



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

Processo nº 10516.720013/2013-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.853 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente YELLOW MERCANTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS
IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica referentes a todas as infrações, com a indicação dos arquivos magnéticos apreendidos, e tendo sido autorizado judicialmente o compartilhamento de provas entre a Polícia Federal e a Receita Federal do Brasil, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. SUBVALORAÇÃO.

Comprovado, por meio de documentação relativa à transação comercial, que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas, assim como a falta de adição de acréscimos obrigatórios ao valor aduaneiro, ficam configurados o subfaturamento e a subvaloração, sendo cabível a exigência das diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidas, acrescidas dos juros de mora e das multas aplicáveis.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Estando comprovada a prática de sonegação, aplicam-se as multas qualificadas por insuficiência de recolhimento, no percentual de 150% sobre as diferenças de tributos, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracteriza dano ao Erário o desembaraço de mercadorias estrangeiras cujos tributos tenham sido pagos apenas em parte mediante artifício doloso ou quando documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido

falsificado ou adulterado, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA.

A atribuição de responsabilidade tributária factual (art. 124, I, do CTN) exige a indicação explícita do "interesse comum" a fim de que o julgador possa aferir se o caso concreto pode ser enquadrado no dispositivo legal. Já a atribuição da responsabilidade solidária legal, com base no art. 124, II, do CTN, combinado com o art. 32, III, "c" do DL nº 37/66, exige que efetivamente se comprove a participação do importador por conta e ordem nas irregularidades cometidas, o que não se verificou no caso concreto. Tendo o fisco invocado as duas hipóteses de responsabilidade solidária e não tendo declinado motivação clara que permita a identificação de qual delas pretendeu imputar, e tampouco apresentado provas da vinculação do responsável solidário às irregularidades constatadas, exclui-se o responsável solidário do polo passivo da autuação.

Recurso voluntário do devedor principal negado.

Recurso voluntário do responsável solidário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da YELLOW MERCANTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, e em dar provimento ao recurso da D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA para excluí-la do polo passivo da relação jurídica tributária. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência pessoal do contribuinte em 27/08/2013, lavrados para exigir os tributos, multa de ofício de 150%, juros de mora e multa regulamentar equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em relação às importações efetivadas por meio das Declarações de Importação registradas nos anos de 2009 e 2010 discriminadas nos autos de infração.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 548/567, após uma operação da Polícia Federal, a fiscalização teve acesso a documentos que comprovaram que o contribuinte subfaturou as importações e subvalorou o valor aduaneiro, ao deixar de incluir despesas incorridas no exterior, como fretes, comissões ao agente no exterior, despesas com a alfândega

do país exportador, chips adicionados aos produtos, moldes e etc. Nas importações realizadas por conta e ordem, em que a empresa D & A COMÉRCIO E SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA prestou serviços, foram constatados apenas casos de subvalorização do valor aduaneiro. A D&A foi arrolada como responsável solidária, com base no disposto no art. 32, III, c, do DL nº 37/66 e também no art. 124, I, do CTN.

Regularmente notificados dos lançamentos, o contribuinte e o responsável solidário apresentaram impugnações.

O contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) o montante lançado viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;

2) cerceamento de defesa, pois a fiscalização mencionou ou transcreveu em parte alguns documentos e planilhas que fariam parte do material apreendido pela polícia, mas sem qualquer informação vinculativa à mídia de onde foram retirados;

3) não existe prova de que o contribuinte praticou o subfaturamento, pois não foi comprovada a remessa de divisas à margem dos controles oficiais;

4) a comparação entre as faturas e as faturas proforma não comprovam o subfaturamento, pois estas últimas refletem apenas intenção de compra no início da negociação. As divergências constatadas a menor nas operações indicadas nos itens 5.1.1 a 5.1.5 do Relatório Fiscal, provavelmente, se referem a descontos obtidos ou outro tipo de negociação, mas nunca subfaturamento;

5) o art. 1º, I, do acordo sobre valoração aduaneira estabelece que deve ser adotado o preço efetivamente pago pelas mercadorias. Assim, se houve desconto da ordem de 25%, por expemplo, o valor aduaneiro será 75% do preço original das mercadorias. Os descontos concedidos pelo vendedor em razão da quantidade e em face de o comprador atuar como distribuidor no país de destino, não geram ajustes no valor aduaneiro, a teor do art. 1.1.b do AVA/GATT;

6) a acusação de subfaturamento está calcada em presunção, pois o fisco presumiu tratar-se de subfaturamento valores encontrados em uma planilha com origem altamente questionável, sem qualquer outro indício de prova, quando na verdade a diferença de preços, caso existissem, poderiam ser decorrentes de descontos incondicionais concedidos pelo exportador ou outro ajuste;

7) nos autos não existe prova de remessa ilícita de valores ao exportador estrangeiro, senão aquelas decorrentes dos contratos de câmbio anexados ao processo (de acordo com cada DI). A prova da remessa ilícita é condição *sine qua non* para a caracterização do subfaturamento;

8) contestou a afirmação do fisco quanto à utilização por parte da empresa de documentos ideologicamente falsos. Ao utilizar a expressão "no mínimo ideologicamente falsos" a fiscalização demonstra que não tem segurança em relação ao que realmente aconteceu. O fisco não comprovou que haviam faturas idênticas sendo uma original e outra forjada. Não houve falsidade ideológica ou material. O que existe neste processo é a inflação de penalidades sem provas, lastreada em meras suposições;

9) quanto à subvaloração do valor aduaneiro, alegou que não cometeu essa infração e que o fisco não a comprovou. A acusação está baseada em uma planilha, que não se sabe a origem e a procedência. A impugnante não reconhece essa planilha como autêntica, ou mesmo como tendo sido elaborada pela empresa, muito menos a veracidade do seu conteúdo;

10) no item 5.2 do relatório fiscal consta que alguns valores constante dos "comentários" em células da planilha invocada pelo fisco, teriam consignado existir pagamento de valores, tais como comissão e aduana, que deixaram de integrar o valor aduaneiro. Entretanto não consta nenhuma comprovação desse fato, o que inviabiliza o direito de defesa;

11) ainda que os fatos alegados fossem verdadeiros, as comissões de compra não fazem parte do valor aduaneiro, a teor do art. 8º do AVA/GATT. Embora a fiscalização não aponte a natureza desses supostos pagamentos, poderiam ser valores pagos a empresas nacionais diretamente ligadas à liberação das mercadorias importadas, os quais também não se incluem no valor aduaneiro;

12) é indevida a cobrança da multa sobre 100% do valor aduaneiro, pois ainda que restassem comprovados o subfaturamento e a subvaloração, essas infrações não rendem ensejo à aplicação da pena de perdimento.

Em sua impugnação, o responsável solidário alegou, em síntese, o seguinte:

1) em momento algum foi intimada a apresentar quaisquer documentos ou esclarecimentos à fiscalização, não tendo feito parte do processo fiscalizatório que culminou na lavratura dos autos de infração. Não foi intimada do início da fiscalização, nunca teve expedido contra si termo de início de fiscalização e nem MPF. Além disso, teve negado seu pedido de esclarecimentos sobre as razões declarando o perdimento das mercadorias. Foi tolhido seu direito ao contraditório e à ampla defesa, pois só veio a ter conhecimento do auto de infração após a realização do procedimento fiscal;

2) não teve qualquer participação nos fatos narrados no Relatório Fiscal, pois atuou apenas como mera realizadora dos despachos de importação, nos termos do art. 1º da IN SRF 225/2002. Existe erro na sujeição passiva, pois diversamente do que pretende a fiscalização, a importadora por conta e ordem apenas compartilhará da responsabilidade passiva, caso tenha concorrido ou se beneficiado. Não existe prova alguma do seu envolvimento nas irregularidades cometidas pela YELLOW;

3) apenas figurou como despachante das mercadorias por conta e ordem da YELLOW, não tendo nenhuma ingerência na negociação das mercadorias. Reproduziu trecho do contrato firmado com a YELLOW;

4) no mérito, alegou que a autuação está calcada em meras suposições de subfaturamento e subvaloração, não havendo nenhuma prova desses fatos. Reprisou as alegações da YELLOW, quanto não reconhecer as planilhas, não saber da sua origem e quanto às diferenças apuradas não comporem o valor aduaneiro;

5) não existe prova de que falsificação de documentos, pois os documentos utilizados nos despachos aduaneiros da empresa YELLOW eram originais e recebidos diretamente do exterior, não havendo que se falar em subfaturamento e nem na imposição de multa de 150% sobre os tributos lançados;

6) no caso de acusação de subfaturamento, só é possível a aplicação da multa de 100% sobre a diferença eventualmente apurada entre o valor real e o valor declarado (art. 703 do RA), jamais a imposição de multa de 100% do valor aduaneiro;

7) a fiscalização não observou o AVA para rejeitar o valor de transação. Cabe à fiscalização provar que o valor declarado é diferente do valor de transação. Muito mais cuidado deve ter a fiscalização ao imputar a conduta de subvaloração, que a rigor, não necessariamente é imbuída do elemento doloso, como ocorre com o subfaturamento. Caso a fiscalização não aceite o valor declarado deve dar oportunidade de o importador fornecer informações complementares, conforme dispõe o art. 1º, § 2º do AVA.

Por meio do despacho nº 15, de 20 de maio de 2014, a 24ª Turma da DRJ-São Paulo (fls. 746/751) baixou o processo em diligência à repartição de origem, a fim de que fosse anexado ao processo o ofício da Polícia Federal por meio do qual foram encaminhadas as cópias dos discos rígidos e documentos digitalizados que foram retidos na Operação Heráclidas e todos os termos emitidos de acordo com os procedimentos previstos nos arts. 35 e 36 da lei nº 9.430/96. Foi determinada a notificação do contribuinte e do responsável e a abertura do prazo de trinta dias para que se manifestassem sobre essa documentação.

A diligência foi cumprida às fls. 753/768.

A YELLOW apresentou em tempo hábil manifestação em relação aos documentos apresentados, alegando, em síntese, que apesar da diligência efetuada, persiste o cerceamento de defesa porque os autos de infração não fazem a vinculação da prova de cada pretensa imputação de irregularidade com a identificação da mídia onde a mesma se encontraria registrada. Além disso, antes mesmo da ciência do auto de infração, já teve seu direito de defesa cerceado porque não foi previamente notificada pela fiscalização da instauração do procedimento, de documentos coletados, e do encaminhamento pela polícia de cópias dos HDs apreendidos, o que possibilitaria manifestação sobre tal material.

A D & A apresentou em tempo hábil manifestação em relação aos documentos coligidos na diligência, alegando, em síntese, que apesar dos documentos anexados, ainda assim é impossível localizar com precisão e certeza a origem de cada informação, planilha e documento que foram utilizados no relatório de fiscalização. A fiscalização apresentou apenas alguns ofícios e termos que já constavam do processo, não tendo apresentado nada de novo capaz de contribuir para a elucidação da origem de cada informação prestada no relatório fiscal.

Por meio do Acórdão nº 60.305, de 13 de agosto de 2014, a 7ª Turma da DRJ-São Paulo julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 22/05/2009 a 10/06/2010

Fatura falsa. Recolhimento a menor de tributos aduaneiros. Remessas de divisas ao exterior de forma não oficial.

A descrição dos fatos e as provas coligidas pela fiscalização são contundentes no sentido de demonstrar a apresentação de faturas falsas para instrução de despachos de importação, visando o recolhimento a menor de tributos aduaneiros, além da remessa de divisas de forma ilícita ao exterior em pagamento de tais operações.

Impugnação Improcedente"

Regularmente notificado daquele julgado por decurso de prazo em 25/10/2014 (fl. 843), o contribuinte YELLOW apresentou recurso voluntário em 24/11/2014

(fl. 898), no qual reprisou e reforçou as alegações de impugnação e as alegações contidas na manifestação da diligência.

Regularmente notificada daquele julgado em 20/10/2014 (fl. 844), a D & A, responsável solidária, apresentou recurso voluntário em 10/11/2014 (fl. 847), no qual reprisou e reforçou as alegações de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim - relator.

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA YELLOW

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alegou a recorrente cerceamento de defesa pela falta de vinculação entre os documentos adotados pela fiscalização para formular a acusação com os HDs recebidos da polícia. Além disso, durante a ação fiscal não teria sido intimada da instauração da ação fiscal e nem dos documentos compartilhados entre a Polícia e a Receita Federal.

No ofício da polícia que foi anexado com a diligência (fl. 753), consta com todas as letras que o compartilhamento das informações foi autorizada pela Justiça. Além disso, no termo circunstanciado de busca e arrecadação (fls. 754/761), consta o rol de documentos apreendidos, tais como HDs, contratos de câmbio, faturas e etc.

Por outro lado, no Relatório Fiscal ao descrever as irregularidades, a fiscalização fez a vinculação dos documentos apreendidos em papel com o nome da planilha Excel existente nos HDs, conforme se pode constatar nas fls. 551/556 e também na planilha de fls. 556/557, na qual consta o número da declaração de importação, o número da fatura utilizada, o valor da fatura, o valor real do pagamento, o valor da diferença entre a fatura e o pagamento, o número do pedido, o nome da planilha e da pasta de trabalho, a linha da planilha onde está o dado e a folha do processo.

As faturas utilizadas e as planilhas JORDEN que controlam a discriminação e os valores dos pagamentos efetivos estão nas fls. 341/392.

Portanto, esses elementos são suficientes para o contribuinte apresentar sua defesa. O simples fato de a fiscalização não ter dito em qual HD se encontra a planilha em nada impede a defesa do contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas.

O que importa é que no ofício da polícia está citado que os HDs foram apreendidos no estabelecimento da empresa e com ordem judicial, não só para a apreensão, mas também para o compartilhamento das informações.

Também não ocorreu nenhum cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal. Ao contrário do alegado, a empresa teve ciência do termo de início de ação fiscal em 19/02/2013 (fl. 316). O fato de não ter sido intimada do compartilhamento de provas com a Polícia federal não acarreta a nulidade apontada, pois o procedimento fiscal tem caráter inquisitório. Durante esta fase o contribuinte é mero objeto de investigação por parte da

autoridade fiscal, só surgindo o direito ao contraditório e à ampla defesa com a notificação do lançamento e a abertura do prazo para impugnação.

Com esses fundamentos, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

DO SUBFATURAMENTO

A defesa alegou que não existem provas do subfaturamento e que o lançamento está escorado em meras suposições, pois as diferenças de preços entre as faturas proforma e as faturas definitivas poderiam decorrer de descontos e outras negociações.

A alegação é improcedente, pois a fiscalização não comparou os preços das faturas com as faturas proforma, mas sim os preços das faturas originais com os valores declarados nas DI e com os consignados nas planilhas encontradas nos HD apreendidos, constatando que os valores declarados eram inferiores aos pagamentos totais efetuados, conforme comprovam as planilhas de controle paralelo e as faturas juntadas às fls. 341/392.

Tome-se como exemplo a Fatura TH 007/09, ela foi emitida pela empresa Gainmax Limited, tendo sido utilizada para instruir a DI nº 09/1120308-1, registrada em 24/08/2009 e desembaraçada em 25/08/2009.

Essa fatura encontra-se na folha 365 e nela está consignado o valor de total U\$ 55.208,88. Essa fatura está listada na linha 14 da pasta de trabalho "Planilha X Jorden 2009-2010.xls", planilha "TOTAL 2009", e indica que seu valor real seria R\$ 57.619,14. O valor declarado na DI foi de U\$ 55.208,88. O pagamento desta fatura no valor de U\$ 69.577,20 encontra-se registrado na pasta de trabalho mencionada, conforme descrito pelo fisco na fl. 555 e 557.

Sendo assim, é improcedente a alegação de que houve desconto, pois os documentos de controle paralelo do contribuinte comprovam que ele efetuou pagamentos ao exportador acima dos valores faturados.

Também não procede a alegação de que para comprovar o subfaturamento é necessário comprovar a movimentação financeira "por fora". Tal comprovação é apenas uma das formas de se comprovar o subfaturamento, mas não é a única. No caso dos autos, a conduta reiterada de declarar as mercadorias por valores reduzidos nas DI e de registrar o valor do pagamento efetivo em planilhas de controle paralelo é prova mais do que suficiente para dar lastro aos autos de infração.

Ademais, a fiscalização comprovou a maneira pela qual o contribuinte efetua os pagamentos das diferenças não declaradas nas DI ao exportador. O e-mail obtido pela fiscalização nos HDs apreendidos, comprova que a empresa utilizava antigos contratos de câmbio que permaneciam em aberto em relação a outras importações para efetuar os pagamentos, conforme o e-mail a seguir, que colaciono para que os senhores conselheiros enxerguem o que estão julgando:

Boa Tarde Jimi, Fabio,

Seguem docs. em anexo de novos embarques da Gainmax, Invoices e seus vencimentos abaixo:

AS001/11 – USD 14.187,12 (pagamento integral) – Vencimento: 22/02;
BH002/11 – USD 42.405,36 (pagamento integral) – Vencimento 22/02;
DY003/11 – USD 23.469,48 (pagamento integral) – Vencimento 22/02;
EJ004/11 – USD 58.325,60 (pagamento integral) – Vencimento 22/02;
EJ016/11 – USD 20.964,96 (pagamento integral) – Vencimento 11/03.
TOTAL: USD 159.352,52.

Precisamos usar câmbios antigos em aberto (dentre as que estão em amarelo em anexo) para pagar essas Invoices.
Já lancei essas Invoices na planilha (em vermelho) no campo de câmbios em aberto.

Sds.,
Anderson Zanardo Machado
Import Department
Yellow Mercantil Com. Exp. Imp. Ltda.
Phone/Fone: 55 51 3275-4000
Fax: 55 51 3275-4000
Msn: andersonzm@terra.com.br
Skype: anderson_yellow
www.yellowmercantil.com.br

Figura 6

Portanto, senhores conselheiros, os HDs apreendidos no estabelecimento do contribuinte e que foram transferidos ao fisco com autorização judicial contêm farto material hábil à comprovação do quanto alegado pela fiscalização, pois comprovam plenamente a falsidade ideológica diante das diferenças constatadas entre os valores reais das operações de importação e aqueles declarados nos despachos aduaneiros.

DA SUBVALORAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO

A mesma situação ocorre em relação ao descumprimento das regras relativas à valoração aduaneira. Os documentos em meio magnético apreendidos nos HDs comprovam que a empresa mantinha o controle paralelo de valores pagos em moeda estrangeira relativos a custos que deveriam ser incluídos no valor aduaneiro.

Exemplifica esta constatação a Fatura KX 001/09 (fl.362) emitida pela empresa Gainmax Limited no valor de U\$ 19.221,60. Ela foi utilizada para instruir a DI nº 09/0672415-0, registrada em 28/05/2009 e desembaraçada em 03/06/2009. Essa fatura aparece registrada na pasta de trabalho "Planilha X Jorden 2009-2010.xls", planilha "TOTAL 2009" (fls. 341). Na referida planilha (linha 9) se pode conferir que embora a fatura tenha sido considerada pelo mesmo valor de emissão U\$ 19.221,60, o preço total pago ao exportador foi de U\$ 21.601,68. A diferença de U\$ 2.380,00 corresponde a despesas com "Aduana", "comissão Jorden 3,5%" e a "diversos".

Sendo assim, são improcedentes as alegações da recorrente, formuladas em sede de recurso, no sentido dessas despesas terem sido pagas a uma empresa de consultoria para certificação dos produtos perante o INMETRO ou para consultoria e assessoria referente ao despacho aduaneiro, pois tratam-se de pagamentos realizados em moeda estrangeira ao exportador no exterior. Ademais, a defesa não trouxe nenhuma prova da existência desses contratos com empresas brasileiras de assessoria e nem prova de pagamento de nenhuma despesa a elas relacionadas.

DA CARACTERIZAÇÃO DO DOLO E QUALIFICAÇÃO DA MULTA

As planilhas de controle paralelo encontradas nos HD apreendidos pela polícia comprovam a existência de pagamentos das importações por valores superiores aos declarados nos despachos de importação, em certos casos com a utilização de faturas com valores inferiores ao preço pactuado e sem a inclusão no valor aduaneiro de custos incorridos no exterior. Em outros casos, embora o valor faturado coincida com o valor pactuado da mercadoria informada nos controles paralelos, não houve a inclusão de despesas incorridas no exterior no valor aduaneiro.

Sendo assim, está caracterizada a sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois o contribuinte, mediante ação dolosa, retardou o conhecimento por parte da autoridade administrativa de circunstância material do fato gerador, consistente no valor efetivo da transação.

Cabível, portanto, o agravamento da multa proporcional ao valor do imposto em 150%, não havendo que se cogitar das alegações de confisco, ou mesmo de violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois a lei é claríssima no sentido de infligir esse percentual aos casos de sonegação.

DA CONVERSÃO DO PERDIMENTO EM MULTA

Conforme restou fartamente demonstrado no processo, está mais do que comprovado que o contribuinte efetuou importações elidindo parcialmente os tributos incidentes na importação, mediante sonegação (subfaturamento e subvaloração do valor aduaneiro), valendo-se de faturas e de declarações de importação eivadas de falsidade ideológica, resultando daí que tal conduta se enquadra perfeitamente na descrição contida no art. 105, VI e XI, do Decreto-Lei nº 37/66, *in verbis*:

"Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

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

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

(...);

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

Entretanto, na época da fiscalização as mercadorias já haviam sido entregues a consumo, razão pela qual a pena de perdimento deve ser substituída pela pena de 100% do valor aduaneiro, a teor do que dispõe o art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

O contribuinte alegou que essa multa é incabível, pois deveria ter sido aplicada a multa do art. 703 do RA/2009, correspondente a 100% da diferença entre o valor declarado e o valor efetivamente praticado.

A questão da coexistência da multa resultante da conversão da pena de perdimento e da multa de 100% sobre o valor do subfaturamento gerou muita controvérsia, pois entendem alguns que o mesmo fato estaria sendo punido duas vezes.

O conflito foi solucionado por meio de norma interpretativa veiculada por meio do Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, que introduziu o § 1º-A no art. 703 do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009), *in verbis*:

"Art. 703 . Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

§ 1º *Omissis...*

§ 1º-A Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013)

(...)"

Tendo em vista que no caso concreto já foi aplicada a multa substitutiva do perdimento, não há nenhum reparo a fazer ao lançamento.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário da YELLOW.

DO RECURSO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA D & A DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A D & A alegou duas nulidades em razão dos seguintes fatos: (i) o procedimento fiscal ocorreu à sua revelia, pois o fisco não a cientificou de que a YELLOW estava sendo fiscalizada; e (ii) erro na identificação do sujeito passivo, pois não teve participação nas negociações de compra das mercadorias, uma vez que só executou os despachos aduaneiros.

Do fato de não ter sido notificada da fiscalização da YELLOW não decorre nenhuma nulidade, pois o procedimento fiscal tem natureza inquisitória, onde o contribuinte é mero objeto de investigação por parte do fisco. Somente com a notificação do lançamento é que surge o direito ao contraditório e à ampla defesa, os quais foram plenamente exercidos neste processo, diante da impugnação e do recurso voluntário apresentados.

Relativamente ao erro de identificação do sujeito passivo, verifica-se que a imputação de responsabilidade passiva no termo de fls. 571/572 foi feita com base no art. 124, I, do CTN, que estabelece o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Analisando esse termo de sujeição passiva solidária, verifica-se que a fiscalização: (i) invocou o art. 124, I, CTN acima sublinhado, que versa sobre a responsabilidade solidária factual; (ii) não declinou qual seria o "interesse comum na situação que constitui o fato gerador" que vincularia a YELLOW e a D & A; e (iii) remeteu o leitor às constatações do Relatório Fiscal, no qual também não apresentou nenhuma justificativa relativa à existência do "interesse comum" para poder aplicar o art. 124, I, do CTN.

Não se sabe qual foi exatamente o "interesse comum" que norteou a fiscalização a invocar o art. 124, I, do CTN no termo de sujeição passiva solidária, fato que impede o julgador de aferir se o caso concreto pode ser enquadrado nesse dispositivo legal ou não. Se a fiscalização não diz qual é o interesse comum que existe no caso concreto, não se tem como aferir se a D & A merece ser arrolada como responsável solidária. Não se sabe o que ela fez e nem qual o seu interesse em importar com valores subfaturados ou subvalorados, quando o próprio relatório fiscal diz que essas condutas foram perpetradas pela YELLOW. O fisco não trouxe nenhuma justificativa que vinculasse a D & A às irregularidades imputadas à YELLOW.

Já no Relatório Fiscal, o exator invocou expressamente a responsabilidade prevista no art. 32, do DL nº 37/66, que é uma hipótese de responsabilidade solidária legal instituída com base no art. 124, II, do CTN, uma vez que foi o legislador do Decreto-Lei que elegeu quem seria devedor principal (o importador por conta e ordem) e quem seria o devedor solidário (o adquirente de mercadoria importada por conta e ordem).

Sendo assim, o enquadramento legal da responsabilidade solidária é dúbio, pois não se sabe exatamente se a fiscalização quis imputar a responsabilidade solidária factual (do art. 124, I) ou se quis imputar a responsabilidade solidária legal (art. 124, II, combinado com o art. 32 do DL nº 37/66) e desprovido de qualquer prova da participação da D & A nas irregularidades atribuídas à YELLOW.

Tendo o ato de lançamento invocado duas hipóteses totalmente distintas de responsabilidade solidária, e não tendo declinado uma motivação clara e explícita que permita o enquadramento da D & A em uma das hipóteses pretendidas, não resta outro caminho a não ser excluir a D & A do polo passivo deste processo.

Saliento que, ainda que se considere que a fiscalização tenha pretendido enquadrar a D & A no art. 32, III, "c" do DL nº 37/66, nesta hipótese haveria erro na identificação do sujeito passivo, pois a D & A, sendo a importadora por conta e ordem, deveria figurar como devedora principal e não como responsável solidária, conforme reza o citado dispositivo legal:

Art.32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

I- omissis...

II- omissis...

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

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

d) omissis...

A fim de evitar embargos de declaração das partes, esclareço que a exclusão da D & A da sujeição passiva está sendo feita por razões de mérito, e não por vício formal, pois além de o enquadramento legal ser dúbio e não ter vindo acompanhado de motivação explícita, clara e congruente, como exige o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99, a fiscalização também não trouxe nenhuma prova da participação da D & A nas irregularidades cometidas pela YELLOW.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário da YELLOW MERCANTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, e de dar provimento ao recurso da D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA para excluí-la do polo passivo da relação jurídica tributária.

Antonio Carlos Atulim