi fundada no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 32, parágrafo único, inc. III do Decreto-lei (DL) nº 37/66;

- o inciso II do artigo 124 do nosso CTN diz respeito A. chamada "solidariedade de direito", qual seja, aquela decorrente da expressa previsão na lei instituidora do tributo, que relaciona os responsáveis tributários, não podendo o legislador contrariar o próprio CTN, tampouco estabelecer solidariedade para quem não guarde relação com o fato gerador;

- assim sendo, o fiscal indicou o DL nº 37/66, art. 32, parágrafo único, inc. III, como fundamentação para justificar a pretensa obrigação solidária entre a Impugnante e o Depositário, inobservando que o dispositivo apontando não apresenta qualquer correspondência com a operação ora realizada, pois diz respeito à responsabilidade solidária quanto ao recolhimento do imposto de importação, sendo que o objeto da presente autuação seria de pena de perdimento de mercadoria por **suposta falta de apresentação de documentação comprobatória idônea da destinação**

das mercadorias, convertida em multa igual ao valor comercial da mercadoria, sendo este considerado a importância constante nas Notas Fiscais de remessa para Depósito, nos termos do artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64 e artigos 631 e 618, do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro). Ou seja, trata-se de multa regulamentar, o que difere, indubitavelmente, da exigência do Imposto de Importação, conforme constante no Decreto-Lei nº 37/66, art. 32, parágrafo único, inc. III;

... é evidente que o dispositivo fundamentador da solidariedade ora suscitada pelo fiscal autuante aponta, única e exclusivamente, à solidariedade quanto ao recolhimento do Imposto de Importação. Não obstante, o presente auto de infração não foi lavrado para exigência daquele tributo, mas sim para multa regulamentar, o que se distancia evidentemente da hipótese levantada pelo Fisco;

- de acordo com o art. 3º do CTN, a cobrança de tributo é realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa, em plena consonância com os ditames da lei, não havendo espaço para valorações pessoais do funcionário público quanto às questões subjetivas de conveniência e oportunidade;

- há um evidente atentado à legislação tributária vigente quando o Fisco aplicou a lei em sentido inteiramente divergente daquele constante do artigo 32 do DL 37/66. Cada contribuinte é responsável pelo cumprimento de sua obrigação acessória, e o presente auto discute desatenção a um dever instrumental ou acessório, e não inadimplência do Imposto de Importação, ou seja, a aplicação da solidariedade ora pretendida atenta contra o *caput* do artigo 32 em referência, pois equipara a cobrança de multa regulamentar A. cobrança do tributo, sendo apenas este último o permitido para aplicação da solidariedade pretendida, conforme a expressa letra da lei;

- pela leitura do dispositivo indicado pelo Sr. Fiscal Autuante, percebe-se que este não se enquadra no contexto descrito nos autos, não sendo, também por essa razão, aplicável, pois essa previsão diz respeito tão somente aos casos em que tenha sido efetuada importação por conta e ordem de terceiro, hipótese em que este terceiro (adquirente) é considerado responsável pelo imposto;

- no presente caso, primeiramente não se trata de mercadoria com procedência estrangeira e mesmo que fosse considerada a matéria-prima de procedência estrangeira, esta trata de importação procedida diretamente, e como não se cogita exigência de imposto, esse artigo jamais deveria ser aplicável ao caso. Por ter aplicado o art. 32, parágrafo único, inc. III do Decreto-Lei nº 37/66 para justificar a solidariedade pretendida, o Ilmo. Fiscal Autuante incorreu em falha técnica relativa à matéria versada. Poder-se-ia falar em importação por conta e ordem de terceiro se houvesse uma importadora intermediando a operação realizada, o que, definitivamente, não ocorreu, não sendo sequer similar àquela descrita pelo dispositivo legal invocado;

- ou seja, há uma evidente afronta ao artigo 124, inc. II, do CTN, que expõe que somente serão solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, e o texto de lei que o Sr. Fiscal Autuante indicou como fundamentador da solidariedade é inteiramente discrepante da operação realizada nos presentes autos;

- o presente auto de infração foi lavrado com erro de direito, na medida em que não houve a subsunção do fato à norma no que tange a capitulação ora enfrentada, insanável por retificação de ofício, o que o toma nulo de pleno direito;

- não cabe argumentar a possibilidade de ser aplicado ao caso em tela o inc. I do art. 124 do CTN, pois *"referido inciso determina a aplicação de solidariedade quando há interesse comum. A palavra interesse comum é um tanto vasta, mas que no caso em comento é facilmente afastado, posto que nas operações de depósito*

fechado não há obrigação de recolhimento de imposto por expressa previsão legal (legislação do ICMS e federal), sendo esta última obrigação tão somente da Impugnante ao efetuar a efetiva saída da mercadoria para o mercado interno";

- premissa à análise do inciso I, do art. 124, do CTN, conforme já pacificado por nossa doutrina, é a constatação de que o mesmo não pode ser interpretado de forma literal. Com efeito, a interpretação alheia ao seu contexto e finalidade ensejaria absurdos e implicaria em responsabilização daqueles que não contribuíram à materialização do fato gerador dos tributos;

- a hipótese de responsabilização solidária consagrada no artigo 124 do CTN pressupõe a cristalina demonstração de existência de um nexo causal entre a conduta do responsável solidário e a indevida redução da carga tributária, seja proveniente de aspectos econômicos, jurídicos ou mesmo decorrente de conluio fraudat6rio, fato este que não ocorreu, posto que foram devidamente recolhidos os tributos incidentes e devidamente informados a autoridade competente as operações de saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus, não sendo portanto devida a capitulação do crime de contrabando;

