



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

Processo nº 10410.002695/2007-71
Recurso nº 140.236 De Ofício
Acórdão nº 3102-00.055 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2009
Matéria MULTA DECORRENTE DE PENA DE PERDIMENTO
Recorrente DRJ - FORTALEZA/CE
Interessado BRAZILIAN TRADE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. e
FIVEBROS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA
MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

O erro na determinação da matéria tributável acarreta a nulidade do lançamento por vício formal, sem prejuízo do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE
DEFESA.**

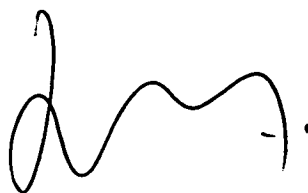
É nulo o lançamento quando constatado que vícios nele presentes cercearam o direito do sujeito passivo ao contraditório e à ampla defesa.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Ordinária/1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício.


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM
Presidente



LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Corinθο Oliveira Machado, Judith do Amaral Marcondes Armando, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Trata-se de lançamento da multa capitulada no art. 23, inciso V e seus parágrafos, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com a redação alterada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, no valor total de R\$ 2.844.438,61 (fls. 01/02), inerente à conversão da pena de perdimento em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas através das Declarações de Importação – DI's – listadas às fls. 31/34.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal objeto do auto de infração em evidência (fls. 02), complementado pelo Relatório de Ação Fiscal de fls. 08/30, o lançamento foi motivado pela constatação da ocultação do verdadeiro responsável pelas operações de importação, infração a qual ensejaria a aplicação da pena de perdimento de que trata o art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/76. Contudo, pelo fato de as mercadorias não terem sido encontradas ou por já terem sido consumidas houve a conversão da citada penalidade em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme § 3º da prescrição legal acima reportada.

De acordo com o trabalho conduzido pelos agentes fiscais, a conclusão de que houve ocultação do verdadeiro responsável pelas operações realizadas pela autuada foi baseada nos seguintes fatos, conforme Relatório de Ação Fiscal (fls. 08/30):

“(...) no dia 15 de março de 2006, recebemos correspondência da 7ª Região Fiscal onde nos é informado que durante a operação denominada Blindagem II, realizada no Porto de Sepetiba/RJ, foram identificados contêineres da empresa Brazilian Trade com solicitação de trânsito aduaneiro, o qual não foi concedido em virtude de se ter detectado que a fiscalizada enquadrava-se na previsão legal da Instrução Normativa nº 455/04 que estabelece os indícios de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior e que ensejam, conseqüentemente, a abertura de procedimento especial previsto na Instrução Normativa Nº 228/02.”

“Ao recebermos a documentação fornecida pela empresa para atender o Termo de Início de Ação Fiscal, de imediato notamos a existência de indícios de que a Brazilian Trade era uma interposta pessoa. Tais indícios são verificados na correspondência enviada pela fiscalizada onde nos é informado que: sobre a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações da empresa, que a mesma opera com o ciclo financeiro invertido. Como informação, as empresas no mercado nacional trabalham, normalmente, com a administração financeira e orçamentária na

seguinte seqüência: compram, estocam, vendem, pagam seus fornecedores e recebem dos clientes. Tal ciclo determina que a empresa suporte, durante um período, com recursos próprios, capital de giro ou financiamento bancário, o período entre o pagamento ao fornecedor e o recebimento do cliente, aspecto que a onera sobremaneira. A nossa empresa trabalha na seqüência: compra, não estoca porque já negociou a venda do produto, vende, recebe do cliente, no prazo pactuado, e paga o fornecedor de acordo com a conveniência e oportunidade. [...]. Por vezes, a nossa empresa trabalha com o ciclo normal, mas tal fato é esporádico. [...]. A estrutura de distribuição e revenda é customizada. Para cada cliente, em função de sua localização geográfica, é escolhido um porto/aeroporto, um despachante aduaneiro é contratado para realizar o processo de nacionalização/internação da mercadoria; e, uma empresa de transporte é contratada para a entrega do produto, não havendo, portanto, necessidade de depósito para a mercadoria importada. Além disso a empresa trabalha com encomendante predeterminado, aspecto que facilita a revenda da mercadoria.”
(grifos dos agentes fiscais)

“Além dos indícios de interposição acima assinalados, também fomos informados pela empresa em sua correspondência que ela obtém como outra fonte de receita os benefícios fiscais proporcionados pela Lei Nº 6.410/03 do Estado de Alagoas, conhecida como ‘Lei dos Precatórios’. A fruição de tal benefício também caracteriza indício de interposição no comércio exterior, já que, conforme se observa no documento em anexo, as empresas sediadas no Estado de Alagoas e detentoras de títulos precatórios têm sido usadas por empresas localizadas em outras unidades da federação para que estas últimas, também possam usufruir dos benefícios fiscais proporcionados pela referida lei.”

Com base em tais indícios, a fiscalização passou à análise detalhada da contabilidade da Brazilian Trade, tendo constatado o seguinte:

• *“Analisando-se os Balancetes de Verificação, não verificamos a existência de contas que representassem a obtenção de empréstimos por parte da Brazilian Trade para que a mesma pudesse realizar o volume de importações evidenciadas. Também verificamos nas referidas peças contábeis que poucas foram as compras a prazo realizadas pela fiscalizada. Dessa forma, iniciamos a nossa análise financeira, já que fortes eram os indícios de que a Brazilian Trade estava operando com recursos de terceiros.”*

“Dando início a nossa análise financeira, primeiramente examinamos os referidos Balancetes de Verificação. Nos mesmos observamos movimento atípico na conta Caixa e na conta Bancos. Nas respectivas contas verificamos que os valores debitados eram praticamente iguais aos valores creditados, ou seja, os recursos monetários que ingressaram na empresa imediatamente saíram, significando, assim, que os recursos

monetários recebidos possuíam destinação predeterminada para pagamentos.”

“Dando continuidade a nossa análise financeira, notamos que a conta representativa de mercadorias também possuía movimento atípico. Nesta conta, observamos que toda a mercadoria que era adquirida era totalmente vendida, indicando, assim, que as mesmas já possuíam adquirentes predeterminados. Ao examinarmos nos Balancetes de Verificação as contas do Passivo, confirmaram-se os indícios de que a Brazilian Trade não era a real adquirente das mercadorias importadas. Em tais peças contábeis, verificamos a existência da conta Adiantamento de Clientes com a movimentação de expressivas quantias. Em virtude de tal situação, de imediato compulsamos os Livros Razão da conta Caixa e da conta Bancos. No exame de tais contas, verificamos a existência de diversos lançamentos referentes a adiantamentos de recursos monetários feitos por outras empresas.”

Por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 02, os fiscais solicitaram à empresa que lhes fossem encaminhados os acordos ou contratos assinados com os seus clientes. No único contrato que a fiscalizada enviou, no qual figura como vendedora e o seu cliente, a empresa Meyer Comércio e Serviços Ltda., como comprador, a fiscalização constatou que as cláusulas indicavam claramente que a fiscalizada era uma mera prestadora de serviços, e não a real adquirente das mercadorias importadas. Além disso, verificaram que a Brazilian Trade em nenhum momento assume riscos pela aquisição das mercadorias, que todas as despesas, incluindo todos os impostos incidentes sobre as mercadorias são de responsabilidade da Meyer Comércio e Serviços Ltda., que o lucro obtido pela Brazilian Trade é um pequeno percentual do valor da nota fiscal de entrada, “indicando, assim, que o mesmo trata-se de uma comissão pela prestação de serviços”, e que poderia haver o recebimento antecipado de recursos para pagamento das despesas aduaneiras.

Neste sentido, concluem os fiscais autuantes que: “Os dados verificados deixam claro que a fiscalizada é uma interposta pessoa não sendo, portanto, a real adquirente das mercadorias adquiridas no comércio exterior.”

Analisando-se os demais documentos trazidos aos autos (especialmente as planilhas das notas fiscais de entradas, as planilhas das notas fiscais de saídas, as planilhas de comprovação de direito do recebimento de valores depositados na conta bancária – Relação de Depósitos, as notas fiscais de entradas e as notas fiscais de saídas), a fiscalização identificou novos indícios de que a Brazilian Trade não é a real adquirente das mercadorias importadas, tendo sido constatado o seguinte:

“(a) a maioria das notas fiscais de entradas e de saídas foram emitidas no mesmo dia, com a mesma quantidade e em seqüência, significando, assim, a inexistência de mercadorias em

estoque, o que indica, conseqüentemente, que as mercadorias possuíam destinatário predeterminado;

(b) a maioria do valor total das notas fiscais de entradas e de saídas é praticamente igual (pouca diferença entre eles), significando, desta forma, a inexistência de lucros compatíveis com as praticas comerciais usuais;

(c) nas planilhas das notas fiscais de saídas é informado que as mercadorias foram vendidas a prazo. No entanto, todas as notas fiscais foram emitidas como vendas à vista;

(d) o prazo para pagamento das vendas é considerado após a emissão da fatura comercial internacional ou do conhecimento de carga (BL), indicando, portanto, que os prazos referem-se ao vencimento do câmbio e que a responsabilidade por tais pagamentos é do destinatário da mercadoria constante na nota fiscal de saída;

(e) para determinados valores que foram recebidos, as notas fiscais de comprovação possuem o CFOP 6905 (Remessa para Armazenagem)."

Analizando o Livro Razão das contas "Adiantamento de Clientes", "Caixa", "Clientes" e "Bancos", bem como os extratos de conta corrente da empresa, foram constatadas as seguintes ocorrências:

"(1) valores debitados na conta caixa ou banco e creditados na conta adiantamentos de clientes;

(2) divergências de datas e valores entre as notas fiscais de saídas e os valores debitados na conta caixa ou bancos;

(3) maioria (acima de 90%) dos valores depositados em bancos não se refere a recebimento de títulos;

(4) nos extratos não se vê, em sua grande maioria, a ocorrência de títulos colocados em cobrança;

(5) valores debitados na conta bancos e creditados na conta clientes, mas os históricos dos Livros Razão e dos extratos bancários não se referem a recebimento de títulos."

Quanto à análise acima referida, assim concluiu a fiscalização:

"O conjunto de fatos apurados levou-nos a conclusão de que não houve a realização de vendas por parte da fiscalizada. Os fatos apurados demonstraram que a Brazilian Trade recebia os recursos dos seus 'clientes' somente para simular que ela possuía condições financeiras para adquirir as mercadorias no comércio exterior e, desta forma, utilizar os benefícios proporcionados pela 'Lei dos Precatórios'. Assim, construímos o Demonstrativo dos Valores Excluídos (onde é demonstrado os valores que não foram considerados no fluxo financeiro e o motivo da exclusão), o Demonstrativo dos Saldos (onde é demonstrado os saldos nas contas Caixa e Bancos nas datas

especificadas) e o Demonstrativo do Fluxo Financeiro (onde é demonstrado o saldo real de recursos monetários da empresa disponíveis para pagamento das despesas aduaneiras realizadas). No Demonstrativo do Fluxo Financeiro, fica demonstrada a total falta de capacidade financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior no período fiscalizado.”

Compulsando os documentos enviados pela fiscalizada referentes às diversas DIs, a fiscalização observou que diversas duplicatas tinham as datas de vencimento e emissão idênticas. Ao analisarem as respectivas notas fiscais, verificaram que foram emitidas como vendas à vista e em data anterior à data de emissão. Examinando-se os Livros Razão das contas "Caixa" e "Bancos", não localizaram o recebimento de tais valores em datas iguais ou posteriores ao da emissão das notas fiscais.

Também notaram a existência de diversos títulos emitidos pela fiscalizada. Em relação a tais títulos (boletos), observaram que:

“(a) os mesmos foram emitidos sem data de vencimento; (b) nos extratos de conta corrente os históricos não se referem a recebimento de títulos; (c) título recebido parceladamente; (d) valor do título não localizado como recebido na conta bancos ou caixa; (e) documentos emitidos pelo banco informam que houve liquidação de títulos, mas não houve registro de entrada de títulos em carteira.”

Concluem, assim, os fiscais:

“Como até aqui já se demonstrou, a Brazilian Trade não é a real adquirente das mercadorias importadas, pois ela não possui condições econômico-financeiras para realizar as importações registradas em nossa base de dados. Desta forma, não houve, portanto, venda de mercadorias. Assim sendo, as duplicatas emitidas pela empresa constituem-se, em tese, em ilícito penal, já que não houve venda efetiva de mercadorias, pois a fiscalizada, como se demonstrou, não é a real adquirente das mercadorias importadas.”

A fiscalização relata que, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal Nº 02, a empresa enviou correspondência que corrobora o entendimento de que a empresa cometeu irregularidades em suas operações de comércio exterior, por ter atuado como interposta pessoa, destacando as seguintes alegações da Brazilian Trade:

“o livro caixa registra entradas regulares de numerário na empresa conforme suas necessidades para a vida vegetativa e despesas administrativas, integralização muitas vezes superior ao que determina o contrato social. Entretanto, não houve preocupação em documentar tal transferência, pois a movimentação financeira era de conhecimento de ambos os sócios e a confiança mútua premissa básica.” (Grifos dos autuantes)

Assim se manifestam os fiscais autuantes quanto a tais assertivas:

“Do acima exposto, verifica-se que a inexpressiva quantia disponibilizada pelos sócios não seria capaz de realizar gastos aduaneiros totais de R\$ 9.360.126,00 (sem considerarmos outras despesas, como ICMS, COFINS-importação, PIS/PASEP-importação, despachante aduaneiro, capatazia etc), bem como a empresa não gerou lucro suficiente para tanto. Também se verifica que ingressaram recursos monetários na empresa que não foram documentados, e não se informa qual a origem desses recursos, confirmando que a empresa utilizou recursos de terceiros para realizar suas operações.” (Grifos dos autuantes)

Quanto à estrutura de funcionamento da empresa, os fiscais aduzem que os elementos de prova comprovam que:

“a Brazilian Trade não é a real adquirente das mercadorias importadas, pois, além de não possuir capacidade econômica e de não possuir capacidade financeira - como já foi demonstrado em linhas pretéritas - para realizar as importações registradas em nossa base de dados, a empresa também não possui capacidade operacional para realizar tais importações. Como já se mostrou anteriormente, a expressiva quantia referente às importações realizadas pela Brazilian Trade e a complexidade inerente ao comércio exterior requerem da empresa uma estrutura operacional que não pode estar resumida a utilização somente de estagiários. Não possuir a empresa nenhum empregado, nem mesmo especializado. (sic) Da forma como a empresa funciona, não é necessário nenhum esforço de raciocínio para se verificar que não foi ela quem realizou as importações que estão registradas em nossa base de dados. Caracteriza-se assim, com mais este elemento de prova, que a fiscalizada interpôs-se entre os reais adquirentes e os fornecedores no exterior com o fim de obter os benefícios proporcionados pela ‘Lei dos Precatórios’.”

Prosseguindo na análise da documentação apresentada pela Brazilian Trade, a autoridade fiscal afirma, ainda, que:

“No atendimento dos Termos de Intimações Fiscais Nº 03 e 04, a fiscalizada enviou-nos contrato de mútuo, onde se obtém mais um elemento de prova de que a Brazilian Trade não é a real adquirente das mercadorias importadas. Em tal contrato, na cláusula 11, é pactuado que a mutuante, a empresa Exporta Logística e Assessoria Aduaneira Ltda, que é uma comissária de despacho, transfere para a Brazilian Trade (mutuária) a importância de R\$ 500.000,00 em parcelas semanais requisitadas pela mutuária. Na cláusula 2ª é pactuado que o valor do empréstimo servirá como parâmetro para que a mutuante inicie a prestação de serviços de comissária de despacho. Na cláusula 3ª é pactuado que os ‘clientes’ da mutuária poderão efetuar o pagamento de suas compras diretamente para a mutuante, valores estes que serão utilizados para custear toda a operação de nacionalização e entrega das

mercadorias da mutuária, para pagamento dos honorários da mutuante e para amortizar o débito do contrato de mútuo. E na última cláusula (4ª), é pactuado que após todas as deduções acima referidas, a mutuante remeterá o saldo em dinheiro para a mutuária de acordo com os vencimentos dos pagamentos de seus 'clientes'. Ou seja, o presente contrato deixa claro que não houve empréstimo nenhum. Na realidade, o contrato deixa antever que se trata de pagamentos de prestações de serviços aduaneiros realizados por uma comissária de despacho para os reais adquirentes das mercadorias importadas e que o saldo remetido para a Brazilian Trade é a sua recompensa por ter emprestado o seu nome nas diversas simulações realizadas nas importações registradas em nossa base de dados."

"O Demonstrativo do Fluxo Financeiro elaborado pela fiscalização demonstra que a auditada não dispunha de recursos monetários próprios para liquidar as despesas aduaneiras referentes às diversas importações realizadas, demonstrando-se, assim, a falta de capacidade financeira da fiscalizada para a realização das operações de comércio exterior evidenciadas. A Declaração de Imposto de Renda dos Sócios também demonstra, nitidamente, que os sócios também não possuíam condições financeiras para integralizarem o Capital Social em montante compatível com as operações realizadas pela empresa. Demonstrou-se alhures que a simulação é prática costumeira da empresa."

Por fim, os agentes fiscais concluem assim o Relatório de Ação Fiscal:

"Por tudo que foi exposto, fica caracterizado o dano ao Erário, já que a Brazilian Trade não é a real adquirente das mercadorias importadas, devendo-se, assim, ser aplicado o disposto no artigo 23, inciso V (e seus parágrafos) do Decreto-Lei Nº 1.455 de 07 de abril de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei Nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 (conversão da Medida Provisória Nº. 66 de 29 de agosto de 2002)."

DAS IMPUGNAÇÕES

Cientificadas do lançamento em 26/04/2007 (Brazilian Trade) e 03/05/2007 (Fivebros) – vide fls. 01 e 576, respectivamente), as recorrentes insurgiram-se contra a exigência, tendo apresentado, tempestivamente, as impugnações de fls. 578/629 e de fls.650/671, argüindo, em síntese, o seguinte:

DA IMPUGNAÇÃO DA BRAZILIAN TRADE (fls. 578/629)

1. Preliminar de nulidade do auto de infração por equívoco de enquadramento legal – vício de forma

Afirma A defendente que "o Auto de Infração em análise pretende a imputação de interposição fraudulenta à Impugnante, cujo enquadramento legal está arraigado nos artigos 602, 604, inciso IV, 618, e § 1º do Decreto nº 4.523/02 e artigo 73, §§ 1º e

2º da Lei nº 10.833/03. Entretanto, verificando as normas utilizadas para a lavratura do mencionado auto de infração, constata-se que o Decreto nº 4.523/02 em nada se refere aos fatos descritos na autuação. Cuida o aludido decreto de regulamentar o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, sendo que a exação feita à Impugnante não tem qualquer relação com o arrolamento de bens para interposição de recurso, haja vista que não houve sequer uma decisão administrativa que justificasse tal medida. Ademais, manuseando o Decreto nº 4.523/02, vislumbra-se que o mesmo possui tão-somente 07 (sete) artigos, enquanto o auto de infração faz alusão aos artigos 602, 604 e 618. Assim, há um nítido equívoco no enquadramento legal, razão pela qual o auto de infração deve ser anulado, considerando a existência de vício de formalidade. De igual modo, o artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, estabelece que no auto de infração conterá, obrigatoriamente, a disposição legal e a penalidade aplicável. Assim, qualquer erro de tipificação será causa de nulidade.”

Continua, “no auto de infração, consta que a empresa Fivebros Comércio de Confeções Ltda. ‘passa a figurar no pólo passivo como devedor solidário, conforme determina o art. 87 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002’. Ocorre que, compulsando a indigitada legislação, vislumbra-se que não existe o artigo 87, contemplando apenas um total de 68 (sessenta e oito) artigos. Ademais, não há qualquer dispositivo na supramencionada lei disciplinando a responsabilidade solidária do adquirente. A Lei nº 10.637/02 não trata da responsabilidade do comprador na eventual comprovação de interposição fraudulenta, dispondo apenas sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira.”

Portanto, “o equívoco no enquadramento legal, além de eivar de vício de forma o auto de infração, traz prejuízos à sua impugnação, vez que torna impossível defender-se de uma suposta infração a dispositivos legais que não têm relação alguma com os fatos descritos na autuação.”

Em socorro de sua tese, colaciona citação doutrinária e jurisprudências dos tribunais administrativos.

2. Ausência de indicação precisa da disposição legal infringida.
Erro de direito.

Ainda como preliminar de nulidade, a impugnante segue afirmando o seguinte: “Como se não bastasse o equívoco no enquadramento legal, constata-se, ainda, que o auto de infração não traz uma precisa indicação dos dispositivos legais que

serviram como base para a autuação. Conforme aduzido anteriormente, no vergastado auto consta apenas o Decreto nº 4.532/02 e a Lei nº 10.833/03 como enquadramento legal. No que diz respeito à primeira norma, resta devidamente demonstrada sua inaplicabilidade no presente caso. Já com relação à Lei nº 10.833/03, mais precisamente seu artigo 73, §§ 1º e 2º, verifica-se que tais regramentos se referem somente à penalidade aplicável, e não à disposição legal infringida. Note-se que em momento algum no auto de infração houve uma descrição pormenorizada de qual dispositivo legal a Impugnante infringiu. Não há uma imputação precisa da infração à lei supostamente praticada pela Impugnante. Ora, se o auto de infração atesta que a Impugnante praticou interposição fraudulenta, deveria constar qual o exato dispositivo legal foi violado, o que não ocorreu. Houve apenas a indicação de uma lei que trata apenas da aplicação de multa, em virtude da impossibilidade de apreensão da mercadoria.”

Por fim, transcreve manifestações doutrinárias e jurisprudência administrativa que corroborariam o seu entendimento.

3. Do contrato celebrado entre a empresa Brazilian Trade Com. e Rep. Ltda. e “seus clientes”

Após transcrever algumas cláusulas do contrato celebrado entre as empresas em referência, a impugnante aduz que: “sobre a expressão acima ‘A COMPRADORA poderá, quando for o caso, disponibilizar os recursos do item 4.3, antecipadamente’, a legislação, à época, não proibia o procedimento adotado. Além disso, a modalidade de pagamento ‘pagamento antecipado’ encontra abrigo no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, atualizado em 19.09.2005, pelo Banco Central do Brasil, onde trata das modalidades de pagamento, abrigando a legislação da Câmara de Comércio Internacional. Destaca-se que, em uma operação de exportação, o produtor pode vender no exterior e receber antecipadamente por mercadoria que ainda não industrializou e ser beneficiado por mecanismos bancários como Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC), modalidade de financiamento mais utilizada, pois reduz os custos para o exportador, amplia a competitividade dos produtos brasileiros no exterior.” Relaciona um conjunto de incentivos a exportações para concluir que “se constata os inúmeros incentivos que a exportação recebe, no Brasil, e a importação enfrenta toda sorte de restrições.” (sic)

Aduz, ainda, que: “adotar o pagamento antecipado para o futuro comprador nacional é apenas uma forma de proteção e financiamento da empresa importadora. Se o comércio exterior adota tal modalidade de pagamento, se o comércio nacional também a adota, fruto da confiança entre as partes, se o Banco Central a reconhece como legal, é lícito que se receba de forma antecipada do cliente determinada quantia como forma de pagamento por mercadoria a ser adquirida, até porque não há Lei que proíba este procedimento. Vale, portanto, o princípio da liberdade contratual. Outro elemento importante diz respeito ao

fato de que ao receber determinada quantia, antecipadamente, mesmo por contrato tácito e verbal, este numerário passa a integrar o capital de giro da empresa que conduz a negociação e, portanto, pode empregá-lo para saldar seus débitos dentro ou fora do país. A Instrução Normativa da SRF Nº 634 de 24/03/06, DOU 27/03/06, no parágrafo único do artigo 1º diz que 'não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente', mas não aborda o recebimento antecipado em operação de compra e venda."

Por fim, alega que "a observação das regras comerciais permitidas para as operações do mercado nacional ditam a interpretação a ser dada às regras do mercado internacional. Tudo baseado no princípio da isonomia, como determina a Constituição Federal. Ainda sobre a forma de atuação da empresa, muitos empresários de outros estados da federação passaram a procurar a Brazilian Trade, para intermediar suas operações internacionais, aproveitando os precatórios do Estado de Alagoas. Entretanto, a legislação vigente permitia apenas as importações por conta e ordem de terceiros e a importação por conta própria ou compra e venda."

Eis aí a forma de atuação da Brazilian Trade no comércio exterior.

4. Da inexistência de interposição fraudulenta

Alega, também, que pelas informações prestadas pela Brazilian Trade no curso da fiscalização, ficou cabalmente demonstrada sua operação no comércio exterior mediante importação por encomenda, não cabendo falar em "interposição fraudulenta, com objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, ao argumento de que teria se utilizado de recursos de terceiros."

Afirma que "diversamente do que consta no Relatório de Ação Fiscal, a Impugnante operava no comércio exterior mediante importação por encomenda, ou seja, adquiria as mercadorias diretamente do fornecedor estrangeiro, com seus próprios recursos, inclusive assumia a responsabilidade pelos riscos da importação, pelo pagamento do exportador e pelo recolhimento dos tributos devidos, comprometendo-se a vendê-las à empresa encomendante. As importações realizadas pela Impugnante não se configuram como "por conta e ordem de terceiros", haja vista que a ela incumbe a negociação direta com o fornecedor estrangeiro, responsabilizando-se pela pesquisa de mercado, logística internacional, despachante aduaneiro e transporte interno, conforme previsto no contrato firmado com seu cliente, regularmente enviado para a Secretaria da Receita Federal, em atenção ao Termo de Intimação Fiscal Nº 02. Ao adquirente cabe apenas informar os dados referentes ao produto solicitado e realizar o pagamento, na ordem de 3% (três por cento) a 4% (quatro por cento) sobre o valor da nota fiscal, após a entrada da mercadoria no país. Ressalte-se, ainda, que a Impugnante, na

condição de importadora, se responsabilizava pela entrega da mercadoria nas exatas especificações exigidas pelo comprador/adquirente, sob pena de multa de 100% (cem por cento) do valor FOB da mercadoria."

Finaliza suas alegações quanto a essa matéria, concluindo que "não existe qualquer dúvida que a responsabilidade pelos riscos, preço e prazo de pagamento da importação era de inteira responsabilidade da Impugnante, razão pela qual não há que se falar em importação por conta e ordem de terceiro, mormente quando este não mantém qualquer contato com os fornecedores estrangeiros." Colaciona, ao fim, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

5. Da não ocultação do real adquirente

No que respeita à suposta ocultação do real adquirente, afirma a defendente que "as alegações dos auditores não condizem com a realidade, posto que a Impugnante, a todo o momento, forneceu à Secretaria da Receita Federal documentação suficiente para identificar quais eram seus clientes, informando, ainda, toda a sua contabilidade, com demonstração dos recursos provenientes, fluxo de entrada e saída de mercadoria, dentre outros dados que denotam a transparência da importação." Assim, como o próprio Fisco é sabedor de todos os clientes da Brazilian Trade, não merece guarida a alegação de que houve interposição fraudulenta de terceiros.

6. Da não utilização de recursos de terceiros

Aduz que não procede a assertiva dos auditores fiscais quanto à existência de interposição fraudulenta de terceiros, sob o fundamento de que a mesma não possuía situação econômica compatível com os volumes transacionados no comércio exterior, tendo se utilizado de recursos de terceiros, haja vista que "a correspondência enviada pela Impugnante à SRF foi precisa ao dispor sobre a origem lícita e disponibilidade dos recursos necessários, considerando que atua com seu 'ciclo financeiro invertido', bem como se utiliza dos benefícios fiscais instituídos pela Lei nº 6.410/03 (Lei dos Precatórios do Estado de Alagoas), (...) declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal STF."

Esclarece que "as empresas no mercado nacional trabalham, normalmente, com a administração financeira e orçamentária na seguinte seqüência: compram, estocam, vendem, pagam seus fornecedores e recebem dos clientes. Tal ciclo determina que a empresa suporte, durante um período, com recursos próprios, capital de giro ou financiamento bancário, o período entre o pagamento ao fornecedor e o recebimento do cliente, aspecto que a onera sobremaneira. A nossa empresa trabalha na seqüência: compra, não estoca porque já negociou a venda do produto, vende, recebe do cliente, no prazo pactuado, e, paga o fornecedor de acordo com a conveniência e oportunidade."

Segundo seu entendimento, “verifica-se que este tipo de procedimento (ciclo financeiro invertido) supre a eventual insuficiência de capital de giro, sem, contudo, infringir qualquer disposição normativa. A seqüência utilizada pela Impugnante atesta que o recebimento do valor da mercadoria importada pelo cliente é posterior à sua compra e sua nacionalização.” Cita “jurisprudência pátria com relação à demonstração da origem com que a Importadora atua no mercado externo”.

Continua, afirmando que “em face do crescimento das operações da impugnante no exterior, e considerando os deferimentos para a concessão de novos limites de seu RADAR, há que se reconhecer a capacidade econômica da Impugnante, afastando, por conseguinte, a presunção de sua insuficiência de recursos para negociar no comércio exterior. No tocante ao adiantamento de valores realizado pelos clientes, tal operação se destina exclusivamente ao custeio da utilização da comissária de despachos, conforme consta da cláusula 4.3 do referido contrato, de amplo conhecimento da SRF.” Diz que “não há qualquer relação entre este tipo de adiantamento com a utilização de recursos de terceiros/encomendante, vedada pelo parágrafo único do artigo 1º, da Instrução Normativa nº 634/06. Insta registrar que tal antecipação de recurso ocorria em casos esporádicos, não acontecendo em todas as operações. O que se proíbe na referida norma é que o importador utilize recurso do encomendante para pagamento, ainda que parcial, destinado à mercadoria importada.”

Assim, “a operação no exterior praticada pela Impugnante se configura perfeitamente na hipótese de importação por encomenda, posto que se destina a seus clientes/encomendantes predeterminados. Trata-se da importação por conta própria, sob encomenda, disciplinada pela Lei nº 11.281/06.”

Neste sentido, em tendo cabalmente demonstrada a origem lícita dos recursos utilizados pela Brazilian Trade para a importação das mercadorias, cairia por terra a alegação de que houve interposição fraudulenta de terceiros, até mesmo porque todos os sujeitos da negociação estariam devidamente identificados, não existindo, pois, a intenção de ocultar o adquirente.

7. Do financiamento concedido pelo exportador. Venda a prazo

Quanto a este aspecto, declara que “inexiste qualquer dispositivo legal ou norma infralegal da Secretaria da Receita Federal que impeça a Impugnante por sua conta própria de realizar empréstimos, mútuos, ou outros recursos de natureza financeira, para conduzir suas operações comerciais. A impugnante foi financiada pelo fornecedor internacional, ao comprar mercadorias com pagamento a prazo, operação devidamente assegurada pelo Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, do Banco Central do Brasil, na modalidade de pagamento Remessa sem Saque. A demonstração do financiamento externo está nas faturas comerciais internacionais, onde se verifica o prazo de

pagamento de 90 (noventa) ou 120 (cento e vinte) dias da data da fatura comercial ou, ainda, 06 (seis) meses da data do conhecimento de transporte (BL). Nos contratos de câmbio e respectivos SWIFT's, em sua quase totalidade, se comprova a modalidade de pagamento a prazo. Das 157 (cento e cinquenta e sete) operações de importações, conforme se comprova com as declarações de importação, anexas aos autos, e registradas no SISTEMA DE COMÉRCIO EXTERIOR (SISCOMEX), da Receita Federal do Brasil, apenas 06 (seis) foram para pagamento à vista, 3,82% do total das operações. O restante, 151 (cento e cinquenta e um), foi realizado com pagamento a prazo - 96,18% do total das operações. Manuseando os documentos acima citados, constata-se que a Brazilian Trade obteve financiamento do exportador para conduzir o montante das operações de compra e um contrato de mútuo para suportar a maioria das obrigações. No tocante ao fechamento da operação de câmbio, conforme previsto na jurisprudência anteriormente colacionada, não é feita esta exigência quando se tratar de financiamento concedido pelo próprio exportador, haja vista que sequer houve remessa de recursos ao importador, mas sim mera venda a prazo, como aconteceu exatamente no presente caso."

8. Importação por conta própria, sob encomenda. Enquadramento na Lei nº 11.281/06. Aplicação retroativa.

A impugnante segue afirmando que "o advento da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro do ano de 2006, fez surgir uma nova espécie de importação, denominada importação por encomenda. Para regular esta nova legislação, a SRF editou a Instrução Normativa nº 634, de 24 de março de 2006. Conforme asseverado anteriormente, a impugnante foi criada desde maio do ano de 2004. Ocorre que, no intervalo temporal entre a constituição da empresa Impugnante e a entrada em vigor da citada lei, não havia regramento para regular as importações por encomenda, razão pela qual eram consideradas como importação por conta própria, ainda que existisse comprador/encomendante predeterminado. Veja-se que a importação por encomenda, em que pese se assemelha à importação por conta e ordem de terceiro, se diferencia em muitos aspectos, como, por exemplo, quem realiza a importação, assume os riscos dela decorrentes e quem utiliza seus recursos é a importadora e não o terceiro."

Para demonstrar a diferença entre a importação por conta e ordem de terceiro e a importação por encomenda, a defendente apresenta um quadro comparativo e conclui que a Brazilian Trade "é a verdadeira importadora das mercadorias no exterior, e não apenas mera prestadora de serviços," pois é ela quem assume todos os riscos com a importação, "cabendo ao encomendante realizar o pagamento somente após a nacionalização da mercadoria, desde que atendidas as especificações exigidas;" os recursos eram provenientes da Brazilian Trade, e não do encomendante (Fivebros); "a antecipação de eventual recurso por parte do comprador se

destinava apenas para o custeio do despachante aduaneiro; e é de conhecimento da própria SRF que a Impugnante realizava o fechamento do câmbio e não o comprador.”

9. Aplicação retroativa da Lei nº 11.281/06. Inteligência do artigo 106, inciso II, alíneas 'a' e 'b', do CTN.

Neste aspecto, alega a impugnante que a Brazilian Trade praticava importação de mercadorias por encomenda (ou seja, “mediante recursos próprios, compra a mercadoria no exterior, realiza os procedimentos de nacionalização e, posteriormente, as revende para o encomendante predeterminado”). No entanto, como tal modalidade de importação somente foi disciplinada pelo ordenamento jurídico com a entrada em vigor da Lei nº 11.281, publicada no Diário Oficial da União em 21 de fevereiro de 2006, e como a Brazilian Trade enquadra-se perfeitamente no conceito previsto na legislação em comento, deve, por conseguinte, o artigo 11, da referida Lei, retroagir para produzir seus efeitos no presente caso, a teor do disposto no artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do CTN.

Assim, “considerando que o ato não está definitivamente julgado, ao revés encontra-se ainda na primeira instância do processo administrativo fiscal, há que ser aplicada a Lei nº 11.281/06, de forma a retroagir sobre os fatos pretéritos praticados pela Impugnante.”

10. Causas (ou indícios) de interposição fraudulenta

A impugnante prossegue sua defesa, alegando que não são causas (ou indícios) de interposição fraudulenta os seguintes fatos elencados pela fiscalização:

10.1. Contratação de estagiário

“Inexiste qualquer legislação que proíba a contratação de estagiários; se o Fisco imputa à Impugnante a interposição fraudulenta com base na inexistência de empregados, deveria indicar qual o dispositivo legal que foi violado, sob pena de padecer de embasamento legal, nos termos do artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72; não existe qualquer relação entre a contratação de estagiário e a incapacidade técnica de atuar no comércio exterior; não é o fato de contratar empregados que atestará sua condição de conhecedora das complexidades de uma importação; os estagiários eram qualificados para a tarefa, como se demonstrou na defesa à intimação.”

“Outrossim, se o Fisco aduz que ‘não foi ela quem realizou as importações que estão registradas em nossa base de dados’, deve indicar quem o fez em seu lugar, para que não caracterize em meras presunções carecidas de qualquer prova do alegado.”

10.2. Utilização dos precatórios

“A Lei nº 6.410/03, do Estado de Alagoas, prevê um possível lucro financeiro para quem opera com precatórios. Neste caso, a

Impugnante tornou-se detentora de títulos precatórios, após submeter-se ao processo conduzido pela Procuradoria Geral do Estado de Alagoas, arquivando, inclusive, toda a documentação na Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas. O lucro financeiro proporcionado pelo emprego dos precatórios permite ampliar a disponibilidade de recursos próprios da empresa - capital de giro, incrementando sua capacidade de realizar operações comerciais e, em última análise, seu patrimônio líquido. As expressões utilizadas pelos auditores-fiscais, como 'nefasto artifício' e 'concorrência desleal' revelam suas opiniões contra o benefício decorrente da Lei dos Precatórios, não obstante o STF ter se pronunciado sobre sua constitucionalidade. Além de desconhecer a legislação em apreço, o Fisco, mais uma vez faz acusações sem um mínimo de prova, com um simplório argumento que a utilização de benefícios fiscais é indício de interposição fraudulenta, maculando o auto de infração em face do vício de conteúdo."

10.3. Poucas compras a prazo

"O Fisco alegou que 'também foi verificado que poucas foram as compras a prazo realizadas pela fiscalizada' (pág. 4). Tal assertiva não condiz com a realidade dos fatos, haja vista que segundo consta no registro do SISCOMEX, a Impugnante realizou 151 importações mediante pagamento a prazo."(...) Dessa forma, a premissa básica dos auditores de que as peças contábeis revelam fortes indícios de que a empresa trabalha com recursos de terceiros é um fato, mas de EXPORTADORES E NÃO DE CLIENTES. Neste aspecto, há um grave vício de conteúdo, insanável no contexto do relatório de ação fiscal, que compromete a base da investigação realizada pelos auditores."

Em seguida, apresenta um quadro demonstrativo contendo uma comparação entre os valores das Notas Fiscais de saída e os depósitos efetuados, aduzindo que:

"As empresas clientes, no Brasil, são financiadas pela Brazilian Trade por intermédio do alongamento de sua dívida (maior prazo de pagamento), mas respeitando o prazo do pagamento da Brazilian Trade no exterior, haja vista que devem à empresa a quantia de R\$3.693.105,33. Portanto, a tese dos auditores de que a Brazilian Trade trabalha com recursos de terceiros clientes não prospera. Da mesma forma, fica demonstrado que a Brazilian Trade não é interposta pessoa.

A assertiva de que os recursos monetários recebidos possuíam destinação predeterminada para pagamentos é falsa, pois foram recebidos R\$ 4.862.335,67 e remetidos ao exterior R\$ 3.976.702,67. A elevada quantia remetida ao exterior é consequência da antecipação de pagamentos internacionais fruto da atrativa taxa do dólar frente ao real. Tal realização de despesa prejudicou o Patrimônio Líquido da empresa, mas permitiu economizar reais devido à depreciação do dólar.

O ciclo financeiro invertido justifica os valores mencionados. Tal ciclo não é aceito pelos auditores fiscais como recurso

válido para compensar a falta de capital de giro. Entretanto, os benefícios de tal ciclo e o uso dos precatórios ficam evidentes ao verificar o crescimento do Patrimônio Líquido no período considerado.”

Assim, conclui que: “carece de veracidade a alegação dos auditores fiscais de que a Impugnante trabalhava com recursos de seus clientes, posto que o financiamento era oriundo dos exportadores, através de venda a prazo.”

10.4. Imprecisões contábeis.

“A Impugnante, em obediência aos Termos de Intimações Fiscais Nº 03 e 04, apresentou contrato de mútuo realizado junto a Exporta-Logística e Assessoria Aduaneira Ltda., no qual ficou ajustado, dentre outras questões, o valor e as condições do empréstimo. Ocorre que houve uma imprecisão contábil, vez que não foi contabilizado o mútuo realizado junto à empresa Exporta-Logística Assessoria Aduaneira Ltda, no período fiscalizado. Diversamente do alegado pelo Fisco, a maior parte dos valores contabilizados como antecipação de clientes foram, em verdade, antecipações feitas pela empresa Exporta-Logística entre janeiro e março de 2006, nas operações de importação para vendas a clientes no Estado de São Paulo.”

10.5. Impugnante não era apenas prestadora de serviços

“Tenta a fiscalização aduzir que a Impugnante era mera prestadora de serviços, utilizando-se como fundamento o contrato firmado junto à empresa Meyer Comércio e Serviços Ltda. enviado à SRF. Note-se que o contrato tem duas situações distintas. Na primeira, a Impugnante realiza pesquisa de produtos e mercados, configurando uma prestação de serviços, onde foi emitida uma nota de serviço. Na segunda, há uma nítida compra da mercadoria, configurando um contrato de compra e venda, e não de prestação de serviços.”

“Assim, revela-se que o viés preponderante da Impugnante era vender as mercadorias oriundas do exterior para as encomendantes nacionais. O fato de também realizar pesquisa de mercado, constitui apenas um adicional de sua atividade, não podendo enquadrá-la como mera prestadora de serviços.”

10.6. Lucro irrisório

Afirma a defendente que “a política da empresa Impugnante de instituir lucro baixo está de acordo com a competitividade no mercado interno. Até mesmo por ser iniciante, sua entrada no mercado através de melhor preço revela-se uma estratégia comercial. Dessa forma, o lucro baixo não é causa de caracterização da interposição fraudulenta, muito menos configura violação a qualquer dispositivo. Assim considerar lucro baixo como fraude é cercear a atividade econômica e impor regras ao mercado diferentes da oferta e procura. Pelo contrário, a estratégia permitiu à empresa ampliar seu patrimônio líquido no período considerado.”

10.7. Outra tentativa de caracterização de interposição fraudulenta por parte da autuação.

“Os auditores alegam que existem contra a fiscalizada duas ocorrências que comprovam que ela agiu como interposta pessoa nas operações de comércio exterior. Na primeira ocorrência, no porto de São Francisco do Sul no Estado de Santa Catarina, a Brazilian Trade registrou uma Declaração de Importação informando como se fosse própria a importação de dois centros de usinagem. Em procedimento administrativo fiscal foi constatado que não existia qualquer indício de interposição. O relatório da Aduana de SFS através do processo administrativo número 0927700/11401/07, comprova que não houve interposição fraudulenta. Em relação à empresa Fivebros, foi comprovado acima não haver interposição fraudulenta por parte da Brazilian Trade, pois aquela empresa é financiada pela última.”

10.8. Valores debitados praticamente iguais aos valores creditados.

“No período considerado da análise dos auditores fiscais, os valores debitados foram empregados, em grande parte, imediatamente para fechamento de câmbio, pois a valorização do real favorecia ao pagamento dos fornecedores. A apreciação do real frente ao dólar é fato público e favorece ao importador. Além disso, há um contrato de mútuo com a empresa Exporta-Logística que financiava, naquele período, a empresa nas despesas aduaneiras, valores depois ressarcidos quando do pagamento do cliente. Uma parte do pagamento ressarcia aquela empresa das despesas aduaneiras, os valores referentes ao lucro financeiro dos precatórios, do valor da mercadoria e o lucro da operação eram repassados à Brazilian Trade. Fora do período da análise, a empresa passou a receber os valores que os clientes possuíam em débito. Portanto, considerar tal fato indício de fraude é um vício de conteúdo.”

10.9. Maioria das notas fiscais de entradas e de saídas foram emitidas no mesmo dia, com a mesma quantidade e sequência.

“Sobre a aparente incoerência que há na coincidência de datas entre a nota fiscal de entrada e a nota fiscal de saída, é fundamental esclarecer que, após o recolhimento dos impostos de nacionalização conforme a legislação vigente e o registro da declaração de importação, quando da condução do despacho, a aduana envolvida solicita a Guia para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação do recolhimento do ICMS, já que este tributo não foi recolhido com os demais. O despachante aduaneiro aciona a empresa, a fim de preparar os documentos para exoneração do ICMS-Desembaraço de Mercadorias Importadas (anexo 52), para a nota fiscal de entrada, e a Guia para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação do recolhimento do ICMS, recolhe o ICMS devido (22%) com o respectivo DAR, e seu representante legal se dirige à Secretaria da Fazenda, onde um funcionário daquele órgão conduz o

processo de apuração do imposto, verifica os documentos apresentados e confronta os valores a serem recolhidos com o DAR. Como a venda ocorre, normalmente, para outra unidade da federação, o ICMS na entrada é diferido e terá o percentual de 12% na nota fiscal de saída. Assim, como não se tem, ainda, uma data do desembaraço, a data escolhida mais próxima da realidade é a data da DI. Portanto, para liberar a mercadoria e exercer o direito do crédito alimentar dos precatórios é preciso elaborar as duas notas fiscais com a mesma data. Somente com todos os procedimentos corretos, o funcionário lança as informações na conta gráfica e libera as notas fiscais e demais documentos, para remessa ao despachante aduaneiro. No órgão da Receita Federal onde se faz a nacionalização do produto, os documentos são apresentados e ocorre a liberação da mercadoria para o mercado interno.”

10.10. Maioria do valor total das notas fiscais de entradas e de saídas é praticamente igual, significando, desta forma, a inexistência de lucros compatíveis com as praticas comerciais.

“A política de formação de preço da mercadoria nacionalizada está na página 5/23 do relatório de ação fiscal e ali consta o lucro praticado. Do exame do texto se deduz que este é um lucro líquido e o fato fica espelhado no crescimento do patrimônio Líquido no período considerado. Uma comparação a ser feita no quadro demonstrativo acima mencionado indica que a empresa vendeu um montante de R\$ 8.555.441,00 e o preço FOB da mercadoria foi R\$ 6.740.970,21, proporcionando um acréscimo de 26,91% incluídos os impostos e a margem de lucro aceita de acordo com a estratégia de inserção no mercado priorizada pela empresa naquele período. O incremento no patrimônio Líquido indica que a estratégia foi correta. Outro aspecto fundamental, a SRF não tem poderes nem atribuições para determinar, estabelecer ou avaliar o percentual de lucro das empresas, caso contrário estaríamos diante de uma economia estatizada, com forte cunho socialista/ditatorial, onde não há liberdade contratual, nem livre mercado, muito menos propriedade privada. Neste caso, o Estado afrontaria os princípios do Estado Democrático de Direito previstos na Constituição Federal. Portanto, este é um grave vício do relatório de ação fiscal, pois evidencia distorções conceituais dos agentes da administração pública.”

10.11. Prazo para pagamento das vendas é considerado após a emissão da fatura comercial internacional ou do conhecimento de carga (BL).

“A assertiva não é verdadeira, pois os boletos bancários, a partir do momento em que passaram a serem emitidos, não estabeleceram um prazo de pagamento, pois esta foi a negociação com os clientes. A empresa utilizou o critério que julgou melhor para cada cliente, dentro do princípio da liberdade contratual estabelecida no Direito Comercial. Não reconhecer ou respeitar este princípio contraria a Constituição Federal e vicia o relatório de ação fiscal. Da mesma forma, o

auditor não pode afirmar que o responsável pelo câmbio é o destinatário final da mercadoria. Para tanto, deve apresentar provas materiais, caso contrário será mera ilação, o que também vicia o dito relatório. A empresa tem como prova que todos os contratos de câmbio estão em nome da pessoa jurídica."

10.12. Autuação fiscal alusiva a impostos estaduais e municipais. Incompetência ratione materiae.

"Não restam dúvidas que a Delegacia da Receita Federal de Maceió ultrapassou os limites de sua competência, ao versar sobre impostos de competência diversa da União, uma vez que aponta suposta violação a impostos estaduais e municipais, quais sejam: imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). (...) Neste contexto, o artigo 153, da Lei Maior, prevê a competência tributária da União para instituir os impostos previstos nos incisos de I a VII, deixando de fora dessa competência a de instituir ISS e ICMS, sendo estes de competência municipal e estadual, respectivamente. (...) Não competiria, portanto, a Delegacia da Receita Federal discutir qualquer violação aos referidos tributos (ISS e ICMS), vez que extrapola sua competência, razão pela qual carece de fundamentação idônea o relatório que lastreou o presente auto de infração, por nítida violação a Constituição Federal, sobretudo a autonomia dos entes políticos. Destarte, qualquer alusão acerca de eventuais danos ao Estado e ao Município deve ser, desde logo, desconsiderado para fins de embasamento deste auto de infração, ante a incompetência em razão da matéria, o que, por si só, nos mostra os equívocos dos argumentos apresentados para justificar a autuação."

11. Da ilegitimidade passiva ad causam. Adquirente de boa-fé.

Afirma a defendente, neste tópico da impugnação, que "não pode haver a responsabilização do adquirente das mercadorias importadas quando este age de boa-fé na negociação. Há que levarmos em consideração a presunção da boa-fé nas importações encomendadas pelo adquirente, in casu, a empresa Fivebros Com. de Confecções Ltda.. Ainda que comprovada a existência de uma suposta interposição fraudulenta, a responsabilidade do encomendante somente poderia ser cogitada se ficasse cabalmente demonstrada seu conluio com o importador. No presente caso, sequer ficou comprovado que as mercadorias encomendadas foram importadas de forma irregular, não havendo que se falar em responsabilização da Impugnante, muito menos da adquirente, que foi indevidamente apontada como devedora solidária neste auto de infração."

Neste diapasão, transcrevem as impugnantes jurisprudência dos tribunais pátrios para concluir que: "o adquirente de mercadoria importada não pode figurar no pólo passivo desta relação administrativo-processual, vez que não ficou sequer comprovada a interposição fraudulenta, nem tampouco houve

qualquer demonstração de que agiu com má-fé na compra das mercadorias. É cediço que a legislação tributária adotou a responsabilidade subjetiva, mediante a qual o Fisco deve comprovar a culpabilidade do agente para fins de aplicar-lhe qualquer punição. Desta feita, não pode ser imposta a pena de perdimento à empresa adquirente/encomendante da mercadoria importada, mormente quando verificada sua boa-fé na aquisição”, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que transcreve.

Ao final de sua peça de defesa (fls. 616/617), a impugnante relata as operações realizadas (entre a Brazilian Trade e a Fivebros), colacionando as planilhas de fls.618/628, que comprovariam o relatado.

DO PEDIDO

Face às suas alegações, a impugnante requer que seja determinada a suspensão do crédito tributário na forma do artigo 151, inciso III, do CTN, sejam acolhidas as preliminares de nulidade do auto de infração e de ilegitimidade passiva e seja julgado improcedente o lançamento.

DA IMPUGNAÇÃO DA FIVEBROS (fls. 650/671)

Após relatar os fatos que ensejaram a autuação, alega que a empresa foi arrolada como responsável solidária pelo crédito tributário em referência, com base em “analogias”, “amostragem, e presunção de inidoneidade da importadora Brazilian Trade”. Não há qualquer amparo em lei existente e válida para a imputação da responsabilidade solidária à autuada, tendo sido citado pela fiscalização artigo inexistente na lei referenciada. Inexiste motivação fática ou legal para o lançamento em questão, já que a empresa comprova que a operação foi de compra e venda. Nesse sentido, o lançamento seria nulo por cerceamento de seu direito de defesa além de a autoridade fiscal ter violado o princípio da busca da verdade material.

Alega que o Auditor Fiscal da Receita Federal não tem competência para aplicar a pena de perdimento, nos termos § 4º do artigo 27 do DecretoLei nº 1.455/76, não podendo, conseqüentemente, converter tal pena em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada.

No mérito, aduz, em síntese, que a fiscalização não conseguiu comprovar nenhum fato que possa ser imputado contra a empresa autuada que seja suficiente para embasar a declaração de solidariedade tributária entre as empresas, pois se funda apenas em presunções e, no caso, não se vislumbra qualquer benefício da adquirente. Além disso, a fiscalização apurou a multa com base nas notas fiscais de saída e não no valor aduaneiro das mercadorias importadas, como determina a legislação de regência.

Solicita, ao final, a decretação da nulidade do lançamento ou que o mesmo seja julgado improcedente.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE declarou a nulidade do lançamento, conforme Decisão DRJ/FOR nº 11.473, fls. 882/909:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O erro na determinação da matéria tributável acarreta a nulidade do lançamento por vício formal, sem prejuízo do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o lançamento quando constatado que vícios formais nele presentes cercearam o direito do sujeito passivo ao contraditório e à ampla defesa.

Lançamento Nulo.

Em face da decisão proferida, é interposto recurso de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES, Relator

O recurso interposto preenche os requisitos de admissibilidade.

Como se verifica dos autos, foi aplicada pena de perdimento ao recorrente, convertida em multa em face da não localização dos bens.

A recorrente alegou diversas preliminares, como o enquadramento legal equivocado, a informação de noras violadas que não existem em nosso ordenamento jurídico, bem como, no mérito, procurou demonstrar as incorreções realizadas no lançamento, que contrariam as provas dos autos.

A DRJ/FOR, ao analisar o tema, verificou que o Auto de Lançamento era nulo, mas por outros motivos, sustentando não ser possível aferir a forma com que foi calculada a multa aplicada, a falta de documentos suporte do lançamento, a não autuação de todas as empresas que trabalharam com a recorrente nas mesmas operações, o valor lançado a menor que o valor aduaneiro apurado, dentre outras questões.

Em face desta situação, foi declarada a nulidade do lançamento realizado.

Apresentado recurso de ofício, entendo que este não mereça prosperar, seja porque entendendo terem ocorrido as falhas listadas pela contribuinte, mais ainda pelas falhas apontadas pela decisão recorrida.

Como concordo inteiramente com o decidido, adoto o voto proferido e atendido por unanimidade para suportar meu posicionamento:

DA NULIDADE

Cumpre examinar, de imediato, a questão preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada por uma das impugnantes, relativa à impossibilidade de se determinar, com base nos elementos de prova constantes dos autos e nos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal, o valor efetivo da multa lançada por meio do Auto de Infração de fls. 01/02, pois ele teria sido calculado com base nas notas fiscais de saída e não nos respectivos valores aduaneiros.

De acordo com a descrição dos fatos contida no Auto de Infração, a exigência tributária foi motivada pela constatação de que "a empresa Brazilian Trade Comércio e Representações Ltda. não é a real adquirente das mercadorias importadas em seu nome." Assim, "em face ao que determina o art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976", foi emitido o Auto de Infração de fls. 01/02 para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, conforme Relação das Mercadorias Consumidas e/ou Não Localizadas (fls. 31/34).

Do total apurado na Relação das Mercadorias Consumidas e/ou Não Localizadas, foi verificado pela fiscalização, conforme Demonstrativo das Notas Fiscais e dos Depósitos (fl. 05), “que o valor do crédito tributário apurado no presente Auto de Infração refere-se a mercadorias cujo real adquirente é a empresa Fivebros Comércio de Confecções (CNPJ 05.096.118/0001-89), a qual passa a figurar no pólo passivo como devedor solidário, conforme determina o art. 87 (sic) da Lei n.º 10.637 de 30 de dezembro de 2002.”

Embora o trabalho fiscal tenha sido conduzido com destacável zelo (principalmente se levarmos em consideração que o negócio simulado levado a cabo pelos envolvidos se reveste de artimanhas que dificultam – e por vezes até mesmo impossibilitam – a comprovação material do mesmo, uma vez que, pela própria natureza do ilícito, os meios utilizados para burlar a fiscalização precisam dar aparência de negócio legal), no auto de infração persistem omissões e inconsistências no tocante à determinação da matéria tributável e subsiste a ausência de documentação idônea que sirva de base à apuração do valor correto da multa a ser aplicada, fatos que comprometem a validade do lançamento.

No caso em exame, o procedimento fiscal se propôs a aplicar multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, conforme determina o art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A autoridade fiscal apurou corretamente o valor aduaneiro relativo a todas as importações da empresa Brazilian Trade no período de 05/11/2004 a 13/11/2006, com base nas informações das DIs constantes da base de dados da Receita Federal, conforme demonstrativo às fls. 31/34, perfazendo um montante de R\$ 8.603.339,00. Tal valor não é contestado pela Brazilian Trade, que direciona a sua impugnação no sentido de comprovar que teria capacidade econômica para realizar as operações nos montantes indicados nas referidas DIs.

No entanto, ao tentar determinar o montante do crédito tributário relativo à responsabilidade solidária de cada real adquirente, como fração do valor aduaneiro de todas as importações da empresa Brazilian Trade no período analisado, entendo que a fiscalização cometeu um grave equívoco, comprometendo o lançamento em questão, senão vejamos.

Conforme demonstrativo de fls. 05, a fiscalização apura o valor da multa com base nas notas fiscais de saída da Brazilian Trade, cujo destinatário teria sido a empresa Fivebros. Afirma, em nota de rodapé, que os dados foram obtidos da relação das notas fiscais de saídas (fls. 120/140) e da relação dos 20 maiores clientes da Brazilian Trade (fls. 561/562). Tal apuração poderia estar correta se ocorrida pelo menos uma das seguintes situações:

1ª) a fiscalização teria utilizado as notas fiscais de saída apenas para identificar os reais adquirentes das mercadorias e, a partir de tal identificação, ter calculado o valor da multa com base no valor aduaneiro dos produtos que foram destinados a cada adquirente;

2ª) a fiscalização teria utilizado efetivamente os valores das notas fiscais de saída, mas estes seriam idênticos ao valor aduaneiro.

Não me parece que tenha ocorrido a primeira situação acima descrita. Cotejando os valores constantes do demonstrativo de fl. 05 com os indicados na relação das notas fiscais de saídas (fls.120/140) e com a única nota fiscal emitida para a Fivebros (fl. 168) acostada aos autos, pode-se inferir que a fiscalização efetivamente utilizou os valores das notas fiscais de saída para apurar o valor da multa a ser aplicada no caso, pela qual respondem a Brazilian Trade e a devedora solidária Fivebros. Resta saber, portanto, se os valores das notas fiscais de saída são idênticos aos valores aduaneiros das mercadorias importadas, o que justificaria o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal. Analisemos, pois, a segunda situação acima mencionada.

Como o preço de venda dos produtos ao adquirente no mercado interno (representado pelo valor das notas fiscais de saída do estabelecimento do importador) deve corresponder ao valor aduaneiro das mercadorias importadas acrescido dos tributos devidos na importação e outros custos inerentes à atividade de comércio exterior, dos tributos internos incidentes sobre a operação de compra e venda e da margem de lucro da importadora, é bastante improvável a ocorrência da segunda situação. Se os valores das notas fiscais de saída coincidissem com os respectivos valores aduaneiros, estaríamos diante de uma situação ímpar no comércio dos referidos produtos: a inexistência de tributos devidos na importação, de outros custos inerentes ao comércio exterior, de tributos internos incidentes sobre a operação de compra e venda e de lucro da importadora.

Embora a fiscalização tenha afirmado que a maioria das notas fiscais de entrada tenham os mesmos valores das notas de saída, não faz qualquer observação quanto à relação entre aquelas e os valores aduaneiros das mercadorias. Por meio de uma análise da relação das notas fiscais de saídas (fls. 120/140), elemento de prova utilizado pela fiscalização para apuração da matéria tributável (conforme se depreende da observação em nota de rodapé da fl.05), é possível identificar as DIs correspondentes a cada nota fiscal de saída (tal identificação evidentemente parte da hipótese de que as informações contidas na relação das notas fiscais de saídas às fls. 120/140, fornecida pela Brazilian Trade, são todas verídicas, especialmente as relativas à vinculação às DIs, e foram confirmadas pela autoridade fiscal, o que admito apenas para argumentar, já que não é possível tirar tal conclusão apenas com os elementos constantes dos autos). A referida relação, à fl. 131, indica que a nota fiscal n.º000308, cuja destinatária é a Fivebros (veja cópia à fl. 168) se refere às

mercadorias importadas por meio da DI nº06/0208733-8. Por sua vez, na relação das mercadorias consumidas e/ou não localizadas (fl. 33) consta que o valor aduaneiro dos produtos constantes da referida DI é de R\$ 34.562,00, diferente, portanto, do valor da nota fiscal de saída, que é de R\$ 53.796,05. Assim, afastada estaria, pelo menos para o caso aqui exemplificado, a hipótese de que as notas fiscais de saída teriam valores idênticos aos valores aduaneiros dos produtos nelas indicados.

No entanto, é de causar estranhamento o fato de a soma total dos autos de infração (veja demonstrativo à fl. 577) não ser superior ao valor aduaneiro total apurado com base nas DIs da Brazilian Trade, embora a fiscalização tenha-se utilizado dos valores das notas fiscais de saída (a princípio superiores aos respectivos valores aduaneiros) para apurar a matéria tributável em relação a cada real adquirente. Na verdade, como há um lançamento de um saldo remanescente (R\$ 47.898,00) em nome, apenas, da Brazilian Trade, a soma dos autos de infração relativos às seis empresas arroladas como solidárias é inferior ao valor aduaneiro total apurado. O que justificaria tal resultado?

O que causa ainda mais dúvida quanto aos efetivos valores dos créditos tributários individualizados por cada uma das seis empresas arroladas pela fiscalização como solidárias, é o fato de haver, na relação de notas fiscais de saídas utilizadas pela fiscalização para o cálculo da multa em questão, várias outras empresas que não foram incluídas no pólo passivo, não tendo a fiscalização feito qualquer menção a elas. Cotejando as informações contidas no demonstrativo de fls. 31/34 com a relação de notas fiscais de saídas (fls. 120/140), observa-se que diversas DIs incluídas no cálculo do valor aduaneiro total estão vinculadas a notas fiscais de saídas cujos destinatários são outras empresas que não as arroladas como solidárias. Não consta das manifestações das autoridades fiscais qualquer referência a este fato, nem uma expressa descaracterização das vinculações entre as DIs e as notas fiscais contidas na relação de notas fiscais de saídas (fls.120/140) que justificasse a não consideração das demais empresas. A título de amostragem, se tomarmos apenas as DIs listadas à fl. 31, verificaremos que foi incluído no cálculo do valor aduaneiro total parcial (R\$ 2.240.029,00) um montante de R\$742.346,00(33,14%) que se refere a DIs que estariam vinculadas a operações de compra e venda realizadas com outras empresas não incluídas no pólo passivo, conforme tabela na folha a seguir.

O que se indaga é por que a fiscalização teria desconsiderado tais fatos e indicado como reais adquirentes de todas as importações da Brazilian Trade no período somente as seis empresas arroladas no demonstraivo de fls. 577? Os elementos probantes constantes dos autos e as considerações das autoridades fiscais no Relatório de Ação Fiscal não são suficientes para esclarecer a questão, não permitindo aos impugnantes conhecer de forma precisa o que se lhes está sendo imputado.

Tabela 1 - Relação de DIs referenciadas a notas fiscais emitidas em nome de outras empresas			
(Amostra referente às DIs listadas à fl. 31 da Relação de Mercadorias não localizadas)			
DI	Valor Aduaneiro	NF	Empresa Destinatária
05/0283415-8	40.427,00	23	GS Sistemas Digitais Ltda.
05/0527200-2	75.938,00	44 a 48	Riso Impressoras Digitais Ltda.
05/0625186-6	31.369,00	51	Bezerra Impressos Ltda.
05/0744897-3	47.490,00	60 a 64	Riso Impressoras Digitais Ltda.
05/0819162-3	28.984,00	69	Maria Parente Frota Chagas
05/0802769-6	12.076,00	71	Dprinter Distr. & Tec. De Imp. Ltda.
05/1305326-8	62.756,00	95 e 95	Riso Impressoras Digitais Ltda.
05/1404381-9	64.578,00	106	RC Barros
05/1410252-1	40.127,00	109 e 110	Resiltech do Brasil Ltda.
06/0004212-4	55.496,00	117	Malhasul Com. de Tecidos e Conf.
06/0013307-3	39.439,00	124 e 125	Resiltech do Brasil Ltda.
06/0018403-4	28.061,00	134 e 135	Resiltech do Brasil Ltda.
06/0023914-9	55.351,00	137	Bronzin Confecções Ltda.
06/0021885-0	28.534,00	139	Ind. Com. De Roupas Ekolos Ltda.
06/0045666-2	48.875,00	143	Saltorelli do Brasil Ind. Têxtil Ltda.
06/0051723-8	23.112,00	151 e 152	Confecções de Roupas Piero Ltda.
06/0068796-6	59.733,00	156 e 157	Nobletec Têxtil Ltda.
Total	742.346,00	Percentual = 33,14%	
Valor Total fl. 31	2.240.029,00		

Tem-se, ainda, que as informações utilizadas para a apuração da matéria tributável restam desguarnecidas de suporte probatório. A fiscalização se utiliza de uma relação de notas fiscais de saída fornecida pela Brazilian Trade como fonte de informação para determinação da base de cálculo da infração e junta aos autos apenas algumas notas fiscais, segundo ela por economia processual. Entretanto, tal economia não se justifica, quando no caso concreto bastaria juntar as 42 notas relacionadas à fl. 05. A falta das referidas notas fiscais impedem a apreciação de argumentos da impugnante como o de que não reconhece parte das operações como sendo de sua responsabilidade. Por outro lado, convém observar que embora o presente lançamento tenha se originado de uma ampla e complexa fiscalização, que deu origem a outros lançamentos, não seria necessário juntar em todos os processos todas as notas fiscais envolvidas na operação, bastando trazer para cada um deles as cópias das notas fiscais relativas às operações objeto daquela autuação específica.

Isso significa dizer que houve falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do valor aduaneiro que, por sua vez, depende da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária no caso sob exame.

Portanto, se inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escorreitos e a correspondente prova documental que

lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram cientificados à impugnante, resta explícito o vício do lançamento, caracterizado por obscuridade, omissão e inconsistência, que acabam por afetar o direito de defesa da impugnante, na medida em que não teve ciência dos critérios de cálculo e documentos que amparam a determinação da matéria tributável. Portanto, o auto de infração continua a carecer de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por consequência, viciando o lançamento de nulidade.

Nesse passo, anote-se que o lançamento é um instituto específico do Direito Tributário, privativo da Administração Pública e, como tal, sujeito à estrita legalidade, princípio basilar e norteador de toda atividade administrativa, visto que todo ato administrativo tem como fonte primária a lei. A formalização da exigência tributária, seja através de auto de infração ou notificação de lançamento, há de ser feita com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral.

Além disso, o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento: a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo caso, propositura da aplicação de penalidade. Há, ainda, requisitos específicos que, no caso em espécie, estão elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual determina que o auto de infração conterá obrigatoriamente, dentre outros, a descrição dos fatos, a qual guarda um liame lógico com a determinação da matéria tributável.

O art. 142 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e sob o enfoque do princípio consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o que resultará na conclusão de que a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devem estar cristalinamente explicitados no auto de infração, acompanhados ainda dos documentos em que se embasam, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa ao litigante em processo administrativo.

Constata-se, assim, que a lei processual impõe a forma solene para a validade jurídica do auto de infração, como instrumento de constituição do crédito tributário. Dentre os requisitos exigidos, indispensável, por ser da essência do ato, é a descrição dos fatos em que se baseia o lançamento. Todavia, sob o prisma da interpretação sistemática, infere-se das mencionadas disposições legais que tal requisito não se considera atendido com o mero relato dos motivos fáticos e jurídicos em que se lastreia a exigência tributária, mas abrange necessariamente a demonstração explícita da apuração dos valores e dos critérios de cálculo utilizados para a determinação da matéria tributável, bem como da comprovação documental que lhe dê suporte, os quais se incluem como requisitos obrigatórios do lançamento.

Tal demonstração tem o escopo de fornecer ao sujeito passivo todas as informações pertinentes ao lançamento para que possa exercer com plenitude o seu direito de defesa, constitucionalmente assegurado, o qual restará obstado se não for possível conhecer com precisão quais são os valores e critérios de cálculo que respaldam a exigência tributária e os documentos em que se baseiam. É que o exercício da defesa abrange não só a refutação dos fatos descritos e seus efeitos legais, mas também envolve o exame e conferência dos cálculos e documentos em que se baseiam, com vista a permitir a contestação de eventuais inconsistências, assegurando-se, dessa forma, o controle da atividade impositiva. Somente com o conhecimento de todos esses elementos que servem de base para a exigência tributária é que se assegura ao interessado o pleno exercício do direito de defesa.

É certo que, no caso da Brazilian Trade, considera-se atendido esse requisito mediante a simples alusão ao número da DI, a qual deve conter todos os valores levados em conta para determinação da base de cálculo, sendo, muitas vezes, suficiente a reprodução, no auto de infração, dos principais elementos extraídos da DI, que permitam o cálculo do valor aduaneiro, conforme efetuado pela fiscalização às fls. 31/34.

Todavia, percebe-se a atipicidade do caso em exame, que consiste não só na exigência da multa calculada com base no valor aduaneiro total, mas também na identificação dos reais adquirentes, que responderão solidariamente pelo crédito tributário, mas cada um por uma parcela específica calculada a partir da vinculação destes à aquisição dos produtos importados, a qual necessita ser demonstrada, porquanto a sua exata apuração envolve um cálculo que encerra maior grau de complexidade em relação à hipótese aludida no parágrafo acima. A princípio, não se conhece de modo direto o valor tributável e, por conseguinte, o montante da multa a ser exigida, uma vez que tais informações dependem do cálculo do valor aduaneiro correspondente a cada operação, que requer a exata identificação dos destinatários dos produtos importados, os quais não chegaram a ser claramente demonstrados.

Inexistem nos autos quaisquer demonstrativos de cálculo que evidenciem de forma clara e exata a determinação da matéria tributável, não atendendo a esse objetivo a planilha de fls. 05, a qual é omissa e inconsistente. Como consequência, conclui-se que o contribuinte não chegou a ser cientificado das informações necessárias ao conhecimento completo do lançamento tributário.

Em obediência aos princípios da legalidade objetiva e tipicidade, é preciso que haja, além da descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, a demonstração precisa, completa e coerente dos valores e cálculos que subsidiam o lançamento, bem como dos documentos que embasam essa apuração, de modo a permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa. No caso sob exame, embora argumentações precisas tenham sido expendidas no Auto de Infração e no Relatório de Ação Fiscal com o intuito de caracterizar o ilícito, a descrição dos

fatos revela omissão e inexatidão no tocante à determinação da matéria tributável, deixando com isso de demonstrar a apuração do crédito tributário.

O óbice à perfeita compreensão do crédito tributário exigido resulta inexorável prejuízo à defesa, impossibilitando seu pleno exercício, o que macula de vício insanável o Auto de Infração. Com efeito, não puderam as litigantes exercer com plenitude o direito de defesa, oferecendo todas as contestações possíveis, uma vez que sequer lhes foi permitido conhecer a prova documental que embasa os valores utilizados e certificarem-se da exatidão dos cálculos que levaram à determinação da matéria tributável e a apuração do montante do tributo lançado.

Portanto, do exame dos autos, constata-se que o lançamento, em razão dos fatores antes referidos, não obedece aos requisitos de completude, clareza, exatidão, o que equivale a desatender o disposto no art. 142, caput, do CTN, c/c o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, configurando-se, dessa forma, a preterição do direito de defesa. Nesse sentido, impõe-se a decretação da nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Pelo princípio da instrumentalidade das formas e dos atos processuais, o ato só se considera nulo e sem efeito se, além de inobservância da forma legal, não tiver alcançado a sua finalidade. É o que ocorre no caso concreto, em que há um vício de forma insanável, uma vez que foi preterida uma solenidade essencial ao ato administrativo de lançamento, impossibilitando o exercício da ampla defesa. Ainda que tenha sido efetuado com observância das demais formalidades exigidas pela lei, o lançamento, seja pela omissão ou incorreção na descrição dos fatos, seja pela omissão de outras informações essenciais, que não venha a permitir ao sujeito passivo conhecer com clareza a determinação da matéria tributável, deve ser considerado nulo, dele não emanando nenhum efeito jurídico.

A conclusão firmada na presente peça se coaduna com o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 03 de fevereiro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, cujos fundamentos adoto no julgamento do presente processo, conforme a seguir transcrito:

“A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. Há nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)”

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. À competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...".(...)

Assim, é equívoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe então lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

*Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e sim *numerus apertus*. É nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância já estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.*

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não

respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente."

Portanto, demonstrado que o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa, exata e congruente, o que impede a compreensão do crédito tributário apurado, ensejando cerceamento do direito de defesa, cumpre declarar sua nulidade, com fundamento no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 5º, inciso LV, e art. 37, caput, da Constituição Federal e ainda com respaldo no princípio da estrita legalidade que informa todo ato administrativo.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 26 de março de 2009.

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES

