



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

Processo nº 10680.003270/2010-02
Recurso nº
Acórdão nº 3401-003.420 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2017
Matéria MULTA DO IPI PREVISTA NO ARTIGO 83, INCISO I, DA LEI 4.502/1964
Recorrente UNIVERSE COM E TECNOLOGIA DIGITAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 13/12/2005, 04/03/2009

MULTA REGULAMENTAR DO IPI PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964. PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 105, INCISO X, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966. DISTINÇÃO E HIPÓTESES DE APLICAÇÃO. ARTIGO 690 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS ESPECÍFICA.

O artigo 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/1966, trouxe a mesma penalidade prevista pelo artigo 87, inciso I, da Lei do IPI, perda de mercadoria, para a mesma situação fática, qual seja, a operação de importação irregular de mercadorias. A diferença é que na Lei do IPI, a prática a ser coibida é descrita de mais forma genérica, se refere a mercadorias encontradas em qualquer situação ou lugar, enquanto que na Lei Aduaneira, a descrição é mais específica.

A teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 690 do Regulamento Aduaneiro em vigor (Decreto nº 6.759/2009), nas hipóteses em que existir penalidade mais específica para a importação clandestina, não se aplica a penalidade da Lei do IPI, devendo ser aplicada a mais específica.

Na hipótese dos autos, de mercadoria já entregue a consumo, a mercadoria não se encontra "exposta à venda", nem "depositada" e não está em situação de "circulação comercial no país", não havendo subsunção dos fatos à norma especial, devendo ser aplicada a norma genérica contida no artigo 87, inciso I, da Lei do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter o lançamento sobre as mercadorias entregues a consumo vinculadas aos fornecedores “Compsupri” e “Telecom”, excluindo o lançamento em

relação aos demais fornecedores, vencidos o Conselheiro Robson José Bayerl, que votava por manter o lançamento ainda a mercadorias adquiridas de outros seis fornecedores relacionados expressamente no relatório de ação fiscal anexo à autuação, e o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, que negava provimento ao recurso. Os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan votaram pelas conclusões, no que se refere a importações fraudulentas, por discordarem da definição de “importações fraudulentas” adotada pelo relator e entendê-la secundária às conclusões externadas no voto.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Andre Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de auto de infração para cobrança da denominada "*multa regulamentar do IPI*" prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964¹, por supostas infrações cometidas pelo contribuinte entre 13/12/2005 e 04/03/2009, descritas, de forma resumida, no item 001 do lançamento, nos seguintes termos:

"001 - PRODUTO ESTRANGEIRO EM SITUAÇÃO IRREGULAR - CONSUMO OU ENTREGA A CONSUMO

A empresa Universe Comercio e Tecnologia Digital Ltda entregou a consumo produtos de procedência estrangeira, introduzidos clandestinamente no país, importados irregular ou fraudulentamente. O estabelecimento deu entrada através de notas de empresas nacionais de mercadorias descritas em invoices retidas no referido estabelecimento cujo comprador é a própria Universe, e posteriormente deu saída nas mesmas como pode ser comprovado pelo número de série das mercadorias nas notas fiscais emitidas pela própria Universe. Os dois principais fornecedores da Universe, as empresas Telecom e Compsupri, além de não ter feito importações e não ter adquirido mercadorias por intermédio de terceiros, não foram localizadas, apesar de várias tentativas, para esclarecer os fatos. Apenas um sócio da Compsupri foi localizado e, depois de intimado, apresentou poucas notas fiscais de empresas que já não estavam habilitadas a operar há muito tempo pelos fiscos estaduais. Localizamos nas notas fiscais 1302, 1303 e 1304 da empresa Telecom, datadas de 08/12/2006, parte da mercadoria descrita na invoice 181507590, datada de 07/11/2006. São mercadorias tão peculiares que não resta qualquer dúvida de que são as mesmas. As demais mercadorias

¹ A nosso ver, a denominação usualmente adotada destoa da natureza da multa, que, em atenção do ao artigo 97, inciso V, do CTN, é veiculada por Lei, a de nº 4.502/1964.

da invoice devem estar nas notas anteriores ou posteriores, sendo que não possuímos as mesmas para as demais verificações". (grifos nossos)

Como se verifica pela leitura do "Relatório de Ação Fiscal" de fls. 175 e seguintes, o procedimento teve início em razão da retenção pela Receita Federal do Brasil ("RFB") nos Correios, em Belo Horizonte, de diversas embalagens procedentes do exterior contendo caixas vazias de mercadorias estrangeiras endereçadas a pessoas com ligação com a contribuinte.

Em diligência da Fiscalização à sede da empresa, foram encontradas diversas mercadorias de origem estrangeira (eletrônicos, material de fotografia e informática) e várias faturas comerciais (*invoices*) emitidas por BH Photo & Video, empresa situada em Nova Iorque, nos Estados Unidos da América. Ao ser indagada a respeito da documentação relativa à importação, a contribuinte informou que, na realidade, não havia importado tais mercadorias, mas que as teria adquirido no mercado interno, de 2 (dois) fornecedores principais, a saber, a empresa Compsupri Informática e Telecomunicações Ltda, CNPJ 02.410.718/0001-81 e a empresa Telecom Componentes Eletrônicos Ltda, CNPJ 56.837.404/0001-99.

Ocorre que a Fiscalização aponta que os documentos fiscais emitidos por essas empresas eram inidôneos e que as operações de compra e venda no mercado interno, entre a contribuinte Universe e esses 2 (dois) fornecedores, na realidade, eram simulações, consistentes em "venda de nota fiscal". Nos termos do "Relatório de Ação Fiscal", às fls. 178: *"Trata-se de simulação de vendas, fato conhecido como 'venda de nota fiscal'. Não há transação real de mercadorias, não há compra e venda, mas apenas a cessão fraudulenta de documentário fiscal inidôneo, numa tentativa de 'esquentar' mercadorias estrangeiras irregularmente ingressadas no território nacional"*.

Com relação ao fornecedor Compsupri, a Fiscalização levantou os seguintes elementos: **(i)** a empresa nunca foi importadora e as empresas das quais ela teria comprado as mercadorias vendidas à contribuinte Universe (Dolphin Import Comercial Ltda., MF Comercial Distribuidora de Produtos de Informática Ltda e Brastex Eletrônica Ltda.) seriam inexistentes, pois, pela análise dos dados obtidos nos sistemas Radar da RFB e Sintegra das Secretarias de Estado da Fazenda, tais empresas estão na condição "não habilitadas", pelo menos desde 2003, portanto, nem poderiam emitir documento fiscal; **(ii)** em diligência realizada no endereço do imóvel da empresa, em março de 2009, as pessoas que moravam no imóvel lá localizado, afirmaram não conheciam a empresa e que lá residiam há mais de 5 (cinco) anos, logo, desde 2004, a empresa Compsupri não exercia atividade empresarial, pelo menos, a partir daquele endereço (fls. 577 e seguintes); e **(iii)** a empresa Compsupri vendeu mercadorias em uma quantia aproximada de R\$800.000,00 (oitocentos mil reais) para a contribuinte Universe, porém, a sua receita declarada nos anos de 2006 e 2007 não somou R\$30.000,00 (trinta mil reais), conforme documento de fls. 583.

Além disso, é de se mencionar que a Receita Federal ainda intimou os sócios desse fornecedor, para que apresentassem documentação e informações pertinentes. Conforme se verifica às fls. 613, o primeiro sócio afirma que o segundo sócio estaria administrando a sociedade de forma indevida, dizendo que tem *"chegado ao conhecimento deste informante que o [segundo sócio] tem administrado tal sociedade de forma indevida, acarretando sérios transtornos para este informante"*. (grifos nossos)

Já com relação à fornecedora Telecom, que teria vendido um valor total de R\$34.000,00 (trinta e quatro mil reais) à contribuinte Universe, a Fiscalização aponta que **(i)** a

empresa não possuía nenhum funcionário; e **(ii)** em diligências realizadas nos quatro possíveis endereços da Telecom, teria ficado demonstrado que a empresa não existe nem existiu em nenhum deles.

Outro elemento relevante, que se aplica a esses dois fornecedores, é a ausência de conhecimento de transporte e de identificação de transportador nas notas fiscais. Segundo a Fiscalização, *"outro ponto a ser destacado é que, apesar das inúmeras vendas para a Universe, muitas delas com curto espaço de tempo e com valores consideráveis, as mesmas não possuem conhecimento de transporte nem identificação do transportador nas notas fiscais, ou seja, os fornecedores supostamente entregavam pessoalmente porta a porta ou o interessado ia buscar as mercadorias pessoalmente. A Telecom está estabelecida na cidade de São Paulo (586 km de Belo Horizonte) e a Compsupri, na cidade de Volta Redonda (RJ) (438 km de Belo Horizonte), o que convenhamos, não é nada usual"*.

Além dessas duas supostas fornecedores, que correspondem a aproximadamente 80% (oitenta por cento) do volume de compras da contribuinte Universe, a Fiscalização considerou inidôneas as demais compras realizadas pela autuada no período da autuação, ou seja, a totalidade das compras realizadas, tendo em vista que, segundo a Fiscalização, *"relacionamos, na planilha constante do processo, todas as notas fiscais, todas incluídas no processo, desde a de número 1511, datada de 13/12/2005, até a de número 2810, datada de 04/03/2009, descrevendo as mercadorias constantes das mesmas e, de forma detalhada, expurgando as mercadorias destinadas ao funcionamento da empresa, as mercadorias com saídas para demonstrações, as devoluções de mercadoria e as mercadorias, mesmo de origem estrangeira, cuja origem pode ser comprovada. As demais mercadorias foram consideradas sem origem legal"*. (fls. 184 dos autos)

A Fiscalização ainda listou outras 8 (oito) principais fornecedores da contribuinte, afirmando que apenas uma delas, a Notebook Company, teve alguns registros de empregados com certa continuidade. Com relação aos fiscos estaduais, a empresa WZ-1000 já estava na condição de "não habilitada" quando efetuou vendas à contribuinte e as demais foram adquirindo esta condição ao longo dos anos, o que seria um forte indício de terem sido usadas apenas para dar entrada em mercadorias descaminhadas.

Essas, em suma, as constatações do "Relatório de Ação Fiscal" de fls. 175 e seguintes que fundamenta o Auto de Infração lavrado contra a contribuinte Universe, para a cobrança da "multa regulamentar do IPI", calculada sobre todas as mercadorias que a contribuinte deu saída no período fiscalizado, com exceção das expurgadas conforme mencionado acima.

Após a ciência dos lançamentos, a contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada totalmente improcedente pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 11/09/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 13/12/2005 a 04/03/2009

CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. INOCORRÊNCIA.

Quando distintos os objetos da ação judicial e do processo administrativo, há de ser conhecida a impugnação, devendo o processo ter prosseguimento normal.

IMPORTAÇÃO IRREGULAR. CARACTERIZAÇÃO. MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, os que entreguem a consumo ou possuam no estabelecimento produto de procedência estrangeira do qual não seja apresentada prova da importação regular".

Dessa decisão, a contribuinte Universe, ora Recorrente, foi cientificada no dia 27/10/2014, conforme Aviso de Recebimento juntado às fls. 3026 dos autos, e interpôs tempestivo Recurso Voluntário no dia 26/11/2014, conforme documento de fls. 3029, no qual apresentou as seguintes alegações contra o lançamento realizado: **(i)** a penalidade aplicada seria inadequada, considerando que autuação anterior (processo nº 10680.001338/2009-77) partiu das mesmas acusações, mas naquele caso foi aplicada a pena de perdimento prevista no artigo 105, inciso X, do Decreto nº 37/1966; **(ii)** inexistiria prova da infração, pois, segundo a Recorrente, a Fiscalização *"teria que confrontar o estoque inicial, todas as entradas e as saídas de mercadorias e identificar as mercadorias importadas"*; e **(iii)** a Recorrente teria realizado as aquisições no mercado interno de empresas existentes de fato.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

A controvérsia existente nos autos do processo em julgamento diz respeito às atividades de comércio de mercadorias (eletrônicos, material de fotografia e informática) desempenhadas pela Recorrente.

Para a Fiscalização, a Recorrente adquire de exportador localizado nos Estados Unidos mercadorias, de forma clandestina, ou seja, sem submeter as operações de importação ao controle aduaneiro e ao pagamento dos tributos incidentes, a partir do envio nos Estados Unidos e recebimento aqui no país, pela Recorrente, de correspondências que contém, em separado, as mercadorias, as embalagens e os itens a ela relacionados, como manual, acessórios etc.

De posse dessas mercadorias, a Recorrente simularia operações de compra e venda no mercado interno, pela aquisição de notas fiscais dessa natureza junto a empresas inexistentes de fato. Com a documentação de aquisição interna de tais mercadorias, comercializaria esses bens anteriormente introduzidos clandestinamente no país.

Para a Recorrente, não ocorreu qualquer introdução clandestina de mercadorias no país por parte dela, que adquiria todas as mercadorias no mercado interno e posteriormente as revendia também no mercado interno.

Diante disso, duas questões são colocadas à apreciação desse Colegiado: **(i)** a hipótese de incidência da penalidade ordinariamente chamada de "*multa regulamentar do IPI*", que é aquela prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 e se foi corretamente aplicada no presente caso; e **(ii)** a questão de prova quanto à natureza das operações realizadas pela Recorrente.

É o que se examinará a seguir.

Da multa regulamentar do IPI prevista na Lei nº 4.502/1964 frente às penalidades previstas no artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/1966

As penalidades referentes às operações de importação estão previstas, em sua grande maioria, no Decreto Lei nº 37/1966, que trata do Imposto de Importação e de outras matérias aduaneiras, mas também no Decreto nº 1.455/1976, que traz em seu artigo 23 as infrações que se caracterizam como "dano ao erário", e na Lei do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), Lei nº 4.502/1964.

De acordo com o artigo 33 do Decreto nº 37/1966, "*a jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange: I - zona primária - compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuem operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados; II - zona secundária - compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente*".

Logo, temos que a apuração de infrações por descumprimento às medidas de controle estabelecidas pela legislação aduaneira poderá ser realizada tanto na zona primária quanto na zona secundária.

Além disso, para a correta compreensão e aplicação das penalidades previstas, impende-se observar que a operação de importação pode se dar de forma regular, quando a mercadoria é devidamente submetida a despacho aduaneiro de importação e, nesse sentido, a todos os controle aduaneiros e, se for o caso, ao pagamento de tributos, ou de forma irregular, quando a mercadoria ingressa no território aduaneiro a margem de qualquer controle, seja porque o proprietário ou detentor da mercadoria promove a sua entrada no território nacional em ponto no qual inexistente qualquer autoridade de controle (como, por exemplo, por uma estrada vicinal ou picada no meio da vegetação da fronteira terrestre que sabe inexistir controle aduaneiro), seja porque a mercadoria passa fisicamente por local onde existe controle aduaneiro, como um porto ou aeroporto, porém, é ingressada de forma oculta, por exemplo, por acondicionamento em fundo falso para burla de sistemas de controles.

Entretanto, não é só na importação de forma irregular que ocorre a prática de uma conduta contrária à Legislação. Práticas contrárias também podem ocorrer em uma operação regular, no curso de um despacho aduaneiro ou em relação a mercadorias devidamente sujeitas ao controle aduaneiro, por exemplo, em hipóteses de subfaturamento ou de interposição fraudulenta. Por isso, a legislação prevê penalidades tanto para práticas relacionadas à operação de importação regular quanto para a irregular.

Como a fiscalização para combater a operação de importação irregular é mais eficaz na zona secundária, onde é possível se encontrar nos estabelecimentos fiscalizados mercadorias sem prova da importação regular em estoques, expostas à venda ou sendo vendidas, os principais instrumentos disponíveis à Fiscalização para a repressão do ingresso clandestino de mercadorias se encontram na Lei do IPI (Lei nº 4.502/1964).

O artigo 87, inciso I, da Lei do IPI, determina a pena de perda da mercadoria introduzida de forma clandestina no território nacional, nos seguintes termos: *"Art . 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos: I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente".*

Caso a Fiscalização se realize em momento posterior e a mercadoria já tenha sido movimentada no ciclo do comércio para frente, em direção ao consumidor, a penalidade é a do artigo 83, inciso I, da Lei do IPI, equivalente ao valor comercial da mercadoria, nos termos a seguir: *"Art . 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso".*

Destaque-se ainda o artigo 102 da Lei do IPI, que determina: *"Art . 102. As mercadorias de procedência estrangeira encontradas nas condições previstas no artigo 87 e nos seus incisos I, II e III, serão apreendidas, intimando-se imediatamente, o seu proprietário, possuidor ou detentor a apresentar, no prazo de 24 horas, os documentos comprobatórios de sua entrada legal no país (...), lavrando-se de tudo os necessários termos".* (grifos nossos)

Como se verifica, a apreensão da mercadoria suspeita de ter sido introduzida de forma clandestina no país se mantém, seguindo os trâmites necessários até a perda da mercadoria, caso o proprietário, possuidor ou detentor da mercadoria seja incapaz de apresentar a documentação comprobatória da importação regular da mesma. *A contrariu sensu*, a meu ver, na apresentação da documentação que comprove que a mercadoria se sujeitou a todos os controles aduaneiros, a apreensão deve ser levantada e as mercadorias liberadas.

Com isso, entendo que o dispositivo indica que os instrumentos disponíveis na Lei do IPI se destinam às hipóteses de operações de importação realizadas a margem do controle aduaneiro, de forma irregular, e não a eventuais irregularidades ocorridas no curso do despacho aduaneiro ou em relação a mercadorias submetidas ao controle aduaneiro, que têm punição específica na Legislação, como se verificará a seguir.

Logo, quando a Lei do IPI prevê cominação de penalidade e multa para "importação fraudulenta", isso não significa que a penalidade e a multa se destinam a qualquer caso de fraude na operação de importação, mas que a penalidade do artigo 87, inciso I, e a multa do artigo 83, inciso I, da Lei do IPI devem ser aplicadas exclusivamente às operações de importação irregular, assim entendidas como aquelas realizadas a margem do controle aduaneiro, de forma clandestina, sem passar pela alfândega, ou de forma fraudulenta, passando fisicamente pela alfândega, mas a margem do controle aduaneiro.

Por outro lado, os instrumentos de combate às práticas ilegais nas operações de importação realizadas de forma regular, ou seja, aquelas que dizem respeito ao curso do processo de despacho aduaneiro ou às mercadorias importadas que passaram por controle aduaneiro, estão contidas no Decreto Lei nº 37/1966 e no Decreto nº 1.455/1976, que em seu artigo 23 prevê as infrações que se caracterizam como dano ao erário.

Mas não exclusivamente. Também constam no Decreto Lei nº 37/1966 penalidades que se destinam a combater a operação de importação realizada a margem do controle aduaneiro, como as que estão previstas no artigo 105, incisos X e XVIII, a seguir transcritas:

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

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

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

Como se verifica, esses dispositivos trouxeram a mesma penalidade prevista pelo artigo 87, inciso I, da Lei do IPI, perda de mercadoria, para a mesma situação fática, qual seja, a operação de importação irregular de mercadorias no território aduaneiro. A diferença é que na Lei do IPI, a prática a ser coibida é descrita de mais forma genérica, se refere a mercadorias encontradas *em qualquer situação ou lugar*, apesar de apenas aquelas *fora da zona fiscal aduaneira* ou na zona secundária, enquanto que na Lei Aduaneira, a descrição é mais específica.

Assim, a teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 690 do Regulamento Aduaneiro em vigor (Decreto nº 6.759/2009) ², nas hipóteses em que existir penalidade mais específica para a importação clandestina, não se aplica a penalidade da Lei do IPI, devendo ser aplicada a mais específica.

No presente caso, foi aplicada a multa prevista no artigo 83, inciso I, da Lei do IPI, que condiz perfeitamente com a narrativa estabelecida na fundamentação do Auto de Infração, de que teria ocorrido uma importação clandestina de mercadorias eletrônicas.

A seu turno, a Recorrente defende a inaplicabilidade dessa multa ao caso. Segundo a Recorrente, em autuação anterior (processo nº 10680.001338/2009-77), a Fiscalização partiu das mesmas acusações para, ao cabo, aplicar a pena de perdimento prevista no artigo 105, inciso X, do Decreto nº 37/1966, infração que se caracteriza como "dano ao erário". Assim, configurada uma situação que se caracteriza como "dano ao erário", a penalidade correta seria a cominação de multa substitutiva da pena de perdimento prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, e não a multa prevista na Lei do IPI.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiro, porque a penalidade foi aplicada corretamente tanto na autuação anterior quanto na presente autuação.

² Art. 690. Aplica-se ainda a pena de perdimento da mercadoria de procedência estrangeira encontrada na zona secundária, introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso I). Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

No "Relatório de Ação Fiscal", fls. 184, é possível verificar a motivação e a penalidade referente a cada autuação: *"O que foi relatado até agora foi encaminhado no processo de perdimento das mercadorias encontradas no referido estabelecimento e aqui foi colocado como inicial deste processo de multa. O que exporemos a seguir servirá, conjuntamente com o fundamentado para o perdimento, para a aplicação da multa referente a entrega ao consumo de mercadorias de origem estrangeira sem comprovação de sua entrada regular no território brasileiro"*.

Com isso, a meu ver, está correta, no processo anterior, a aplicação da perda da mercadoria, com fundamento no artigo 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/1966, tendo em vista a perfeita subsunção do fato à norma, levando-se em consideração que a mercadoria encontrada no estabelecimento da Recorrente se tratava de *"mercadoria estrangeira (...) depositada"* desprovida de *"prova de sua importação regular"*, devendo ser aplicada a penalidade prevista na norma especial, em detrimento da norma genérica contida no artigo 87, inciso I, da Lei do IPI.

Já no presente processo, não caberia a conversão da perda de mercadoria prevista no artigo 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/1966, em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, por força do artigo 23, inciso IV, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976³, por ausência de subsunção dos fatos à norma especial prevista no artigo 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/1966. A multa foi aplicada em razão de as mercadorias terem sido entregues à consumo. Pela fundamentação da autuação, não é hipótese de mercadoria *"exposta à venda"*, nem de mercadoria *"depositada"*, pois, em relação a essas últimas a penalidade foi aplicada em processo apartado. Por último, as mercadorias também não foram encontradas em situação de *"circulação comercial no país"*, pois a entrega à consumo encerra o ciclo comercial, retirando aquela mercadoria do comércio.

Dessa forma, não havendo enquadramento dos fatos em nenhuma das hipóteses específicas previstas no Decreto-Lei nº 37/1966, correto o enquadramento e aplicação da penalidade com base na norma genérica e subsidiária prevista na Lei do IPI, para os casos de importação irregular, realizada de forma clandestina, a margem do controle aduaneiro.

Segundo, a fundamentação porventura contida e a penalidade aplicada em outro lançamento, estando correta ou não, de forma alguma, vincularia ou produziria efeitos no julgamento do lançamento ora analisado. A fundamentação desenvolvida na autuação que ensejou pena de perdimento diz respeito única e exclusivamente àquela autuação.

Na presente autuação, é verdade que existem algumas passagens em que se menciona o dano ao erário, mas tais citações não tem o condão de levar a conclusão de que deveria ter sido aplicada uma penalidade caracterizada como dano ao erário ao presente caso. Na realidade, toda a fundamentação da presente autuação é desenvolvida para apresentar a tese acusatória de que houve uma importação clandestina, não existindo na fundamentação a

³ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966. § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (...) § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

qualificação dos fatos em nenhuma das hipóteses específicas que tratam de infrações que se caracterizam como dano ao erário.

Pelo exposto, entendo que a multa foi corretamente aplicada no lançamento que ora se analisa, motivo pelo qual não merece prosperar a alegação da Recorrente nesse ponto.

Da natureza das operações realizadas pela Recorrente

Inicialmente, a Recorrente afirma que não haveria comprovação da existência da infração, por não ter a Fiscalização auditado o estoque da Recorrente e por não ter analisado as notas fiscais de entrada anteriores a 2006, o que teria levado, segundo a Recorrente, a uma presunção de que todas as mercadorias são estrangeiras e que foram internalizadas de maneira irregular.

Essa alegação foi rejeitada pela decisão recorrida, que entendeu que o conjunto probatório levantado na Fiscalização era suficiente para as conclusões a que se chegou, nos seguintes termos:

"A fiscalização autuou a Universe com base em documentos encontrados na empresa e em salas cuja existência até então era desconhecida dos órgãos públicos, não havendo razão para a alegação de que a intimação posterior se deu apenas em relação a fatos ocorridos a partir de 2006.

Se a impugnante possuía notas fiscais, ou quaisquer outros documentos, que comprovassem a sua não participação na infração, deveria ter apresentado em resposta à intimação formulada, independentemente de ter sido exigido pela fiscalização, ou mesmo neste momento, como forma de impugnação. Alegar como matéria de defesa este fato sugere fortemente a violação ao princípio de que a ninguém é dado se valer da própria torpeza.

A impugnante insistentemente tenta reduzir a fiscalização a uma auditoria de estoque, onde seria realizado simplesmente o batimento entre entradas e saídas a fim de se verificar possíveis irregularidades quanto ao saldo de mercadorias existentes em estoque, tentando desviar o foco para algo que lhe seria mais cômodo de justificar. Todos os lançamentos fiscais realizados pela fiscalização em face da empresa estão lastreados em provas documentais colhidas na sede da empresa e nos locais descobertos a posteriori".

Realmente, a crítica à metodologia adotada pela Fiscalização não procede. A Recorrente tenta jogar dúvidas no método utilizado pela Fiscalização, afirmando que a ausência de análise do estoque e de notas fiscais anteriores à autuação afastaria a conclusão de que todas as mercadorias a que a Recorrente deu saída no período autuado teriam sido importadas fraudulentamente.

Porém, não existe um único método de fiscalização que seja capaz de comprovar a importação irregular. Existem vários métodos de trabalho para a Fiscalização levantar informações e documentos que, ao final, constituam elementos suficientes para que, de maneira isolada ou em conjunto, sirvam como fundamento da acusação de que houve a importação irregular.

No presente caso, a Fiscalização levantou um conjunto probatório robusto que sustenta a maior parte da multa aplicada.

A Fiscalização concluiu que todas as aquisições da Recorrente se deram a partir de empresas inexistentes de fato e aplicou a multa em relação a todas as mercadorias revendidas no período.

Com relação às principais fornecedoras da Recorrente, Compsupri e Telecom, acredito que a Fiscalização foi capaz de fundamentar a conclusão a que chegou - de que as empresas não realizaram compra e venda de eletrônicos, material de fotografia e informática com a Recorrente e que houve apenas uma cessão fraudulenta de notas fiscais - pelo conjunto de elementos levantados durante a ação fiscal.

Como já relatado, na primeira fornecedora, Compsupri, foram colhidos os seguintes elementos: **(i)** a empresa nunca foi importadora e as empresas das quais ela teria comprado as mercadorias vendidas à contribuinte Universe (Dolphin Import Comercial Ltda., MF Comercial Distribuidora de Produtos de Informática Ltda e Brastex Eletrônica Ltda.) eram inexistentes, pois, pela análise dos dados obtidos nos sistemas Radar da RFB e Sintegra das Secretarias de Estado da Fazenda, tais empresas estão na condição "não habilitadas", pelo menos desde 2003, portanto, nem poderiam emitir documento fiscal; **(ii)** em diligência realizada no endereço do imóvel da empresa, em março de 2009, as pessoas que moravam no imóvel lá localizado, afirmaram não conheciam a empresa e que lá residiam há mais de 5 (cinco) anos, logo, desde 2004, a empresa Compsupri não exercia atividade empresarial, pelo menos, a partir daquele endereço (fls. 577 e seguintes); e **(iii)** a empresa Compsupri vendeu mercadorias em uma quantia aproximada de R\$800.000,00 (oitocentos mil reais) para a contribuinte Universe, porém, a sua receita declarada nos anos de 2006 e 2007 não soma R\$30.000,00 (trinta mil reais), conforme documento de fls. 583. Além disso, o próprio sócio dessa empresa, em resposta a intimação da Fiscalização, afirmou que a "o [outro sócio] *tem administrado tal sociedade de forma indevida*".

Já com relação à fornecedora Telecom, a Fiscalização realizou diligência física nos quatro possíveis endereços da empresa e demonstrou que a empresa não existe nem existiu em nenhum deles.

Entretanto, com relação aos demais fornecedores, as poucas informações trazidas pela Fiscalização não permitem a mesma conclusão. A Fiscalização apresenta apenas um único indício, ao afirmar que a empresa WZ-1000 já estava na condição de "não habilitada" quando efetuou vendas à Recorrente e as demais foram adquirindo esta condição ao longo dos anos. Assim, pretende a Fiscalização enquadrar a totalidade das operações no *modus operandi* revelado pela investigação realizada nas duas principais fornecedoras, o que, no meu entendimento, não é possível, merecendo essa parte da autuação ser cancelada, por deficiência de fundamentação e prova, o que desde já se reconhece.

Portanto, em relação à maioria das operações que foram alvo da multa equivalente ao valor comercial das mercadorias, a Fiscalização fez prova dos motivos para a aplicação da penalidade, restando atendido perfeitamente ao artigo 142 do CTN.

Se o método utilizado não é capaz de provar a acusação que é feita, como argumenta a Recorrente, caberia à Recorrente não apenas tecer críticas genéricas à forma de trabalho adotada pela Fiscalização, mas demonstrar a falha do método adotado.

Se o método não é capaz de dar a certeza de que todas as mercadorias a que a Recorrente deu saída eram importadas, deveria a Recorrente apresentar, ao menos, uma mercadoria de origem nacional que porventura tenha sido objeto da autuação. Se a ausência de

análise de estoque enfraquece a tese acusatória, caberia à Recorrente apresentar, ao menos, uma mercadoria que porventura tenha sido adquirida antes do período analisado e, portanto, não poderia ter sido incluída dentre aquelas adquiridas de empresas inexistentes de fato, por documentação inidônea.

Contudo, a Recorrente se limitou a tecer críticas genéricas ao método, sem demonstrar no caso concreto a deficiência do método adotado, motivo pelo qual não merece prosperar essa alegação.

A Recorrente ainda defende que teria realizado as aquisições no mercado interno de empresas existentes de fato e, dessa maneira, não poderia prosperar a acusação de ter realizado operações de importação clandestina de eletrônicos.

Contra a acusação de que todas as operações da Recorrente teriam se dado com empresas inexistentes, a Recorrente afirma que, com relação a Comsupri e Telecom, existiam notas fiscais acobertando a operação e comprovante de pagamentos/depósitos bancários.

Além disso, a corroborar a regularidade das operações realizadas com tais empresas, em relação a Comsupri, a Recorrente afirma que "(i) possuía CND da Fazenda Nacional (fl. 2879), (ii) estava em dia com o FGTS (fl. 2880), (iii) encontrava-se regular perante o Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro (fl. 2881), (iv) tinha histórico invejável na SERASA (fl. 2882/2885), (v) possuía cadastro válido no SICAF do Governo Federal (fls. 2886/2888) e (vi) era fornecedora de diversos órgãos públicos, autarquias e fundações (fls. 2839/2878)" (fls. 3039)". Já em relação à Telecom, afirma a Recorrente que a empresa também seria fornecedora da FIAT.

Apesar de tais alegações, a Recorrente não consegue afastar a constatação de que as fornecedores em questão são inexistentes de fato e de que houve apenas compra de notas fiscais, deixando de demonstrar a efetiva ocorrência de uma compra e venda de mercadoria.

A Recorrente afirma que possui os comprovantes do pagamentos das operações de compra e venda. Ocorre que, da análise dos recibos emitidos pelo fornecedor que constam nos autos e dos comprovantes de pagamento, verifica-se que: **(i)** os recibos indicam que parte do pagamento era feita pela rede bancária, não havendo informação da forma de quitação do restante; **(ii)** os valores dos comprovantes nunca coincidem com o valor de uma nota fiscal ou com o somatório de notas fiscais; **(iii)** grande parte dos comprovantes se refere a depósitos em conta corrente em dinheiro, não sendo possível identificar que a Recorrente é a responsável pelo depósito; e **(iv)** na menor parte, os comprovantes se referem a depósito em conta corrente de cheque, não sendo apresentada documentação adicional identificando o emitente do cheque.

Dessa maneira, a meu ver, os comprovantes não são suficientes para comprovar a ocorrência de compra e venda de mercadoria entre a Recorrente e seus fornecedores. Não há qualquer explicação ou justificativa para o pagamento ter sido efetivado em diversas parcelas e nos montantes em que são pagos, sempre diferentes do valor de uma nota fiscal ou do somatório de notas fiscais. Sem a identificação do depositante e sem qualquer justificativa, parecem pagamentos realizados nas contas do fornecedor que não guardam relação com a emissão das notas fiscais.

Além disso, a Recorrente não explica porque apenas parte dos pagamentos era realizada pela rede bancária, não havendo maiores informações a respeito do restante do

preço que não é comprovado, se foi pago em espécie, se não foi pago. Na hipótese de ter ocorrido pagamento em espécie, caberia uma explicação sobre a forma de pagamento adotada pelas partes, ainda mais levando em consideração a distância de mais de 400 (quatrocentos) quilômetros entre a Recorrente, localizada em Belo Horizonte - MG, e a fornecedora, localizada em Volta Redonda - RJ.

A Recorrente também não informa como seria a relação comercial entre ela e suas fornecedoras, no que diz respeito à entrega das mercadorias. Nas notas fiscais, não há qualquer indicação de empresa transportadora, o que colabora para a tese acusatória de que não houve compra e venda de mercadoria. Quanto a esse fato, a Recorrente não trouxe qualquer explicação.

Outro elemento que não foi devidamente afastado pela Recorrente diz respeito à apreensão de *invoices* em nome da Recorrente emitidas pela empresa americana que vende mercadorias eletrônicas. A Recorrente trouxe aos autos declaração da empresa americana, na qual está escrito:

"A quem possa interessar

Universe Imp. Exp. Rep. Ltda. está em nossa lista de clientes, vendas foram feitas nessa conta em anos anteriores, entretanto, nós não mantemos ou tivemos quaisquer relações com qualquer representante, empregado ou gerentes da companhia, especialmente Sr. Ataíde Vaz ou Domingos Vaz".

E também da suposta fornecedora, que afirma:

"Relativamente à dúvida de V. Sas. do porquê da indicação do nome da Universe/sócios em invoices emitidas pela BH Photo & Video, informamos que a Comsupri costuma pedir a seus fornecedores que enviem os produtos com identificação do nosso cliente (nesse caso, a Universe) para facilitar a separação e entrega dos mesmos. Com isso, os lotes recebidos são rapidamente reenviados, devidamente acobertados por nota fiscal de emissão da Comsupri. É o que tínhamos a esclarecer".

A informação prestada pela empresa americana, longe de ajudar a Recorrente em sua defesa, corrobora a acusação feita pela Fiscalização de que teria ocorrido a importação clandestina. Se a Recorrente é cliente de uma vendedora de eletrônicos no exterior, como declarado pela empresa americana, e é encontrado equipamento com origem no exterior em sua sede, haveria de existir documentação comprobatória de sua regular importação pela Recorrente. Se a importação tivesse sido feita pela Comsupri, como alega a Recorrente, a cliente da BH Photo & Video seria a própria Comsupri e não a Recorrente, como declarado. Em resumo, a declaração da BH Photo & Video só vem a corroborar a tese que lastreia o lançamento.

A explicação da fornecedora também não se sustenta, frente à prova dos autos. Como afirma a própria defesa às fls. 3041 ("*Quem é cliente da BH Photo e Video é a Comsupri e não a Universe*"), a Comsupri é que seria a cliente da BH Photo & Video, mas pediria que a mesma emitisse uma *invoice* em nome da Recorrente como forma de agilizar a separação e entrega das mercadorias.

Nesse caso, a Compsupri seria a importadora e teria todos os documentos que comprovam a importação regular. Porém, intimada a apresentar as notas fiscais de aquisição, a Compsupri forneceu apenas notas fiscais de fornecedores locais, todos inexistentes de fato, não apresentando nenhum documento relacionado a operações de importação.

Dessa maneira, penso que a prova dos autos sustenta a aplicação da penalidade relacionada às mercadorias vinculadas às fornecedoras Compsupri e Telecom, que não foi afastada pelos argumentos trazidos pela Recorrente. Entretanto, com relação aos demais fornecedores, penso que não cabe a aplicação sobre as mercadorias a eles vinculadas, por deficiência na fundamentação do lançamento.

Por essas razões, proponho que esse Colegiado conheça o recurso voluntário interposto e lhe dê parcial provimento, para manter o lançamento sobre as mercadorias entregues a consumo vinculadas aos fornecedores Compsupri e Telecom, excluindo a parte do lançamento que se refere aos demais fornecedores.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator