



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

Processo nº 10314.724115/2012-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.367 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2014
Matéria II
Recorrente ALPHA COMERCIO DE ARTIGOS ELETRONICOS LTDA
Recorrida DRJ SÃO PAULO (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/01/2007

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE MPF.

Qualquer vício no MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.

DECADÊNCIA.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº08 do STF.

A determinação do termo inicial para contagem do prazo decadencial depende da existência de pagamento ou de alguma atividade que o substitua ou que autorize o não pagamento. Caso não seja identificada a antecipação do pagamento, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determina o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Caso contrário, o termo inicial será a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN

CESSÃO DO NOME PARA UTILIZAÇÃO EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA PREVISTA NO ART. 33, DA LEI nº 11.488/07.

A cessão do nome para operações de comércio implica na aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor da mercadoria, prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para declarar a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário referente as DI's registradas antes de 20/06/2007. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Luiz da Gama D'Eça, Silvia de Brito Oliveira e João Carlos Cassuli Junior.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, Silvia de Brito Oliveira, João Carlos Cassuli Junior e Luiz Carlos Shimoyama.

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 20/06/2012, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro da mercadoria no valor de R\$ 3.476.227,68 em virtude dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, e conforme programação do Serviço de Pesquisa e Seleção da Inspeção da Receita Federal do Brasil em São Paulo (SEPEL/IRF/SPO) foi realizada auditoria fiscal nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228 de 21 de outubro de 2002 para a verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior efetuadas pela empresa ALPHA COMÉRCIO DE ARTIGOS ELETRÔNICOS LTDA, CNPJ 7.459.885/000130.

Foi constatado que a empresa cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação, o que resultou na lavratura da pena de multa de 10% sobre o valor das mercadorias importadas.

Cientificado do auto de infração, por via digital, em 21/06/2012 (fls.2192), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 20/07/2012, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, de fls. 3784 à 3832, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Na forma do artigo 57 Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, a impugnante alegou que:

DAS PRELIMINARES

O decurso do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal.

Preliminarmente, requer a decretação da nulidade do Auto de Infração ora impugnado, na medida em que está embasado no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização que deveria ser concluído até o dia 04/05/2012, o que não ocorreu, sendo que sua prorrogação ocorreu somente com a ciência do Contribuinte em 05.06.2.012 (fls. 2.187/2.191 dos autos), ou seja, quando já decorrido o prazo de 120 (cento e vinte) dias para conclusão do referido MPF.

Portanto, é de se aplicar ao caso em tela, a orientação contida no artigo 14, da Portaria nº 3.014/2.011.

Não anexação aos autos de cópias das Declarações de Importação.

O Auto de Infração ora Impugnado, encontra-se maculado, também, de vício formal insanável, na medida em que deixaram de anexar aos autos, cópias das Declarações de Importação processadas no período de 18/01/2007 a 22/12/2010, que ensejaram na proposta da aplicação da penalidade de multa prevista no artigo 33, da Lei nº 11.033/2.007, restando violado o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

A não instauração de Procedimento Fiscal para a aplicação da Pena de Perdimento.

O “Procedimento Especial de Fiscalização” instaurado contra a Requerente com fundamento nas disposições contidas na IN/SRF nº 228/2012, jamais poderia seguir o rito sumário imposto pela IRF/SP, que resultou na proposta de “APLICAÇÃO DA PENALIDADE DE MULTA PREVISTA NO ARTIGO 33. DA LEI Nº 11.433/2007, a pretexto de que a mesma teria cedido seu nome para terceiros, visando acobertar as operações de importação processadas no período de 18.01.2.007 a 22.12.2010, o que comprovadamente jamais ocorreu.

A fiscalização deixou de cumprir as disposições previstas na IN/SRF nº 228/2002 pela não instauração de Procedimento Fiscal onde deveria ser proferida Decisão administrativa aplicando a Pena de Perdimento das mercadorias importadas pela Requerente do exterior no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010.

Significa dizer, que a prevalecer a exigência do recolhimento da penalidade de multa formalizada no Auto de Infração ora impugnado restarão violadas cláusula pétrea da Constituição Federal vigente, bem como, disposições expressas previstas no Decreto nº 70.235/72, com as posteriores alterações das Leis nºs 8.743/93 e 9.532/97, combinado com a Lei nº 9.784/99.

Intimação para promover a restituição/devolução das mercadorias importadas.

Também não há notícias nos autos, de que a Requerente tenha sido intimada pela Fiscalização Fazendária para promover a restituição/devolução das mercadorias importadas, até porque tratam-se de bens fungíveis.

Junta textos da Jurisprudência Judicial e da doutrina a respeito do assunto.

Violação do direito adquirido.

Entende que as conclusões do Procedimento Especial de Fiscalização instaurado com base na IN/SRF nº 228/2.002, não poderão retroagir para atingir fatos geradores ocorridos anteriormente, no caso, as Declarações de Importação citadas no Auto de Infração, processadas no período de 18.01.2007 a 22.12.2010, uma vez que tais importações foram efetuadas regularmente, com fiel atendimento às normas previstas na legislação vigente, sob pena de restar violado o direito adquirido.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

Esse procedimento só poderá ser adotado em ato de revisão aduaneira.

Da decadência.

Também em sede de Preliminares, entende a ora Requerente, que na questão posta nos autos, com relação às Declarações de Importação registradas no SISCOMEX no período de 18.01.2007 a 12.06.2010, operou-se a Decadência.

Na questão posta nos autos, relativamente as Declarações de Importação relacionadas no Auto de Infração ora impugnado, operou-se a “DECADÊNCIA”, nos termos da orientação contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a Requerente somente foi cientificada sobre respectivo lançamento de que trata o Auto de Infração ora impugnado em 21.06.12, ou seja, após o decurso do prazo decadencial.

Junta textos da Jurisprudência Administrativa e Judicial a respeito do assunto.

Para o caso em tela, a orientação prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Portanto, a imediata declaração da nulidade do Auto de Infração ora impugnado, é medida que se impõe, sob pena de restar caracterizado o enriquecimento sem causa, vez que, está sendo exigido da ora Requerente, penalidade de multa manifestamente ilegal.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em face da edição da Lei nº 11.488/2.007, artigo 33, não há embasamento legal para conversão da Pena de Perdimento das mercadorias importadas do exterior e desembaraçadas pelas Declarações de Importação processadas no período de 18.01.2007 a 22.11.2005, em Penalidade de multa correspondente ao valor aduaneiro das referidas mercadorias.

Na questão posta nos autos, a Instrução Normativas/SRF nº 228/2002 e embasamento legal utilizado pela Fiscalização Fazendária para lavratura do Auto de Infração ora Impugnado extrapolaram, flagrantemente, os limites da lei a que deveriam estar atreladas, no caso ao Decreto-Lei nº 37/66, artigo 105, incisos I a XXII, combinado com o Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, incisos I a V, e artigo 27, da Lei nº 10.637/2002.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

O pré-julgamento do Contribuinte.

Não se deve perder de vista, também, que na forma como é hoje realizado o Procedimento Especial de Fiscalização com base na IN/SRF. nº 228/2.002, o que ocorre, na verdade, é um pré-julgamento do Contribuinte, sem que lhe seria assegurado qualquer direito de defesa, o que convenhamos, é manifestamente ilegal/inconstitucional em face da flagrante ofensa ao “DEVIDO PROCESSO LEGAL”, fazendo os Agentes Fazendários as vezes de Juiz e Parte, o que convenhamos, é inadmissível.

Na medida em que o Auto de Infração ora Impugnado encontra-se maculado por vícios formais insanáveis, como restou acima demonstrado, é de se aplicar a decretação de sua nulidade, a teor do disposto no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, com as posteriores alterações das Leis nºs. 8.748/93 e 9.532/97.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

Da competência para aplicar a pena de perdimento.

No texto original do Decreto-Lei nº 1.455/76, a competência para aplicação do “PERDIMENTO DE BENS IMPORTADOS”. ERA EXCLUSIVA DO EXMO. SR. MINISTRO DA FAZENDA. Hoje, no entanto, em face de sucessivas delegações de competência, a Autoridade que promove a apreensão dos bens é a mesma que julga o feito, ou seja, faz vezes de Juiz e Parte, o que convenhamos, é inadmissível, ainda mais em se tratando de tão grave sanção como o “PERDIMENTO”, que envolve a perda da propriedade. Portanto, levando-se em consideração o princípio da “Imparcialidade dos Julgamentos” que deve imperar no Processo administrativo fiscal, jamais poderia ser aplicada a “PENA DE PERDIMENTO” das mercadorias importadas do exterior pela empresa “ALPHA” por parte da IRF/SP.

Junta textos da doutrina a respeito do assunto.

DO MÉRITO

Inobservância dos princípios da estrita legalidade.

Na questão posta nos autos, a aplicação da Pena de Perdimento das mercadorias importadas pela Requerente do exterior, e despachadas pelas Declarações de importação processadas no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010, está embasado no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Contudo, a Requerente jamais praticou a infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a atual redação do artigo 59, da Lei nº 10.637/2.002, pelos motivos seguintes:

- Nas importações realizadas pela Requerente do exterior em 2.007/2010, objeto das Declarações de Importação relacionadas no Auto de Infração, não houve a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor ou comprador, ou responsável pela operação mediante fraude ou simulação, o que é inclusive, corroborado no Relatório elaborado pelo AFRF/IRFSP, quando da realização dos procedimentos especiais de fiscalização com base na IN/SRF. nº 228/2002.*
- Os documentos anexados aos autos comprovam, de forma inquestionável, que a mesma jamais omitiu ou ocultou o fato de que parte dos Recursos Financeiros utilizados nas operações de importação de que tratam as Declarações de Importação processadas no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010, foram antecipados pelas empresas “V.F.R.” e “PROSERVICE” e “JL”, bem como, pelos “Contratos de Mútuo”, tanto que tais antecipações financeiras foram regularmente contabilizadas e objeto de declaração específica, conforme afirmado pelos Ilustres Agentes Fazendários;*
- Quanto a importação de mercadorias do exterior, objeto das Declarações de Importação discriminadas no Auto de Infração, não houve ocultação das pessoas jurídicas que forneceram os recursos financeiros para arcar com os custos das importações efetuadas pela Requerente, vez que tais antecipações financeiras foram regularmente registradas em sua escrita fiscal, conforme documentos anexados ao Processo Administrativo em tela, fato esse, corroborado pelos próprios agentes fiscais vinculados à IRF/SP, que realizaram os procedimentos especiais de fiscalização com base na IN/SRF nº 228/2002;*
- A posterior comercialização/revenda no mercado interno, das mercadorias regularmente importadas pela Requerente do exterior, para as empresas “VFR” e “PROSERVICE”, etc., foi efetuada com fiel observância a legislação vigente, inexistindo quaisquer irregularidades que pudessem ser apontadas pelos Agentes do Fisco.*

Ora, como se sabe, é norma básica do direito tributário que a sanção deve obedecer aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e com reserva absoluta da lei formal. Por

consequente, somente aqueles fatos explicitamente previstos na Lei pode ensejar a aplicação da penalidade, sendo inadmissíveis eventuais interpretações maleáveis em prejuízo do contribuinte ou responsável.

Com efeito, o direito penal tributário também está submetido ao princípio da tipicidade da norma legal. “Nullum crimen sine lege”, ou seja, não há crime sem lei anterior que o preveja, princípio do direito do cidadão esculpido no artigo 5, inciso XXXIX, da Constituição Federal.

Significa dizer, que a infração apontada pela Fiscalização Fazendária no Auto de Infração nº 10831000.300/9199 (fls.33), prevista no artigo 526, inciso IX, do Decreto nº 91.030/85 (IX Descumprir outros requisitos de controle de importação, constantes ou não de Guia de Importação ou documento de efeito equivalente, não compreendidos nos incisos IV a VIII deste artigo: multa de 20% do valor aduaneiro), EM FACE DE SUA INDEFINIÇÃO QUANTO AO CONCEITO DO DESCUMPRIMENTO DE OUTROS REQUISITOS DE CONTROLE DE IMPORTAÇÃO. NÃO OBSERVOU AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE FECHADA E COM RESERVA ABSOLUTA DA LEI FORMAL. RAZÃO PELA QUAL. TAL DISPOSITIVO LEGAL JAMAIS PODERIA TER SIDO UTILIZADO PELOS AGENTES DO FISCO PARA EXIGÊNCIA DA PENALIDADE DE MULTA DE QUE TRAJA O AUTO DE INFRAÇÃO DE FLS. 33. RAZÃO PELA QUAL. O R. ACÓRDÃO RECORRIDO AO JULGAR LEGAL TAL EXAÇÃO. ESTA A MERECER IMEDIATA REFORMA POR PARTE DESSE EGRÉGIO TRIBUNAL.

A prática da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76.

Segundo conclusões dos Agentes Fazendários no Procedimento Especial de Fiscalização instaurado nos autos do Processo Administrativo nº 10314011.926/2.00563, com base na IN/SRF nº 228/2.002, a Requerente teria incorrido na prática da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66, com a nova redação do artigo 59, da Lei nº 10.637/2.002.

O entendimento dos Agentes é manifestamente equivocado. Para comprovar tal fato, basta examinar os documentos anexados aos autos, que comprovam de forma inquestionável que o importador (ALPHA) quando da realização de importações de mercadorias do exterior, jamais praticou as infrações previstas no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. sendo manifestamente equivocadas as conclusões dos Agentes Fiscais vinculados à IRF/SP quando do encerramento do Procedimento Especial de Fiscalização realizado com base na IN/SRF. nº 228/2.002. pelos motivos seguintes:

- Nas importações de mercadorias realizadas pela Recorrente do exterior, não houve a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição*

fraudulenta de terceiros; conforme restou comprovado pelos documentos anexados;

- *Nas importações realizadas pela Recorrente, houve a efetiva comprovação, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas importações de mercadorias do exterior;*

Nas situações da espécie, ou seja, nas hipóteses de “INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO COM BASE NA IN/SRF. Nº 228/2002, o que deve ser observado pelos Agentes Fazendários, é se restou comprovada a violação às disposições contidas no artigo 81, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação que lhe foi conferida pelo artigo 60, da Lei nº 10.637/2002.

Na questão posta nos autos, a Requerente, comprovadamente, não se acha inserida em nenhuma das hipóteses acima descritas, conforme comprovado pela mesma mediante farta prova documental anexada aos autos.

No entanto, ainda que de fato restasse caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros, na medida em que a origem dos recursos financeiros antecipados pelas empresas VRF e QGD é lícita, estaria a Requerente, quando muito, sujeita à aplicação de penalidades de multas acessórias pelo não cumprimento da legislação que disciplina a importação por conta e ordem de terceiros, e não tão grave sanção como Perdimento dos bens, como ocorreu com a lavratura do Auto de Infração ora Impugnado, até porque, enfatize-se, quanto aos demais aspectos fiscais, tais importações atenderem fielmente a legislação vigente.

Dos “Contratos de Mútuo”.

Quanto a alegada irregularidade dos “Contratos de Mútuo”, o entendimento dos ilustres Agentes Fazendários quando da fundamentação legal do Auto de Infração ora Impugnado, é manifestamente equivocado, senão vejamos.

De acordo com a melhor Doutrina, o contrato de mútuo é o contrato de empréstimo, em que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade ou quantidade, podendo ser constituído por prazo livremente determinado entre as partes.

Por seu turno, os encargos e os juros poderão ser pagos durante a vigência do contrato, ou somente no final dele, conforme estabelecido entre os contratantes. Ressalta a ora Requerente, a propósito, que no Contrato de Mútuo questionado pela Fiscalização Fazendária, a estabeleceu-se um limite de valor de saldo máximo na ordem de 5.600.000,00 (cinco milhões e seiscentos mil reais), e para isso foram realizados pagamentos e remessas de mercadorias e portanto ainda que escriturados e realizadas transações que ultrapassaram esse valor no decorrer do período, o limite do contrato serviu como limitação ao passivo no encerramento do exercício.

Em resumo, o contrato de mútuo é um empréstimo em dinheiro, sendo prática muito comum entre sociedades que tenham ligação entre si ou entre sociedade e seus respectivos sócios pessoa física.

Da confusão patrimonial.

Também não prospera a alegação da suposta “confusão patrimonial”, na medida em que não restou comprovada, ainda que por prova indiciária, que tivesse havido fraude ou abuso de direito por parte dos sócios administradores da Requerente, bem como, das demais empresas citadas no Procedimento Especial de Fiscalização instaurado pela IRF/SP, com base na IN/SRF. nº 228/2.002. Confira-se sobre o tema, o seguinte julgado do extinto

“Tribunal de Alçada Cível de São Paulo”:

“SOMENTE HAVENDO PROVA INCONTROVERSA DA FRAUDE, ONDE A ENTIDADE JURÍDICA VENHA SE DESVIAR DE SUAS FINALIDADES ESPECÍFICAS, CAUSANDO DANOS E NÃO OS PODENDO SUPORTAR, É QUE SE ADMITE A TESE INOVADORA (....). SIMPLES INDÍCIOS E PRESUNÇÕES DE ABUSOS E ATOS FRAUDULENTOS SÃO INSUFICIENTES PARA FORMAR A CONVICÇÃO DO JULGADOR, ATÉ PORQUE, O PRINCÍPIO DE QUE A FRAUDE NÃO SE PRESUME, DEVE SER PROVADA, INCIDE COMO CRITÉRIO PREVALECENTE NO DIREITO CIVIL, PARA QUE SE IMPEÇA SEJA PRATICADA UMA INJUSTIÇA”

(RT: 690/104 RELATOR: JUIZ FERRAZ NOGUEIRA).

Das embalagens.

Também frágil e inconsistente a alegação dos Agentes Fazendários vinculados a IRF/SP, de que teria sido constatado no depósito da ora Requerente, diversas caixas de mercadorias com as iniciais “L J”, daí a presunção de que a empresa “Long Jump” seria a real interessada em tais importações.

De fato, ao fazer tal afirmação os Agentes Fazendários limitaram-se a verificar parte do estoque de mercadorias importadas armazenadas nos Depósitos da Requerente. No entanto, no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010, apenas cerca de 30% (trinta por cento) das mercadorias importadas do exterior continham nas respectivas embalagens a sigla “L J”, não podendo, assim, ser utilizada como parâmetro para afirmar-se que todas as mercadorias importadas no período citado continham tal sigla.

Ademais disso, eventuais incorreções/inexatidões nas embalagens de mercadorias importadas do exterior, quando muito, estariam sujeitas a penalidades de multas acessórias, mas nunca em tão grave sanção como o Perdimento dos bens.

Da aplicação da pena de perdimento.

Na questão posta nos autos, as razões utilizadas pelos Ilustres Agentes Fazendários às fls. 37, não subsistem à menor Análise em relação ao eventual dano ao Erário.

Com efeito, o art. 689 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº. 6.759/2.009), elenca em rol taxativo, ao contrário do entendimento trazido pelo Fisco, as hipóteses legais em que restará configurado o dano ao Erário. Após o caput do referido dispositivo, o legislador tomou o cuidado de detalhar vinte e dois incisos cada um com as tais hipóteses danosas.

Um rol enumerando vinte e dois incisos/hipóteses legais, não pode evidenciar fato outro que não a natureza taxativa do mesmo. Caso fosse a vontade do legislador elencar algumas hipóteses ou fazê-las de modo genérico, ante a “impossibilidade de listá-las exaustivamente” como sugere o Auto de Infração ora impugnado, este se socorreria de um rol meramente exemplificativo furtando-se de detalhar minuciosamente vinte e duas hipóteses causadoras de dano ao Erário.

Outrossim, um tema de tamanha importância como é o Capítulo II do Regulamento Aduaneiro Decreto nº 6.759 de 5 de Fevereiro de 2009, que trata da tão gravosa Pena de Perdimento, jamais poderia estar sujeita ao descuido do legislador tratando-a em rol meramente exemplificativo ou genérico. Isto seria inaceitável em nosso ordenamento jurídico, em razão do Princípio da Segurança Jurídica.

A Administração segue uma série de princípios que limitam e direcionam sua atuação, um destes é o da Vinculação de seus atos. O legislador tomou o cuidado de delimitar o campo de atuação do agente administrativo (entenda-se este como lato sensu) sob as normas e previsões legais, ou seja, a Administração grande parte das vezes atuará adstrita, vinculada à legalidade. Portanto, interpretações extensivas, diversas ou prejudiciais da norma serão vedadas ao administrador que deverá guiar seus atos pelas normas preexistentes.

Ao longo da fundamentação do Auto de Infração ora Impugnado, é com frequência que se utilizam expressões como presunção, presume-se, ficou evidente, etc. Estas muitas vezes servem de fundamento para conclusões tiradas para conseqüentes infrações e penalidades. O agente administrativo, quando atuar revestido dos interesses estatais deve sempre se valer de meios legais e indiferentes aos seus conceitos íntimos. Os atos praticados devem procurar com eficácia afastar presunções, indícios e noções pessoais para fundamentação.

Assimilado o entendimento da vinculação dos atos administrativos, pode-se então compreender o motivo pelo qual seria inimaginável que as hipóteses nas quais se aplicam pena de perdimento (lembre-se da gravidade dessa Sanção, que afronta o direito de propriedade assegurado pela Constituição Federal vigente) pudessem ficar exclusivamente ao critério e à

discrecionariade do agente administrativo, sem qualquer amparo legal, sob o simples argumento de dificuldade de listá-las.

Em análise ao Princípio da Vinculação dos atos administrativos, pode-se extrair também o da Legalidade, no qual se traduz que o agente administrativo somente poderá agir ou atuar quando a lei permitir tal conduta. Então, quando não houver autorização legal, hipótese legal em que se verifica dano ao Erário compatível com o caso em concreto, equivale dizer que há proibição de agir.

A pena de perdimento, por sua natureza de sanção, deverá respeitar o Princípio da Tipicidade, ou seja, a norma legal deve recair perfeitamente sob o caso em concreto que se analisa, não se admitindo analogias, interpretações extensivas para que se impute responsabilidade de fato à alguém, sob pena de sua inaplicabilidade.

A fim de afastar definitivamente qualquer controvérsia, ressalta-se que os tributos relativos as operações de importação realizadas pela empresa “ALPHA COMÉRCIO DE ARTIGOS ELETRÔNICOS LTDA.”, ao amparo das Declarações de Importação processadas no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010, foram efetuadas com fiel observância as disposições prevista na legislação vigente, com o integral recolhimento de todos os tributos devidos por meio de débito eletrônico no SISCOMEX, descaracterizando, assim qualquer indício de dano ao Erário. As importações foram regularmente registradas e transcorreram sem nenhum óbice da fiscalização. Desta forma, resta caracterizada a inexistência de prejuízo aos cofres públicos, vez que estes já se abasteceram com os tributos devidos nas operações.

Junta textos da doutrina a respeito do assunto.

Conclui-se, pois, do acima exposto, que relativamente as importações realizadas pela empresa “ALPHA COMÉRCIO DE ARTIGOS ELETRÔNICOS LTDA.”, no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010, não havendo qualquer Dano ao Erário, toma-se indevida a aplicação da Pena de Perdimento dos bens importados pela Requerente do exterior.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

Pena de perdimento cumulada com multa.

Não havendo, portanto, dano ao Erário como restou demonstrado, incabível a pena prevista no § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, aplicável então, ainda que, com fundadas reservas, a exigência junto ao importador (ALPHA), da penalidade de multa de que trata o artigo 33 da Lei nº. 11.488 de Junho de 2007.

Não há como se atribuir a responsabilidade integral punível com o valor aduaneiro das mercadorias importadas (conversão da pena de perdimento em multa), conforme exigido no Auto de Infração, ora Impugnado

Da conceituação de multa.

Há que se falar ainda dos valores exigidos à título de multa, indenização ao Erário. O Auto de Infração traz o chamado Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo. Deve-se atentar para a equivocada caracterização do valor exigido a título de crédito tributário, quando o que se verifica é uma multa, ou seja verdadeira sanção pecuniária que jamais deve ser confundida com tributo.

Tributo ou crédito tributário, é toda prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, cobrada mediante atividade administrativa QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO A ATO ILÍCITO. Este é o conceito adotado por boa parte da doutrina para definir o que vem a ser um tributo. Observe que a definição é clara em desvincular o tributo de sanção por ato ilícito, vez que ao contrário, o fato gerador do tributo é sempre lícito.

Já a sanção possui natureza jurídica completamente diversa, apesar de ser exigida e até mesmo algumas vezes oriunda de relações jurídico tributárias, esta decorre de conduta ou ato ilícito. Portanto, s.m.j., a caracterização dos valores descritos como sendo de natureza crédito tributário está completamente equivocada.

Note-se que para uma penalidade, como a multa, por exemplo, incabível será o preenchimento destas etapas não formalizando, portanto crédito tributário ou tributo.

Conclui-se, assim, pelo acima exposto, que sob qualquer ângulo que se analise a questão posta nos autos, não há como prosperar a exigência do recolhimento da penalidade de multa formalizada no Auto de Infração ora impugnado (conversão da pena de perdimento em penalidade de multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela empresa "ALPHA" do exterior no período de 18.01.2.007 a 22.12.2.010), tendo em vista a comprovada inexistência AO ERÁRIO", pressuposto básico para aplicação de tão grave sanção.

Portanto, que a prevalecer a exigência da penalidade de multa formalizada no Auto de Infração ora impugnado, restarão violados, também, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Junta textos da Doutrina e da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

Do pedido de produção de provas/diligências.

Caso persista, ainda, qualquer dúvida por parte dessa Delegacia de Julgamentos, a respeito da questão ventilada nos autos,

requer a produção oportuna de todos os meios de prova destinados a comprovação dos fatos questionados no presente Recurso, especialmente a juntada de novos documentos, perícia técnica contábil, e em especial, a conversão do julgamento em diligência a IRF/SP.. que instaurou o Procedimento Especial de Fiscalização com base na IN/SRF. nº 228/2.002. e que deu margem a lavratura do Auto de Infração de que trata o Processo Administrativo em tela.

Formula, desde já, os seguintes quesitos a serem respondido pelos ilustres Agentes Fazendários vinculados a Inspetoria da Receita Federal PauloSP:

1. Quando da realização do Procedimento Especial de Fiscalização realizado pela IRF/SP. com base na IN/SRF. nº 228/2.002, a Requerente atendeu tempestivamente às exigências formalizadas?

2. Pelos documentos anexados aos autos do Processo Administrativo restou comprovada a origem dos recursos empregados nas operações de Importação de que tratam as Declarações de Importação processadas no período de 21.07.2007 a 22.12.2010? Há registros contábeis/fiscais, comprovando a origem de tais recursos ? Enfim, pelos documentos apresentados, tomou-se possível identificar a origem lícita dos recursos financeiros utilizados em tais operações de importação?

3. As importações de que tratam as Declarações de Importação relacionadas no Auto de Infração ora Impugnado, cujos fatos geradores ocorreram no período de 21.01.2007 a 22.12.2010, foram instruídas por documentação fiscal idônea (L.I./BL/FATURA COMERCIAL, CONTRATO DE FECHAMENTO DE CÂMBIO,ETC) ?

4. Esse procedimento especial de fiscalização instaurado pela IRF/SP, contra a Requerente ao amparo dos Mandados de Procedimento Fiscal anexados aos autos (anexo I), foi concluído dentro do prazo legal de 90 (noventa) dias previsto na IN/SRF. nº 228/2.002 ? Quantos dias demandou?

5. o referido Procedimento Especial de Fiscalização? Caso superado o prazo legal de 90 (noventa) dias, houve solicitação de prorrogação do aludido prazo, devidamente justificada? Em que data o Representante Legal da Requerente foi cientificada de eventual prorrogação ?

6. No curso do Procedimento Especial de Fiscalização instaurado pela IRF/SP. nos autos do Processo administrativo em tela, foi observado o “Devido Processo Legal”, assegurando-se à Requerente o “Direito ao Contraditório e a Ampla Defesa”? Após encerrado tal Procedimento, a Requerente foi Intimada para manifestar-se a respeito das Diligências/Conclusões dos Agentes Fazendários, conforme determina o artigo 44 da Lei nº 9.784/99?

7. Por qual razão os Agentes Fazendários não efetuaram à época das importações relacionadas no Auto de Infração (de 18.01.2007 a 22.12.2010), Procedimentos Especiais de Fiscalização com base nas disposições contidas nos artigos 65 e 66, da IN/SRF. 206/2002 (hoje revogada pela IN/SRF. nº 680/2.006) ?

8. Em decorrência da disposição contida no artigo 33, da Lei nº 448/2.007, quais os procedimentos que devem ser adotados pela Fiscalização Fazendária para os casos da espécie?

9. O registro das entradas e saídas bancárias através do caixa flutuante, infringe algum dispositivo legal?

10. O registro dos pagamentos e recebimentos da empresa através da conta caixa, também conhecido como caixa flutuante, de alguma forma provocou distorções no patrimônio da sociedade?

11. Durante o ano calendário de 2009, todas as contrapartidas de operações bancárias eram registradas através da conta caixa ou se tratava de técnica utilizada de forma esporádica?

12. Qual ou qual motivo levou o contador à prática desta técnica?

13. Esta técnica é recomendada pelos órgãos técnicos de contabilidade?

Protesta pela elaboração de quesitos suplementares. Indica como seu Assistente Técnico, o profissional abaixo qualificado.

RESPONSÁVEL TÉCNICO:

DILSON SERVIDONE CRC: 1 SP127800/00

Rua Vergueiro, 3153 Conjunto 93/94 Vila Mariana

São Paulo SP

CEP:04101300

Destaca a ora Requerente, a propósito, que na hipótese do não acolhimento do Pedido de produção de provas/diligências ora requeridas, restará caracterizado o cerceamento ao seu direito de defesa, nos termos do “Devido Processo Legal”, ensejando, assim, via de consequência, na decretação da nulidade processual, nos termos das disposições contidas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

Junta textos da Jurisprudência Judicial a respeito do assunto.

Do pedido.

Diante de todo o exposto, a Requerente requer a essa Egrégia Delegacia de Julgamentos:

Sejam acolhidas as preliminares suscitadas nos itens 2(dois) da presente, declarando-se, via de consequência, a nulidade do Auto de Infração ora impugnado, tendo em vista que o referido processo encontra-se eivado de vícios formais insanáveis, inclusive com o cerceamento ao direito de defesa da Requerente, ensejando, assim, a aplicação da orientação contida no artigo 59. do Decreto nº 70.235/72. com as posteriores alterações das Leis nºs. 8.748/93 e 9.532/97;

Caso superadas as preliminares, por força da orientação contida no parágrafo 3º do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, com as posteriores alterações das Leis nºs. 8.748/93 e 9.532/97, requer a essa DRFJ/SP, SEJA A AÇÃO FISCAL JULGADA IMPROCEDENTE TORNANDO-SE TOTALMENTE INSUBSISTENTE, VIA DE CONSEQUÊNCIA. O AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO. COMO MEDIDA DE INTEIRA JUSTIÇA!

A 23ª Turma de Julgamento da Delegacia de São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 16-045.191, de 27 de março de 2013, cuja ementa abaixo reproduzo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 18/01/2007

Prática de interposição fraudulenta de terceiros.

Existência de uma "rede" de empresas envolvidas no negócio (comercialização de brinquedos) formatadas sob uma verdadeira confusão patrimonial e societária com empresas fornecedoras de recursos, via contratos de mútuo.

Cessão de nome de pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, fato que restou comprovado para a empresa autuada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, reproduzindo todos os argumentos apresentados na impugnação. Ressalto, em breve síntese, alguns:

- a) O lançamento tributário foi lastreado em mandado de procedimento fiscal com prazo expirado, fato que impede sua feitura;
- b) A falta das cópias das declarações de importações processadas no período de 18/01/2007 a 22/12/2010 eiva o auto de infração de vício insanável;

- c) Apresentou todos os documentos contábeis e fiscais solicitados pela repartição fiscal, comprovando, de forma inquestionável, que todas as importações de mercadorias do exterior realizadas no período de 21/07/2007 a 22/12/2010 foram efetuadas regularmente;
- d) O procedimento especial de fiscalização instaurado pela IRF/SP carece de total respaldo legal, na medida em que efetuado ao arrepio da lei, além de contrariar frontalmente o devido processo legal;
- e) Jamais restou comprovado quem seriam os reais adquirentes sob a ótica do fisco;
- f) Após formalizados os desembaraços aduaneiros, quaisquer questionamentos relacionados com as importações somente poderão ser feitos pelo Fisco em ato de revisão aduaneiro, nos termos das disposições contidas no art. 683 do atual RA;
- g) As declarações de importação relacionadas no lançamento envolve fatos geradores ocorridos no período de 18/01/2007 a 22/12/2010 e a ciência do auto de infração deu-se em 21/06/2012, ou seja, após o decurso do prazo decadencial;
- h) Após encerrado o procedimento especial de fiscalização instaurado com base na IN SRF nº 228/2002, não houve decisão administrativa aplicando a pena de perdimento das mercadorias importadas, objeto das DI registradas no SISCOMEX no período de 18/01/2007 a 22/12/2010, e tampouco a intimação do recorrente para efetuar a devolução das tais mercadorias, anteriormente a aplicação da penalidade de multa de que trata o auto de infração;
- i) Em face da edição da Lei nº 11.448/2007, art. 33, não há embasamento legal para conversão da pena de perdimento das mercadorias importadas em penalidade de multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias;
- j) Nas importações de mercadorias realizadas pelo recorrente não houve a ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude;
- k) Nas importações realizadas pela recorrente, houve a efetiva comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas importações das mercadorias;

Termina a petição recursal requerendo a anulação total do auto de infração, caso superadas as questões de nulidade que seja declarado insubsistente o auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de sorte conheço do recurso e passo ao mérito.

O recorrente reproduziu a petição de impugnação no recurso voluntário. Portanto, os pontos controvertidos são os mesmos lá apresentados:

Como preliminares:

- a) O decurso do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal;
- b) A não anexação aos autos de cópias das Declarações de Importação;
- c) A não instauração de Procedimento Fiscal para a aplicação da Pena de Perdimento;
- d) Intimação para promover a restituição/devolução das mercadorias importadas; e
- e) A decadência.

No mérito:

- a) A Inobservância dos princípios da estrita legalidade;
- b) A prática da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76;
- c) Os “Contratos de Mútuo”;
- d) A confusão patrimonial;
- e) A aplicação da pena de perdimento;
- f) A Pena de perdimento cumulada com multa;

Delimitada a lide, avanço à apreciação.

PRELIMINARES

Mandado de Procedimento Fiscal

O Órgão administrativo Receita Federal do Brasil decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual se vinculam.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”¹. E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF estão no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infra legais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscalizatórias. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária.

Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para inciar os procedimentos fiscais em relação a determinado contribuinte, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

A meu sentir, a normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regule o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o “ato de ofício” a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

¹ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

² O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

³ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 tem normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

Qualquer vício no MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.

Em verdade, antes já havia esse expediente quando da emissão de documentos, também interno, denominado FM, meio pelo qual a Administração designava servidor para a realização de ação fiscalizatória.

Contudo, não é o caso dos autos, pois como podemos constatar às fls. 82 e 83 dos autos, foram expedidos prorrogações do MPF, com a respectiva ciência do sujeito passivo, em 05/06/2012.

Portanto, mesmo para aqueles que acham imprescindível o MPF para fins de validar a autuação, no caso em epígrafe, havia expressa determinação de análise dos períodos compreendidos no lançamento tributário ora vergastado e houve as prorrogações dentro da fase de procedimento fiscal.

Falta da anexação nos autos das declarações de importação. Falta de instauração de procedimento fiscal para aplicação da pena de perdimento. Falta de intimação para devolução das mercadorias importadas

Sobres esses temas, o recorrente não apresenta argumentos novos no recurso voluntário, restringe-se a copiar os apresentados na impugnação. Assim, sinto-me a vontade de repisar os argumentos da instância *a quo* e utilizá-los como razão de decidir, *verbis*:

O Relatório da Ação Fiscal, de folhas 65 à 74, relaciona as Declarações de Importação, com as respectivas datas de registro e valor aduaneiro. A ação fiscal ora empreendida, versa sobre a prática de interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior, ilícito aduaneiro tipificado no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, cujo §1º prevê a incidência com a pena de perdimento das mercadorias.

Quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, a pena de perdimento será comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme disposto no §3º do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76.

O impugnante protesta pela juntada das referidas D.I.'s aos autos, mas não apresenta qual seria o dano para o seu exercício da ampla defesa. Apenas faz referência ao percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor aduaneiro dos bens importados, declarado nas respectivas Declarações de Importação processadas no período de 18/01/2007 a 22/12/2010.

De fato, a única informação relevante para a autuação, constante nas Declarações de Importação, o valor aduaneiro, consta da relação de folhas 65 à 74.

(...)

Não houve no presente processo rito de aplicação da Pena de Perdimento pelo simples fato de que a ação fiscal em questão

não versa sobre a incidência da pena de perdimento prevista no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455 de 07 de Abril de 1976, mas a respeito da incidência da multa proporcional ao valor aduaneiro prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

A aplicação da pena de perdimento para o caso em análise, ocorreu em Processo Administrativo Fiscal distinto.

(...)

Decadência

Alega o recorrente que as declarações de importação relacionadas no lançamento envolvem fatos geradores ocorridos no período de 18/01/2007 a 22/12/2010 e a ciência do auto de infração se deu em 21/06/2012, ou seja, após o decurso do prazo decadencial.

Os artigos 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966, que trata do imposto de importação e dos serviços aduaneiros, dispõe sobre o prazo decadencial e o termo *a quo* para sua contagem.

Art. 138. O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art. 139. No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

O caso em questão é de penalidade aduaneira, logo, aplica-se o prazo de cinco anos contados da data da infração.

A ciência do lançamento se deu em 20/06/2012, logo, todas as penalidades referentes a declarações de importações protocoladas antes de 20/06/2007 devem ser canceladas em virtude da decadência de o Fisco realizar o lançamento.

Lista das Declarações de Importação protocoladas antes de 20/06/2007:

Número da DI	Dia de Registro	Valor Aduaneiro	Multa a ser Exonerada
0700803143	18/01/2007	308.699,00	30.866,90
0702465679	26/02/2007	152.140,02	15.214,00
0702806409	05/03/2007	468.225,14	46.822,51
0703313317	14/03/2007	49.579,54	5.000,00
0706056609	10/05/2007	14.938,41	5.000,00

0707005471	30/05/2007	96.851,56	9.685,16
0707298576	05/06/2007	135.957,24	13.595,72
0707551263	12/06/2007	53.466,42	5.346,64

TOTAL R\$ 131.530,93

Diante do exposto, afasto as multas referentes as DI's registradas antes de 20/06/2007, no montante de R\$ 131.530,93.

Mérito

A lide gira em torno da aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. A fiscalização entendeu que a empresa autuada teria cedido o nome para a operação de importação de terceiros. A Recorrente, em sua defesa, alega a licitude das operações sendo imputadas a ela uma fraude que não existe.

Delimitada a lide, passo ao exame. Para tanto, farei uso da brilhante explicação sobre controle aduaneiro e interposição fraudulenta contida no Acórdão nº 3402-002.212, dessa Turma de Julgamento, cujo relator foi o conselheiro Winderley Moraes Pereira.

O controle aduaneiro e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante, o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros.

Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro, o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da

empresas interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio exterior e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembarço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.

A identificação de ilícitos nas operações ou a falta de comprovação da origem dos recursos implica na aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas por operações irregulares.

Por força legal, considera-se dano ao erário punível com a pena de perdimento das mercadorias, a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação, conforme o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

“ Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

...

V – 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)”

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas interposição fraudulenta. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados nas IN SRF nº 225/02 e 247/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

Contudo, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.

Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento nas situações em que for comprovada ou presumida a interposição fraudulenta, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632,3201-00.837 e 3102-00.792.

A procedência e legalidade da aplicação da multa de 10% na cessão de nome para terceiro nas operações de interposição fraudulenta.

Além, das penas referentes ao perdimento da mercadoria, a interposição fraudulenta também gera a aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

De acordo com este mandamento legal, a pessoa jurídica que cede o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros fica sujeita a multa de 10% do valor da operação.

Questão reiteradamente discutida é se a referida penalidade teria afastado a aplicação da multa de perdimento e conversão da multa, nos casos de interposição fraudulenta, previsto no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A matéria foi disciplinada no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

"Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. "

A determinação do § 3º deixa cristalino que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não prejudica a aplicação da pena de perdimento, assim, não existe substituição das penalidades, tampouco, revogação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 por esta nova multa.

Esclarecida a questão da interposição fraudulenta e das penalidades aplicáveis, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

Após essa verdadeira aula sobre o assunto, de volta aos autos, entendo que a lide diz respeito a questões de fato, a prova da prática pelo recorrente da infração prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, a autoridade fiscal constatou que a sociedade Alpha Comércio de Artigos Eletrônicos Ltda cedeu seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação.

Sua conclusão teve por base os fatos que abaixo transcrevo e que foram apurados durante o procedimento de fiscalização. Chamo a atenção que o recorrente participou de toda a instrução processual e teve ciência das premissas utilizadas pelo fisco para embasar o lançamento tributário, ora recorrido:

1. A LONG JUMP é a detentora da marca que leva o mesmo nome, cujos produtos são importados pela ALPHA;
2. A ALPHA importa exclusivamente produtos (brinquedos) da marca LONG JUMP ou voltados ao público infantil;
3. A ALPHA possuiria saúde financeira bastante debilitada para suportar os custos relativos às importações, não fossem os aportes de recursos a ela remetidos a título de contratos de mútuos. Tais recursos geralmente são remetidos em datas muito próximas àquelas em que incorrem gastos aduaneiros. Os remetentes dos recursos (mutuantes) desses contratos

são justamente empresas relacionadas com a ALPHA/LONG JUMP. Muitos dos mútuos nem sequer foram pagos, tendo sido “perdoados” pelos credores, caracterizando um verdadeiro repasse a título definitivo. O pagamento de mútuos, por outro lado, se deu, em alguns casos, mediante mercadorias, evidenciando um verdadeiro adiantamento dos recursos necessários às importações;

4. Há indícios de ingerência administrativa praticada pela LONG JUMP nas práticas da ALPHA;

5. Evidencia-se uma verdadeira confusão patrimonial, decorrente de um fluxo incomum de dinheiro entre as empresas citadas. Também, identifica-se uma verdadeira confusão societária, em que os quadros de Sócios alteram-se com frequência, culminando na aquisição, pelos mesmos sócios da LONG JUMP, de todas as empresas envolvidas nas operações. Dentre as empresa adquiridas pelos sócios da LONG JUMP, destaque para a própria ALPHA, adquirida justamente quando já possuía estrutura e movimentação significativas.

6. Em que pese ser uma empresa de representação comercial, todos os fatos apurados apontam para a LONG JUMP como o centro neural da “rede” que comercializa os produtos importados, bem como a real interessada nessas importações.

Já o recorrente não contra-argumentou nenhum dos pontos fáticos que embasaram o lançamento tributário. Cingiu-se a argumentar de forma geral e vaga afirmando que não havia enquadramento legal para a conversão da pena de perdimento em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias, que nas importações realizadas não houve ocultação do real comprador, que nas importações realizadas houve a efetiva comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas importações das mercadorias.

Neste contexto, sinto-me na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos.

Realmente no curso do procedimento fiscal foram apresentados documentos fiscais em que constam o comprador de todas as mercadorias importadas pelo recorrente. Este fato é incontroverso.

O que se discute é se ocorreu a cessão do nome da recorrente com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da importação.

O tipo infracional tributário está previsto no 33 da Lei nº 11.488/2007.

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Pelas provas contidas nos autos, a autoridade fiscal comprovou que a recorrente não possuía recursos financeiros para suportar as operações de importação. As operações só se tornaram viáveis graças aos “empréstimos” ou “adiantamentos” efetuados pela sociedade Long Jump. Como já mencionado, muitos destes “empréstimos” foram perdoados ou

quitados com dação em pagamento das mercadorias importadas. Por fim, havia uma verdadeira confusão societária entre a recorrente e a Long Jump, culminando na incorporação da recorrente pela Long Jump, e a substancial ingerência administrativa da Long Jump na recorrente.

Pelos fatos acima descritos e não contestados pela recorrente, tenho a plena convicção de que a recorrente cedeu seu nome para sociedade Long Jump nas operações de importação e que a Long Jump não pretendia configurar no pólo passivo das importações, provavelmente por não querer arcar com os custos e as responsabilidades de ser o verdadeiro importador das mercadorias.

Portanto, pela perspectiva apresentada nos autos, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância, uma vez que sua posição foi baseada nos fundamentos jurídicos constantes dos autos e a racional subsunção aos fundamentos legais que regiam a matéria à época dos fatos geradores.

Forte nestes argumentos, dou provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário referente as DI's registradas antes de 20/06/2007, no montante de R\$ 131.530,93.

É como voto.

Sala das Sessões, 23/04/2014

Gilson Macedo Rosenburg Filho