ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.720390/2015-57

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

Processo nº	10283.720390/2015-57
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**3402-004.276 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de junho de 2017
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Recorrida	IMADCO COMÉRCIO DE BRINQUEDOS ELETRÔNICOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 18/05/2010, 18/06/2010, 24/06/2010, 27/07/2010, 16/11/2010, 15/12/2010, 02/02/2011, 03/02/2011, 16/02/2011, 16/03/2011, 24/03/2011, 14/04/2011, 06/07/2011, 20/07/2011, 22/07/2011, 29/07/2011, 07/10/2011, 20/10/2011, 16/11/2011, 01/12/2011, 06/12/2011, 16/12/2011, 22/12/2011, 26/12/2011, 18/01/2012, 01/02/2012, 08/02/2012, 15/03/2012, 27/03/2012, 26/04/2012, 10/05/2012, 01/06/2012, 05/06/2012, 26/06/2012, 28/06/2012, 17/07/2012, 24/08/2012, 08/10/2012, 15/10/2012, 18/10/2012, 06/11/2012, 17/12/2012, 26/12/2012, 15/01/2013, 23/01/2012, 24/01/2013, 19/02/2013, 06/03/2013, 08/04/2013, 03/07/2013, 18/07/2013, 19/07/2013, 23/07/2013, 22/08/2013, 23/10/2013, 29/10/2013, 29/11/2013, 05/12/2013, 16/12/2013, 17/12/2013, 23/12/2013

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. OMISSÃO DE RECEITAS. CONTABILIDADE.

A omissão de receitas detectada em face dos registros contábeis e em análises de operações no mercado interno, não pode ser fundamento único a ensejar a aplicação da multa por ocultação do real adquirente em operações de importação, a qual deve ser aplicada àquele que não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nestas específicas operações, do que não se desincumbiu a fiscalização.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de voto, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício e relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos e atos processuais, adoto o relatório da decisão *a quo*, vazado nos seguintes termos:

> *Trata-se de processo inaugurado para recepcionar as informações e documentos que redundaram na lavratura do auto de infração, que se prestou a constituir o crédito tributário decorrente da aplicação da multa prescrita no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no montante original de* ***R$ 11.900.668,49****, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, durante os anos de 2010 a 2013, suscetíveis da aplicação da pena de perdimento, por já terem sido consumidas/revendidas ou não localizadas.*
>
> *Segundo relata a autoridade que presidiu o procedimento de fiscalização, "O escopo do procedimento foi a verificação de suspeitas objetivamente identificadas de que a empresa fiscalizada tivesse efetuado importações com ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação e prática de interposição fraudulenta, durante os anos de 2010 a 2013" (fl. 9).*
>
> *Asseverou que a fiscalizada, constituída no final de 2009, com sede em Manaus, atuando no comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico,* "(...) já foi autuada em diferentes situações pela Receita Federal, entre elas subfaturamento de mercadorias, ocultação do real adquirente e importação de mercadorias falsificadas" *(fl. 10).*
>
> *Aduziu que o primeiro aumento do capital social (no valor de R$ 750 mil) foi contabilizado em contrapartida a empréstimo do sócio majoritário e administrador (Sr. Imad Alawie), o que não implica em aumento do patrimônio, como deveria ocorrer. E a contabilização do segundo aumento do capital social (no valor de R$ 4 milhões) foi realizada em contrapartida da conta* adiantamento de clientes*. Entretanto,* "(...) em documento entregue pela própria empresa, é possível notar que em vários dos valores aparece o nome do Sr. Imad Alawie (sócio majoritário e administrador) além da palavra mútuo antecedendo" *(fl. 11). Outro mútuo lançado nesta conta foi com a empresa* World Magic Entertainment*,* "(...) empresa que é fornecedora da Imadco e não cliente, como pode ser comprovado pelas notas fiscais e pelas importações feitas pela contribuinte no período fiscalizado" *(fl. 11).*
>
> *Como a fiscalizada não soube justificar tais lançamentos contábeis (alegando erro), a autoridade fiscal concluiu que*

"Esse tipo de operação dá margem à manutenção de passivo fictício na contabilidade, pois se for realmente um aumento de capital e for incorporado ao patrimônio da empresa, esse empréstimo não será pago e continuará no passivo da empresa" *(fl. 11)*.

Analisando os documentos fiscais, a contabilidade e as informações constantes nos extratos bancários, a autoridade fiscal constatou diversas inconsistências relatadas individualmente em seu relatório (fls. 9-17), relativamente às operações de venda das mercadorias pela fiscalizada, após o que asseverou (fl. 15):

Pela análise desses adquirentes e de suas respectivas notas fiscais é possível a identificação de condutas por parte da Imadco que tendem a ocultar o real adquirente da mercadoria, não sendo possível para a fiscalização identificar se quem realmente comprou e pagou pela mercadoria é quem consta na contabilidade, no extrato ou ainda uma outra empresa, já que a grande maioria dos depósitos são feitos em dinheiro. Outro ponto controverso são os valores depositados a maior ou a menor e as notas fiscais não pagas, o que faz levantar algumas questões:

- Que empresa aceita que seu comprador não pague as mercadorias ou então que pague menos e mesmo assim continua vendendo a prazo para o mesmo?

- Que comprador que paga mais do que o valor da nota fiscal pela mercadoria?

- Quem vende a prazo sem datas ou valores definidos para os pagamentos? Se a venda foi dividido em dez vezes, o usual é que, se a venda for de R$1.000,00 cada parcela será R$100,00 e com datas de vencimento definidas.

- Que empresa que possui unidade unicamente em Manaus faria o pagamento de suas faturas em São Paulo?

- Que empresa ainda recebe a maioria das vendas, normalmente de valor elevado, em dinheiro?

E, ao analisar o extrato bancário de 2011, a fiscalização identificou alguns depósitos que não constavam da contabilidade, concluindo, novamente, que esta situação "leva a manutenção de passivos fictícios, que já foram quitados mas que continuam no balanço patrimonial da empresa, possibilitando a entrada de recursos cuja origem é desconhecida" (fl. 15). Fato este que foi possível confirmar na auditoria contábil ("análise das contas de resultado e do disponível") efetuada, com saldos credores persistentes na conta disponível (como também na conta clientes), absorvidos por empréstimos lançados no dia 31/12 de cada ano, "(...) para que a conta feche o ano com saldo devedor" (fl. 15).

Registrou a autoridade que o art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda prevê que tais situações caracterizam-se como

"(...) omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção" (fl. 15).

A fiscalização também identificou irregularidade nas escriturações das contas que registraram contratos de mútuo, porquanto "(...) em 2012 e 2013 o saldo da conta do ativo foi devedor, porém a do passivo também foi devedor, quando deveria ser credor" (fl. 16).

Por fim, constatou-se que a empresa apresentou persistente prejuízo contábil nos anos fiscalizados (seja no resultado bruto, seja no resultado operacional, conforme o ano). Diante desta situação, concluiu a autoridade que "Isso implica dizer que a empresa não consegue se manter apenas com suas operações. No longo prazo, uma empresa com margem negativa é inviável" (fl. 16).

Em face das constatações havidas no procedimento fiscalizatório, a autoridade fiscal relatou suas conclusões, nos seguintes termos (fls. 16-17):

5. CONCLUSÕES A empresa não consegue demonstrar com fidedignidade as operações da empresa e seus recebimentos. Por meio da análise feito e dos exemplos, é possível perceber que:

1) Os recursos utilizados para o aumento do capital social ou não correspondem a um verdadeiro aumento no patrimônio ou mantêm um passivo fictício;

2) Os recursos que ingressaram nas contas correntes da empresa a título de recebimento de clientes não correspondem, em sua integralidade, às operações de vendas da empresa, retratadas pelas notas fiscais de saída;

3) A conta "Clientes", presente no ativo circulante, a partir de 2012 possui saldo credor;

4) Foi evidenciado saldo credor na conta caixa em diversas ocasiões no decorrer do período fiscalizado, o que indica que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas (receitas mantidas à margem da escrituração);

5) Não é possível identificar a origem lícita e a disponibilidade de todos os recursos que são utilizados no comércio exterior;

6) É vinculada, portanto, a aplicação da penalidade prevista no art. 23, § 1o do Decreto-Lei n° 1.455/76. Uma vez que as mercadorias já foram revendidas, aplica-se a multa equivalente prevista no § 3° do mesmo artigo;

7) A tabela "DEMONSTRATIVO DE MULTA DE VALOR EQUIVALENTE" apresenta o cálculo da multa devida. Nela constam os números das declarações de importação registradas em 2010 e 2011, o valor aduaneiro das mercadorias e as notas fiscais de saída que comprovam a revenda das mesmas;

8) Considerando, ainda, o disposto no § 1° do artigo 81 da Lei 9.430/96, no § único do artigo 11 da Instrução Normativa SRF

n° 228/2002 e no artigo 37, inciso III, da Instrução Normativa RFB n° 1183/2011, formalizou-se Representação Fiscal com finalidade de instauração de procedimento para declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da empresa Imadco Comerciode Brinquedos Eletrônicos Ltda."

A ciência do lançamento foi procedida em 10 de fevereiro de 2015, na pessoa de procurador regularmente estabelecido (fl. 1677).

Em 2 de março de 2015 foi protocolada a impugnação do sujeito passivo, nos termos da peça de fls. 1686-1704, por meio da qual aduz, em apertada síntese, que:

a) o auto de infração é nulo, porquanto lavrado por presunção, não havendo provas concretas para sustentá-la. Os fatos apontados pela fiscalização "(...) NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE A IMPUGNANTE PRATICOU A CONDUTA QUE LHE É IMPUTADA" (fl. 1691), sendo ônus dela "(...) comprovar a veracidade da autuação realizada ... com a determinação exata da matéria tributável, nos termos do art. 142 do CTN (...)" (fl. 1692);

b) os fatos invocados pela fiscalização constituem elementos inservíveis para a aplicação da pena (seja de perdimento, seja pecuniária), o que também fulmina de nulidade o lançamento. Como a espécie trata de aplicação de penalidades e não de constituição de crédito tributário, "(...) o regime jurídico é o de direito penal, pois, com efeito, o direito administrativo sancionador se conecta com os mais diversos ramos do direito" (fl. 1696). Isto porque, neste contexto, "(...) Se aplicada pena inadequada ou não capitulada em norma prévia ao fato que dá origem à imposição, ou mesmo inexistente no Sistema Jurídico Brasileiro, é evidente que não se estará respeitando – no caso – o devido processo legal (...)" (fl. 1697). E, no caso concreto, a autoridade expressa dúvidas em seu relatório fiscal, que "(...) não autorizam a imposição de penalidades no Direito Brasileiro (...)" (fl. 1698);

c) o lançamento deve igualmente ser anulado em razão da usurpação de competência da autoridade competente, que deve implicar na nulidade do procedimento fiscalizatório. Isto porque, à luz do disposto no art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 (e também do art. 774 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro)), a autoridade autuante "não detém competência legal para aplicação da pena de perdimento" (fl. 1698). Ou seja, apenas após a aplicação da pena de perdimento, por parte da autoridade competente, "(...) É QUE, ENTÃO, PODER-SE-Á, EVENTUALMENTE, CONVERTER A PENA APLICADA EM PENA DE MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA" (fl. 1699). Neste contexto, deixou de ser respeitado o devido processo legal sendo "(...) NULO DE PLENO DIREITO O ATO ADMINISTRATIVO RETRATADO NO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO (...)" (fl. 1700);

> *d) os substratos fáticos apontados pela fiscalização, caso fossem adequadamente comprovados, são imprestáveis para fundamentar a aplicação da penalidade de perdimento apenas, "(...) QUANDO MUITO, à constatação de que teria havido omissão de receitas" (fl. 1700).*
>
> *d) os substratos fáticos apontados pela fiscalização, caso fossem adequadamente comprovados, são imprestáveis para fundamentar a aplicação da penalidade de perdimento apenas, "(...) QUANDO MUITO, à constatação de que teria havido omissão de receitas" (fl. 1700).*
>
> *Concluiu a impugnante requerendo o julgamento pela procedência da impugnação, com a consequente declaração da improcedência do auto de infração.*

A DRJ/FNS, em 31/05/2016, julgou o lançamento improcedente (fls. 1736/1748) ao fundamento, em resumo, por entender que o que dá margem à interposição fraudulenta presumida "é não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, e não, necessariamente, a omissão de receitas relacionadas a operações no mercado interno". Sendo o valor exonerado superior ao limite de alçada, foi interposto o recurso de ofício ora sob exame.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

Inicialmente corroboro com o entendimento vazado na decisão *a quo* no sentido de que a aplicação da multa a que se refere o art. 73 e seus §§ da Lei 10.833/2003, substitutiva da pena de perdimento de mercadoria (DL 1.455/76), prescinde de prévio procedimento administrativo tendente à imposição da pena de perdimento da mercadoria como condição para sua válida aplicabilidade.

Como bem pontuado na r. decisão, o fato de o lançamento ter sido fundamentado com base em presunção a partir de vários elementos fáticos, tais como integralização do capital social de forma duvidosa, extratos bancários, etc., não implicam, por si só, sua improcedência. É o que vimos chamando de interposição fraudulenta presumida, a qual é admitida diante da análise casuística dos vários elementos probatórios trazidos aos autos e que convergem para provar fraudes em suas mais variadas formas no sentido de concluir pela interposição fraudulenta, sobre a qual dispõe o vigente § 2º do Art. 23 do Decreto-lei 1.455/76.

Porém, a norma que estabelece a presunção relativa não desincumbe a Fazenda, na sua função fiscalizadora, de demonstrar a ocorrência do fato-base, que, no presente caso, é o próprio procedimento fiscalizatório a demonstrar que, não obstante seus esforços para tentar descobrir a verdade dos fatos, mediante intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, por exemplo, a contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Não se encontram encartados nos autos quaisquer documentos relativos às operações de comércio exterior. E a análise fiscal concentrou-se nas evidências extraídas da contabilidade da fiscalizada, que indicam a existência de omissão de receitas. Além disso, a

autoridade fiscal relata inconsistências relativas a algumas operações entre a fiscalizada e seus clientes, sem relacioná-las com as específicas operações de importação realizadas no período. Neste ponto, veja-se os termos postos no relatório fiscal (fl. 15):

> *"Pela análise desses adquirentes e de suas respectivas notas fiscais é possível a identificação de condutas por parte da Imadco que tendem a ocultar o real adquirente da mercadoria, não sendo possível para a fiscalização identificar se quem realmente comprou e pagou pela mercadoria é quem consta na contabilidade, no extrato ou ainda uma outra empresa, já que a grande maioria dos depósitos são feitos em dinheiro. (...)"*

A análise que levou a auditoria a esta conclusão reportou-se a operações no mercado interno, não se reportando a qualquer específica operação de importação. Ou seja, a acusação de ocultação do real adquirente, neste caso, reportou-se a operações no mercado interno.

A autoridade fiscal concluiu, ao analisar os registros contábeis da fiscalizada, que "5) Não é possível identificar a origem lícita e a disponibilidade de todos os recursos que são utilizados no comércio exterior" (fl. 17). Observa-se, assim, que a acusação fiscal não se direcionou à falta de apresentação, pela fiscalizada, dos específicos comprovantes da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Ao contrário, **depreendeu que isto não restou comprovado em face dos lançamentos historiados na contabilidade da fiscalizada.**

E, ante esta acusação fiscal, a impugnante direcionou seus reclamos contra a conclusão da fiscalização de que a omissão de receitas (vendas no mercado interno), se devidamente comprovada, poderia fundamentar o lançamento dos tributos incidentes sobre elas, mas não poderia fundamentar a acusação que daria lastro ao lançamento guerreado.

Conclui-se, então, que há um descompasso entre a acusação fiscal e os fundamentos do lançamento impugnado. De fato, a infração reportada pela autoridade autuante (de omissão de receitas) não se coaduna com o elemento típico da infração objeto da autuação (ocultação presumida dos reais adquirentes das mercadorias importadas pelo sujeito passivo), pelo que concluo pela correção da r. decisão

Forte no exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - relator