- a hipótese de solidariedade em tela configura mecanismo de responsabilização de direito (e não de fato), na medida em que a relação de solidariedade fiscal entre pessoas distintas não é auto aplicável, devendo ser verificada e comprovada caso a caso, de tal sorte a se demonstrar o simultâneo papel do devedor solidário (i) na ocorrência do fato gerador e (ii) no não adimplemento proposital da obrigação tributária;

- não se pode atribuir objetivamente à Impugnante a responsabilidade solidária prescrita no artigo 124 do CTN, sem o profundo exame da relação dessa com o Depositário, o que não foi feito pela fiscalização, na medida em que a capitulação do crime de contrabando aplicado ao Depositário, em decorrência da suposta saída de mercadoria da Zona Franca sem autorização legal expedida pela autoridade competente, em momento algum foi comprovada. Nessa esteira, uma autuação promovida com base em supostos e não comprovados indícios de solidariedade, por certo, não pode prosperar, tendo em vista a não observância de todos os pré-requisitos exigidos para a aplicação dos dispositivos concernentes à solidariedade. Como tal, se faz mister a imediata exclusão da Impugnante do pólo passivo do presente processo administrativo;

- mesmo que não seja acolhida a argumentação sobre a não configuração da solidariedade por erro de direito - o que, diga-se de passagem, admite-se apenas e tão somente a título de argumentação -, ainda assim o trabalho fiscal não tem condições de prosperar porque a Impugnante facilmente demonstrará que não houve saída irregular de mercadorias da Zona Franca de Manaus;

- entendeu a Fiscalização pela aplicação da pena de perdimento das mercadorias, em decorrência de suposta ausência de documentação fiscal idônea que comprovasse a destinação e regularidade quanto aos recolhimentos dos tributos incidentes na saída da Zona Franca de Manaus, e pelo fato de não ter identificado a destinação das mercadorias, ou mesmo, por ter presumido que foram dadas a consumo, converteu tal penalidade em multa igual ao valor comercial, fornecido pelas Notas Fiscais emitidas pela Impugnante;

- em que pese o esforço do Sr. Auditor Fiscal na construção da sua tese pautada em conjecturas, não houve diferenças entre as operações realizadas de remessa e retorno entre as empresas autuadas, bem como todas as mercadorias remetidas ao Depositário foram devidamente acompanhadas com documentação

fiscal idônea e escrituradas com a respectiva saída decorrente de venda ou outra saída definitiva, com os tributos devidos recolhidos, sendo as operações verificadas e comprovadas mediante a análise dos documentos acostados à presente, sendo que parte das operações de circulação de mercadorias não chegaram sequer a sair da Zona Franca de Manaus;

- o Sr. Auditor Fiscal simplesmente ignorou/desconsiderou a análise fática probatória demonstrada pela Impugnante no decorrer do processo de fiscalização, posto que em momento algum fez menção A documentação apresentada ou mesmo disponibilizada pela Impugnante nas respostas aos termos de Intimação n° 088/2009, 009/2009, 0001/2010 e 005/2010, nas quais verifica-se a idoneidade das operações (DOC. 03);

- a presente autuação se deu pela presunção de que as operações tratam de produtos contrabandeados em virtude da suposta falta de documentação fiscal idônea que comprove sua destinação, quando em verdade trata-se de operações com mercadorias nacionais, cuja matéria-prima importada, utilizada na industrialização no território nacional, foi devidamente internada quando da saída definitiva da Zona Franca de Manaus, com o correspondente recolhimento dos tributos, conforme demonstrado pelas DCI acostadas (DOC. 04);

- as operações abrangidas na autuação compreendem mercadorias que deram saída definitiva da Zona Franca de Manaus e outras que permaneceram nessa circunscrição;

operações interestaduais - saída definitiva das mercadorias

- a ora Impugnante tem como objeto a industrialização e a comercialização de aparelhos elétricos, eletrodomésticos, eletrônicos e componentes. Para tanto, realiza a importação de insumos para fabricação desses produtos. No decorrer dos seus negócios sociais, remete parte dos seus produtos para o Depositário, com a finalidade de armazenagem em contêineres;

- quando efetua suas vendas no mercado nacional ou remete as mercadorias para Armazém de sua propriedade situado em São Paulo ou procede outras operações com natureza de saída definitiva, a Impugnante efetua o processo de internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus através do recolhimento do Imposto de Importação, de acordo com o apurado no Demonstrativo de Coeficiente de Redução do Imposto - DCR-E, elaborado para tal finalidade, observado o processo produtivo básico - PPB, procedimento este devidamente acompanhado de notas fiscais de remessa e venda;

- verifica-se, de antemão, que o Depositário em nenhum momento deu saída irregular da Zona Franca de Manaus das mercadorias de propriedade da Impugnante;

- por primeiro, a Impugnante remete as mercadorias nacionais, produzidas na Zona Franca de Manaus para o Depositário, acompanhadas das Notas Fiscais de remessa, sem o destaque do ICMS, conforme prevê o art. 4º, XIV, do RICMS — Decreto 20.686/99 (DOC. 05);

- posteriormente, a Impugnante emite Nota Fiscal correspondente a comercialização de mercadorias para o mercado interno ou as remete para Armazém de sua propriedade situado fora do Estado do Amazonas ou procede a outra operação de saída definitiva, com a devida internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus, através do recolhimento do Imposto de Importação relativo às matérias-primas importadas utilizadas no processo de industrialização das mercadorias, proporcional ao processo produtivo básico nos termos do que determina o artigo 453 do Decreto n° 4.543/2002 (DOC. 06);

- não há recolhimento do IPI, por se tratarem de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, Resolução 312/94-DS de 13/12/1994, e art. 69, inciso II, do RIPI - Decreto nº4.544/2002. (DOC. 07);

- de outra parte, o Depositário simplesmente remete as mercadorias por conta e ordem da Impugnante, quando a mesma efetua uma venda ou ordena a remessa das mercadorias para o Armazém de sua propriedade situada fora do Estado do Amazonas. Nessa operação, o Depositário emite Nota Fiscal de retorno das mercadorias de propriedade da Impugnante (DOC. 08);

- mesmo quando, por algum motivo, o Depositário não tenha emitido a respectiva Nota Fiscal de retorno, em nada macula a operação, posto que tudo pode ser muito bem comprovado através das Notas Fiscais de saída definitiva (DOC. 06), Conhecimentos de Embarques (DOC. 09), Romaneios (DOC. 10), comprovantes de internação de mercadorias na Zona Franca de Manaus - DCI (DOC.04) e Livros Registros de Entrada (DOC. 19) e Saída devidamente registrados e homologados pelo órgão competente;

- cumpre ressaltar que em uma reduzida parcela das operações houve Notas Fiscais de retomo datadas no ano-calendário de 2006, as quais somente foram lançadas na escrita fiscal da Impugnante nos anos subseqüentes;

- a fiscalização desconsiderou a documentação e informações prestadas, o que sobremaneira prejudicou ainda mais a Impugnante e o Depositário. Se tivesse considerado a operação como um todo, a conclusão que chegaria pelo critério adotado na autuação é a de que não houve saída irregular de mercadorias da Zona Franca de Manaus e nem a diferença apontada;

- por meio das DCI emitidas mensalmente no ano-calendário de 2006 e meados de 2007 em estrita observância as DCR-E se verifica a efetiva saída das mercadorias e a adoção do procedimento simplificado de internação, com o devido pagamento do Imposto de Importação, em decorrência dos insumos importados utilizados na industrialização dos produtos nacionais (DOC. 04);

- nos termos da Instrução Normativa 242/02, por meio do ADE nº 1, de 13/01/03, a Alfândega da Receita Federal no Porto de Manaus habilitou a Impugnante ao procedimento simplificado de internação, sendo dispensado de passagem por recinto alfandegado ou autorizado de controle para fins de conferência física ou documental, (DOC. 13). Assim, constata-se que em momento algum houve saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus sem autorização legal expedida pelas autoridades competentes, desfigurando por completo a tipificação do crime de contrabando;

- com o intuito de aclarar e sistematizar cada operação é apresentada Planilha de Controle (DOC. 11), que relaciona informações sobre as Notas Fiscais de "remessa para depósito"; de venda ao cliente final, comprovando a saída definitiva e/ou movimentação das mercadorias; de retomo das mercadorias, emitidas pelo Depositário, relativas ao ano-calendário 2006, mas que somente foram enviadas à Impugnante em 2007 e anos seguintes, não sendo consideradas na fiscalização; os Romaneios de Embarque que serviram de base para a geração dos conhecimentos de transportes das mercadorias; os Conhecimentos de Transporte de Carga emitidos pela Mercosul-line Navegação e Logística Ltda. e Aliança Navegação e Logística Ltda;

- assim, depreende-se da detalhada planilha apresentada pelo cruzamento das informações do número da placa (container), lacres constantes da Nota Fiscal de remessa para depósito, com aquelas constantes do Conhecimento de Embarque e Romaneio (número do container, quantidade, lacres), que as mercadorias depositadas saíram em definitivo do Depositário acompanhadas de sua respectiva Nota Fiscal de venda ou simples remessa, demonstrando a completude das operações em estrita observância legal, sendo realizado o recolhimento dos tributos quando da internação;

- as Planilhas mensais dos controles do saldo inicial, produção, devoluções, saídas, após as contas de mais e menos, demonstram com clareza o seu estoque final em 31/12/06, que reflete o resultado escriturado no livro de inventário do ano calendário 2006, o qual encontra-se em poder da fiscalização, conforme termo da autuação (DOC. 20);

- o fato da Impugnante ter mantido de forma genérica os lançamentos contábeis/fiscais, sem levar em conta a localização física da mercadoria, sendo considerado somente o critério de propriedade do bem, não poderia, por si só, ter ensejado a conduta do Sr. Fiscal quanto à capitulação da referida autuação, pois tal fato em momento algum resultou em saída irregular das mercadorias da Zona Franca de Manaus, conforme presume a fiscalização de forma discricionária e dissociada da realidade;

- diversamente do alegado pelo Sr. Fiscal, verifica-se no livro fiscal de Inventário do Depositário, ao final do ano-calendário de 2006, a existência física de 142 contêineres lacrados, contendo 45.678 televisores de tamanhos e modelos diversos, fato este também certificado pela nossa auditoria à época. (DOCS. 14 e 15);

- o conjunto de informações destas planilhas, demonstram e detalham as operações realizadas pela Impugnante em relação à saída definitiva e/ou movimentação com seu depósito fechado dessas mercadorias, não havendo qualquer fato que possa subsumir a legislação que diz respeito ao contrabando. Isso tudo é uma falácia, posto que durante toda a fiscalização a Impugnante apresentou toda a documentação acostada as presentes razões, de forma a comprovar todo o procedimento de internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus;

- com isso, a Impugnante ressalta a idoneidade das operações realizadas no ano de 2006 de remessa para o Depositário, idoneidade esta que se verifica por todos os documentos e planilhas já disponibilizados no decorrer desta Fiscalização e nesta oportunidade acostados ao presente feito, os quais comprovam a efetiva e regular saída das mercadorias para terceiros, reconhecidas pela própria SUFRAMA que por meio dos informes de produção modelo 2 apresentados mensalmente a esta no ano-calendário de 2006, constam os dados de produção e saída definitiva (armazenagem e venda); e comprovadas, ainda, através de notas fiscais, conhecimentos de transporte e registro nos livros fiscais, não podendo prosperar as diferenças apontadas (DOC. 16);

operações internas

- nas operações internas, a Impugnante remeteu as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus para o Depositário, acompanhadas das Notas Fiscais de remessa, sem o destaque do ICMS, conforme prevê o art. 4º, XIV, do RICMS - Decreto 20.686/99, a qual apresenta, dentre outras, as seguintes informações: quantidade, data de emissão, número da Placa (= número do container) e lacres (da Impugnante e da transportadora do Depositário) (DOC. 17);

- no procedimento seguinte, as mercadorias depositadas são enviadas por conta e ordem da Impugnante para o Depósito Fechado de propriedade da Impugnante, também localizado na Zona Franca de Manaus. Esse procedimento inicia-se com a emissão pela Impugnante da Nota Fiscal de remessa para depósito fechado sem destaque do ICMS, nos termos do art. 4º, XIV, do RICMS - Decreto 20.686/99 e demais tributos;

- as mercadorias produzidas na Zona Franca são isentas do IPI., tanto quando destinadas ao consumo interno como quando comercializadas em qualquer outro ponto do território aduaneiro. Neste último caso, a isenção está condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos para o processo produtivo básico;

- "assim, nas operações internas, verifica-se que não há hipótese de obrigação de internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus, pois houve somente movimentação das mercadorias dentro do território incentivado (Zona Franca de Manaus). Isso sequer foi verificado pela fiscalização, não havendo responsabilidade a ser atribuída a ora Impugnante, pois não houve saída irregular de mercadorias da Zona Franca de Manaus";

da imprestabilidade do trabalho fiscal - penalidade aplicada pautada em presunções e ficções

- não bastassem as irregularidades quanto a responsabilidade solidária ora capitulada, é indubitável que a aplicação da pena de perdimento, prevista no art. 623, do Decreto nº 4.543/02, em razão da suposta não apresentação de documentação fiscal idônea que comprove a destinação das mercadorias tratadas fora dos limites da Zona Franca de Manaus, pauta-se em meras especulações (nem sequer presunções) sobre a ocorrência do crime de contrabando, tipificado no art. 39, do Decreto-lei nº 288/67;

- o libelo assim lançado, além de contrariar os princípios máximos da estrita legalidade, da vinculabilidade da atividade administrativa, da segurança jurídica e mormente da verdade material, não encontra guarida nem mesmo na legislação federal que rege os meios de prova indireta, implicando na cobrança de multa com base em verdadeira ficção, o que não é tolerado por nosso ordenamento jurídico;

- no campo do direito tributário, em respeito aos princípios constitucionais da estrita legalidade e da segurança jurídica, A exigência de natureza lógica e formal - de íntima relação entre o fato certo e provado (indício) e o fato desconhecido - soma-se a imperatividade de que, tanto os indícios como a presunção deles decorrentes, estejam previstos e autorizados por lei, sob pena de exigência com base em ficção jurídica, o que não é tolerado por nosso sistema constitucional tributário rígido;

- no caso concreto, entretanto, restam inatendidos tanto o requisito lógico de correlação substancial entre o indicio e o fato que se quer provar, quanto a autorização, em lei, para o estabelecimento da presunção pretendida pela fiscalização, decorrendo daí a exigência da multa correspondente à conversão da pena de perdimento com base em verdadeira ficção, em situação totalmente desconforme com a realidade dos fatos, devidamente comprovados por documentação idônea;

- inexistente base legal na esfera federal que exija Nota Fiscal de retorno pela Depositária, ensejando a presunção de saída sem documentação hábil, haja vista que

em todo momento houve o acompanhamento da mercadoria pela respectiva Nota Fiscal, sendo procedido o recolhimento dos tributos de internação quando devidos. Assim, nenhuma das situações elencadas pelo Sr. Auditor Fiscal se adequa à verdade material dos autos;

- assevera-se, por oportuno, a estranheza neste trabalho fiscal, posto que, se por um lado, desconsidera toda documentação ora apresentada como amparo das operações, por outro lado utiliza a mesma documentação para exigência da multa das mercadorias dadas em perdimento;

- conclui-se, portanto, ser inafastável a imprestabilidade do trabalho fiscal e da ficção que ensejou referida multa, por faltar-lhe motivação fático-jurídica, consistente na prova da efetiva ocorrência do crime de contrabando praticado pela Impugnante, ocorrência esta somente em ficção;

- destarte, não estando comprovados nos presentes autos a tipicidade do crime de contrabando em decorrência da mera presunção efetuada pela Fiscalização, conclui-se, por imperativo lógico, que o AIIM [sic] objeto do presente feito está amparado em singelíssima ficção jurídica, repudiada pelo sistema jurídico, em face dos princípios constitucionais da estrita legalidade, da segurança jurídica e da verdade material.

A empresa Semp Toshiba, lastreada em posições doutrinárias e jurisprudenciais, defende, ainda, a inaplicabilidade da pena de perdimento, afirmando que, *"quando da saída das mercadorias da Zona Franca, os valores devidos a título de Imposto de Importação foram adequadamente recolhidos, conforme se depreende das DCPs, assim, inexistindo, no presente caso, violação às normas ora dispostas, tampouco algum indicio de contrabando, e, conseqüentemente, prejuízo ao Erário". "Concluindo-se pela inaplicabilidade da pena de perdimento, logo não há que se falar da conversão da mesma em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria [sic] multa corresponde ao confisco e até mais, ao excesso de exação, fato esse típico do Código Penal".*

Ao final, encerra sua defesa pedindo, principalmente, que, *"a) seja declarada a inexistência de responsabilidade solidária da Impugnante por absoluta ausência de supedâneo, excluindo esta, como conseqüência, do pólo passivo da presente demanda; ou b) seja decretada a nulidade dos autos de infração lavrados, em razão de insanável erro de direito decorrente da capitulação indevida quanto à solidariedade passiva à Impugnante.*

Protesta, ainda, *"pela posterior juntada de qualquer documento e instrumentos de prova, em atendimento ao principio da verdade material".*

Instruem a impugnação da empresa Semp Toshiba os documentos de fls. 1194- vol. 7 a 1493- vol. 8 e mais 51 anexos apresentados em 13/09/10, conforme termo de Juntada consignado na fl. 1494- vol. 8 (Anexos LXIX a CXIX)."

A DRJ-Fortaleza/CE julgou procedente a impugnação (fls. 1.496/1.558), nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 20/03/2006 a 29/12/2006

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A falta de clareza na demonstração do fato imponible, não permitindo a verificação da perfeita subsunção do fato concreto à hipótese abstrata prevista na lei; a ausência de manifestação

acerca de elementos probatórios apresentados na fase fiscalizatória e imprecisões na identificação do sujeito passivo e no cálculo da matéria tributável, são falhas que tornam imperativa a decretação da nulidade do lançamento, por vício material.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Da decisão, recorre a Fazenda Nacional de ofício, em razão de o crédito tributário exonerado pela DRJ-Fortaleza/CE ser superior ao limite de alçada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

Ao teor do relatado, chegam os autos, para apreciação deste Colegiado, recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, em razão de a DRJ-Fortaleza/CE haver exonerado a contribuinte SUPER TERMINAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA (doravante denominada Super Terminais), bem como a responsável solidária SEMP TOSHIBA AMAZONAS S/A (doravante denominada Semp Toshiba), de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada.

Primeiramente, não há que se concordar com a autoridade julgadora quando esta afirma que não restou caracterizada, no caso, a atuação da Super Terminais como depósito fechado, em razão de o Ato Declaratório nº. 333/2005-DETRI, expedido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas, ter conferido àquela empresa simples concessão, em regime especial, para guarda da mercadoria de terceiros em *containers*, sem fazer qualquer referência à situação da empresa como depósito.

Veja-se o texto do referido Ato Declaratório:

EMENTA

1- ICMS. 2-REGIME ESPECIAL. 3- GUARDA DE MERCADORIAS DE TERCEIROS EM CONTEINERS

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições legais e,

CONSIDERANDO as informações constantes no Processo nº 18.654/05-8 - SEFAZ;

CONSIDERANDO o disposto no art. o disposto no artigo 391, II do Regulamento do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999 e no Art. 111, I, da Lei Complementar n.º 19, de 29 de dezembro de 1997,
RESOLVE:

I- **AUTORIZAR** a empresa **SUPER TERMINAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA**, estabelecida nesta cidade, na Rua Ponta Grossa, 256 — Parte A — Colônia Oliveira Machado, inscrita no CNPJ sob n.º 04.335.535/0005 706 e no CCA sob o n.º 04.400.556-3, armazenar, exclusivamente, mercadorias de terceiros acondicionadas em contêineres, pelo prazo máximo de 90 (noventa) dias, transportados sob sua responsabilidade, desde que obedecidas as seguintes condições:

a - A armazenagem será realizada em área fisicamente segregada, exclusivamente para este fim, com acesso restrito e controlado por guarita;

b - A movimentação de entrada e saída de veículos no depósito deverá ser registrada diariamente, em ordem cronológica, no livro denominado "RELAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS DE CONTÊINERES ", que deverá ser mantido na guarita do depósito e conter, no mínimo, os seguintes registros:

b.1 - Identificação dos contêineres armazenados;

b.2 - Data da entrada e saída dos contêineres;

b.3 - Número do Conhecimento de Transporte ou DI;

c) Manter registro no LRI (Livro Registro de Inventário) nas condições previstas no art. 271 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999;

II - **VEDAR** a transmissão de propriedade das mercadorias armazenadas no depósito, a movimentação da carga para outro contêiner ou a entrega parcial da carga quando se tratar de um único destinatário.

IV [sic]- **DETERMINAR** à requerente a lavratura de Termo de Ocorrência consignando o número deste Ato, seu teor e validade, no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6.

Este Ato entra em vigor nesta data, com validade até 18 de setembro de 00 não dispensando o contribuinte do cumprimento das demais obrigações principal e acessórias previstas na legislação tributária, e poderá ser alterado ou revogado a qualquer tempo, a critério do Fisco.”

Claro está que a Super Terminais, a partir daquela concessão, mesmo sendo empresa transportadora, passou a também funcionar como depósito fechado, nos termos e condições daquele regime especial. Tanto assim, que o próprio Ato Declaratório afirma: “b. *A movimentação de entrada e saída de veículos no depósito deverá ser registrada diariamente...*”.

Não vejo com isso qualquer afronta ao que dispõe o Regulamento do ICMS do Estado do Amazonas, que não limita o depósito fechado apenas àquele de propriedade do contribuinte. Veja-se o que afirma o Decreto Estadual nº. 26.438/06:

Art. 4º O imposto não incide sobre:

(...)

XIV – saída de mercadorias ou bens destinados para depósito fechado do próprio contribuinte ou para Armazém Geral, localizados neste Estado, bem como o seu retorno ao estabelecimento de origem

§ 8º Para efeito do disposto no inciso XIV, do caput, considera-se:

I - depósito fechado: o estabelecimento que o contribuinte mantém, exclusivamente, para estocagem de suas mercadorias ou bens;

(grifo não constante do original)

Veja-se que o inciso XIV do art. 4º acima citado afirma que não incide o ICMS na saída de mercadorias ou bens destinados para “depósito fechado do próprio contribuinte”, deixando ver, dessa forma, que é possível a saída de mercadorias ou bens para depósito fechado que não seja do próprio contribuinte. Se assim não o fosse, desnecessária seria a expressão “do próprio contribuinte”, bastando falar-se em “saída de mercadorias ou bens destinado para depósito fechado”, sem que constasse a referida expressão “do próprio contribuinte”.

No caso, tem-se que o regime de depósito concedido é especial em razão de a Super Terminais, mesmo não exercendo as funções de depósito fechado, por força daquele Ato Declaratório, assim ter passado a se configurar em relação às mercadorias de terceiros acondicionadas em *containers* e transportadas sob a sua responsabilidade.

Demais disso, o Regulamento do IPI vigente à época (Decreto nº. 4.544/2002) define como depósito fechado aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos¹, não fazendo qualquer restrição quanto a quem pertença o depósito, tampouco restringindo-o às situações em que ali sejam depositadas exclusivamente mercadorias próprias.

Veja-se que a atuação da Super Terminais como depósito foi reconhecida pela própria autoridade julgadora no seguinte trecho do voto condutor do Acórdão:

“Assim, em que pese ao fato de não se ter feito constar nos autos o contrato de prestação de serviços entre as duas empresas envolvidas², o que se poderia inferir do exposto neste tópico é que a atuação da Super Terminais, nas operações que se analisa, foi eminentemente relacionada com a sua condição de transportadora de cargas, sendo que o depósito de mercadorias pertencentes a terceiros foi uma concessão excepcional concedida pela SEFAZ/AM, como atividade secundária estritamente vinculada àquela.”

(grifo não constante do original)

O fato de a atividade como depósito fechado ser secundária e estritamente vinculada à condição de transportadora da empresa não lhe retira a condição de depósito fechado, mesmo que a atividade tenha sido exercida secundariamente.

Ressalte-se, ainda, que nem mesmo as autuadas discordam da atuação da Super Terminais como depósito fechado, restando incontroversa tal questão.

¹ Art.518.Na interpretação e aplicação deste regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

VII – depósito fechado é aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos;

(...)

Dito isso, tenho que, por outro lado, cabe razão àquela autoridade julgadora quando afirma que o Auto de Infração deixou de estabelecer, precisamente, o fato que pretendeu apenar, deixando dúvidas acerca de qual foi a conduta típica observada caracterizadora do ilícito praticado. Em alguns momentos, afirma a Fiscalização que houve extravio da mercadoria praticado pela Super Terminais; em outros, que houve contrabando decorrente da saída das mercadorias da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade fazendária; e em outros, ainda, que houve entrega a consumo de mercadoria introduzida clandestinamente no país. Vejamos trechos do Auto de Infração e do Relatório Fiscal, os quais foram reproduzidos pela decisão recorrida, que traduzem a mixórdia de condutas que o auto de infração pretende apenar:

Fl.04:

“001 - SAÍDA DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS SEM AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADUANEIRA

Depositário não localizou e não apresentou à fiscalização mercadorias depositadas a título de depósito fechado, nem justificou sua devolução, através de documentação probatória, conforme apurado no procedimento fiscal.”

Fl. 14:

“Ao final deste relatório ficará demonstrado que todas as alegações utilizadas pelo **SUPER TERMINAIS** em sua defesa não se sustentam, e que restará caracterizado como saída irregular de mercadorias da Zona Franca de Manaus o montante de R\$ 332.439.917,00.”

Fls.22 e 24:

“V – DO EXTRAVIO DE MERCADORIAS

.....
 Desta forma, conclui-se que, a diferença entre o que foi remetido e o que foi devolvido, totalizando R\$ 332.439.917,00, em tese, teve como destino diverso aquele que deveria ter tido, ou seja, retornar à empresa que remeteu para depósito fechado. “

.....
 “Pelo até aqui exposto, conclui-se que, em tese, o SUPER TERMINAIS deu destino diverso as mercadorias de propriedade da SEMP recebidas em depósito fechado sendo, portanto, esta última responsável solidária pelas infrações apuradas.

Como ambas as empresas alegam que estas mercadorias não estão em seu poder, presume-se que estas mercadorias saíram da Zona Franca de Manaus sem a devida autorização da autoridade aduaneira.

.....
As mercadorias, em tese, extraviadas, foram produzidas pela SEMP TOSHIBA com parte de seus insumos de origem estrangeira.”

Fl. 29:

“O artigo 39 do Decreto-Lei nº 288/67, trata da saída ilegal de mercadorias da Zona Franca de Manaus, regulamentado pelo artigo 623 do Regulamento Aduaneiro.”

Fl. 30

“Ainda sobre a penalidade aplicada à comercialização de produto de procedência estrangeira sem nota fiscal, destaca a Lei nº4.502/1964, que diz:”

FL 32:

“Na prática, tendo em vista que as mercadorias não foram apresentadas, supõe-se que estas foram introduzidas no mercado nacional de forma irregular, saindo da Zona Franca de Manaus, sem o devido processo de internação.

Além do mais, como não há notas fiscais que amparem a saída destas mercadorias, emitidas regularmente pela SEMP TOSHIBA, supõe-se também que estas mercadorias saíram do depósito fechado desacompanhadas das mesmas incorrendo, neste caso, o depositário no ilícito estabelecido no artigo 83, inciso I, da Lei nº4.502/1964.”

Fl.40:

“Restando atendidos todos os princípios que regem o nosso ordenamento jurídico, dentre os quais, destacamos os Princípios da Legalidade e o Princípio do Contraditório, entende-se pela aplicação da pena de perdimento em razão da não apresentação de documentação fiscal idônea que comprove a destinação das mencionadas mercadorias, presume-se desta forma, sua saída dos limites da Zona Franca de Manaus, sem o devido conhecimento das autoridades fazendárias da União, que, nos termos do artigo 39 do Decreto-Lei n.º 288/1967, tipifica o crime de contrabando, punível com a pena de perdimento das mercadorias.

.....
Por não terem sido localizadas, ou ainda, por já ter sido dadas a consumo, converte-se a referida pena de perdimento em multa de igual valor ao valor comercial das mercadorias, comprovado através de nota fiscal.”

(grifos não constantes do original)

Mesma sorte teve a fundamentação legal constante do auto de infração, que consigna os seguintes dispositivos: Decreto-lei nº. 288, art. 39; Decreto nº. 4.543/2002, arts. 623, 63 e 618 e Lei nº. 4.502/64, art. 83, I. Veja-se o que dizem os dispositivos legais referidos:

Decreto-lei nº. 288/67, art. 39

Art 39. Será considerado contrabando a saída de mercadorias da Zona Franca sem a autorização legal expedida pelas autoridades competentes.

Decreto nº. 4.543/2002, arts. 618, 623 e 631

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o

cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - o outro, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

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

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros;

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

XIII - transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e de outros gravames, quando desembaraçada com a isenção referida nos arts. 140, 141, 142, 160, 161 e 187;

XIV - encontrada em poder de pessoa física ou jurídica não habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;

XV - constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo;

XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a iludir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (Decreto-lei

nº 37, de 1966, art. 105, inciso XVI, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.804, de 1980, art. 3º);

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, inciso XVII);

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado; (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

XVIII - estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem pública;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 574; e

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

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

§ 2º A aplicação da multa a que se refere o § 1º não impede a apreensão da mercadoria no caso referido no inciso XX, ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território aduaneiro (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

§ 3º Considera-se falsa declaração de conteúdo, nos termos do inciso XII, aquela constante de documento emitido pelo exportador estrangeiro, ou pelo transportador, anteriormente ao despacho aduaneiro.

§ 4º Consideram-se transferidos a terceiro, para os efeitos do inciso XIII, os bens, inclusive automóveis, objeto de:

I - transferência de propriedade ou cessão de uso, a qualquer título; II - depósito para fins comerciais; ou

III - exposição para venda ou para qualquer outra modalidade de oferta pública.

§ 5º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Art. 623. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria saída da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade aduaneira, quando ingressada naquela área com os benefícios referidos no art. 453, por configurar crime de contrabando (Decreto-lei nº 288, de 1967, art. 39).

Art. 631. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no Siscomex, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2º).

Da fundamentação legal constante do auto de infração, verifica-se a tipificação da conduta em, pelo menos três hipóteses distintas:

1) Saída da mercadoria da Zona Franca de Manaus sem autorização legal da autoridade competente, o que corresponde a contrabando, nos termos do art. 618 do Decreto nº. 4.543/2002, cuja conduta é apenada com o perdimento da mercadoria, na forma do art. 623 do mesmo Decreto.

2) Dano ao Erário, apenado com o perdimento da mercadoria, convertido em multa se esta não for localizada ou for consumida. Aí, não se sabe em qual das hipóteses arroladas nos incisos I a XXII do art. 618 do Decreto nº. 4.543/2002 pretendeu a autoridade autuante enquadrar a situação fática que caracterizaria o dano ao Erário imputado.

3) Entrega a consumo ou consumo de mercadoria de procedência estrangeira que tenha entrado ou saído do estabelecimento da Super Terminais, sem que tenha havido registro da DI no Siscomex ou desacompanhado de nota fiscal.

De toda a leitura que se faz do auto de infração, chega-se à seguinte pergunta: qual foi, afinal, a conduta apenada pela autoridade autuante?

Demais disso, tem-se que a Fiscalização presumiu que a diferença encontrada entre as mercadorias enviadas pela Semp Toshiba e aquelas devolvidas pela Super Terminais por si só caracterizaria a saída irregular da mercadoria da Zona Franca de Manaus, sem que, no entanto, fosse realizada uma auditoria contábil que levasse à tal conclusão.

Veja-se o que diz a autuante:

“Na prática, tendo em vista que as mercadorias não foram apresentadas, supõe-se que estas foram introduzidas no mercado nacional de forma irregular, saindo da Zona Franca de Manaus, sem o devido processo de internação”. (fl.32)

Não há previsão legal para tal presunção, não se podendo desconsiderar a possibilidade, até mesmo, de consumo das mercadorias na própria Zona Franca, ou que tais mercadorias tivessem sido devolvidas e se encontrassem no estoque da Semp Toshiba, ou que tais mercadorias nem tivessem sido devolvidas e se encontrassem, ainda, depositadas na Super Terminais. Deveria a fiscalização, no mínimo, ter verificado o estoque da Semp Toshiba, analisado as entradas e as respectivas saídas, através da Declaração para Controle de Internaço (DCI) mensal, para ter uma visão do que realmente teria ocorrido, sem acomodar-se no plano das suposições.

Forçoso, sobre esse ponto, é concordar com o posicionamento da autoridade julgadora *a quo* ao afirmar:

Não concordo com o autuante. Neste ponto dou razão à Super Terminais quando afirma que a diferença detectada, mesmo que viesse a ser demonstrada sem margem de dúvida, mesmo assim, por si só, não seria elemento suficiente para sustentar a afirmação quanto a saída dessas mercadorias da Zona Franca de Manaus, pois mesmo que essas mercadorias não tivessem retornado para a Semp Toshiba, não se poderia descartar, como uma das hipóteses, a permanência das mesmas dentro daquela área.

Se, por um lado, a diferença encontrada do confronto entre as notas fiscais apresentadas se configura como um fato inicial altamente relevante a ser perquirido, demanda, por outro lado, aprofundamento das investigações para se buscar a verdade material sobre o destino das mercadorias, como, inclusive, parece ter sido a intenção do fiscal, quando exarou as intimações elencadas na tabela antes apresentada, intenção essa que não se concretizou, apesar das empresas terem respondido as intimações antes de encerrada a fase fiscalizatória, pelo menos é o que se extrai do conteúdo dos autos.

Demais disso, ainda em fase de fiscalização, a Super Terminais informou que no de 2007 ainda existiam *containers* que tinham sido entregues pela Semp Toshiba em 2006 e que só foram devolvidos em 2007. Entretanto, não houve qualquer verificação, por parte da fiscalização, de tal informação, tendo, mais uma vez, usado de presunção para concluir que seria inverossímil que em 135 *containers* constassem um volume em mercadorias no valor de R\$332.429.917,00. Improvável, sim, mas não impossível, e merecia ter havido uma melhor investigação sobre o alegado. Entretanto, mais uma vez a autoridade autuante utilizou-se de presunção, sem nenhum indício probatório. Veja-se:

“(…) se considerarmos as alegações do contribuinte, temos o seguinte resultado, a **SEMP TOSHIBA** remeteu R\$ 607.327.910,00 em 3.358 contêineres. O **SUPER TERMINAIS** devolveu R\$ 274.887.993,00 em 3.223 contêineres, e ficou um saldo de 332.429.917,00 em **APENAS** 135 contêineres.

(…)

Percebe-se, claramente, que os números apresentados não são condizentes. Dizer que mais de 50% das mercadorias que foram remetidas, e não retomaram, ficaram armazenadas de um ano para o outro em menos de 5% dos contêineres movimentados é totalmente incoerente e sem fundamento. Além, claro, de que pelas

informações obtidas por esta fiscalização, não haveria nenhuma mercadoria em depósito fechado no final do ano-calendário de 2006.”

Ressalte-se que, na impugnação, tanto a Super Terminais quanto a Semp Toshiba prestaram a mesma informação: que em 2007 haviam remanescido, depositados junto à Super Terminais, 145 *containers* que tinham sido enviados pela Semp Toshiba em 2006.

Por último, entendo também que não restou clara a condição de responsável solidária da Semp Toshiba. Na verdade, a responsabilização solidária da Semp Toshiba está consignada no Auto de Infração exclusivamente nessas breves palavras:

“Pelo até aqui exposto, conclui-se que, em tese, o **SUPER TERMINAIS** deu destino diverso as mercadorias de propriedade da **SEMP** recebidas em depósito fechado sendo, portanto, esta última responsável solidária pelas infrações apuradas.”

O Auto de Infração não esclarece, por meio da descrição dos fatos constante do Relatório Fiscal, o porquê de se incluir a Semp Toshiba como responsável solidária, tampouco assim o faz por meio do enquadramento legal indicado. Veja-se o que está ali consignado:

“A presente intimação é extensiva ao responsável solidário SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA, CNPJ nº 04.400.52/0001-48, na forma do artigo 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) c/c o **parágrafo único, inciso III, do artigo 32 do Decreto-Lei nº37/1966.**”

Acontece que o dispositivo legal indicado não se relaciona aos fatos postos na autuação:

Art. 32. (...)

Parágrafo único. É responsável solidário: .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I- o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II- o representante, no País, do transportador estrangeiro; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III- o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

Forçoso, mais uma vez, reconhecer a procedência as alegações da autoridade julgadora *a quo*:

Processo nº 10283.720251/2010-19
Acórdão n.º 3202-000.773

S3-C2T2
Fl. 1.532

“De fato, o que se nota é que o autuante foi bastante lacônico na fundamentação quanto à sujeição passiva, não expôs claramente qual seria a relação pessoal e direta do principal autuado com a situação que constituía o respectivo fato gerador e, quando indicou a disposição de lei que obrigaria a Semp Toshiba como responsável solidária o fez com engano, cabendo, aqui, acatar a alegação dessa empresa quando afirma que foi totalmente equivocado o enquadramento legal utilizado pelo autuante para amparar a prolatada solidariedade, pois o parágrafo único, inc. III, do artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/66 trata da responsabilidade pelo pagamento do imposto de importação, atribuída ao *"adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora"*, situação que não se amolda nem de longe ao papel desempenhado pela Semp Toshiba nas operações em baila.”

Assim, pelo exposto, em razão de não ter havido a adequada subsunção dos fatos à norma legal, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de ofício, mantendo a nulidade do auto de infração, por vício material, declarada pela autoridade julgadora de base.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres