



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

Processo nº 10909.721695/2015-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.360 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 31/07/2012

PERDIMENTO. CONVERSÃO DE MULTA EQUIVALENTE.

Configurada a ocultação do real adquirente da mercadoria aplica-se a pena de perdimento. Pela não localização das mercadorias, por já terem sido revendidas a pena de perdimento deve ser convertida em multa equivalente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Deve ser excluído do polo passivo da relação jurídico-tributária o sócio administrador por falta de comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social (Art. 135, III do CTN).

MPF. VALIDADE.

O MPF é mero instrumento de planejamento e controle administrativo. Os erros no MPF não tem o condão de invalidar o lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. FASE CONTENCIOSA.

A primeira fase, quando realizada a ação fiscal, é não contenciosa e de caráter unilateral. O contencioso se inicia após o lançamento do tributo e ciência do contribuinte. A partir desse momento o contribuinte apresenta sua defesa e junta provas.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. AFRONTA.

Aplicação da sumula CARF nº 002 "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei.

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. AJUSTE NA QUANTIDADE DAS MERCADORIAS.

Caracterizada a fraude não se aplica o Acordo de valoração Aduaneira mas a legislação nacional. Aplica-se ao caso o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É possível a utilização de critérios razoáveis para se chegar ao preço da mercadoria, inclusive promovendo ajustes nas quantidades das mercadorias se essa não esta refletida corretamente na fatura comercial.

FATURA COMERCIAL. FALSA.

Se a fatura comercial não exprime a real transação comercial ela é falsa material e ideologicamente.

MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO.

Constatada a venda das mercadorias aplica-se a multa substitutiva ao perdimento pela sua não localização.

CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO.

É possível a cumulação das multas por expressa previsão legal e por serem aplicadas em situações diferentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Estando presentes os pressupostos dos artigos 71 a 73 do CTN aplica-se a duplicação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em excluir do pólo passivo a Sra. Ana Paula Rodrigues, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes (relatora), e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos demais tópicos suscitados pela defesa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cássio Schappo. O Conselheiro Rosaldo Trevisan acompanhou a relatora pelas conclusões, no que se refere à relação entre a MP 2.158-35/2001 e o AVA-GATT.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Cássio Schappo - Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Marcos Roberto da

Silva, Cássio Schappo, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado.

Relatório

O auto de infração foi lavrado, em 22/07/2015, em face do contribuinte SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP e por responsáveis solidários JULIANO VANHONI SIL (sócio), MARIA EDILA GONCALVES - EPP, MARIA EDILA GONÇALVES, ANA PAULA RODRIGUES DA SILVA e ZHIYONG FU, para a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados na importação e Contribuições PIS/COFINS – Importação, acrescidos de multa de ofício (150%) e juros de mora, além de multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.), no valor de R\$69.725,61.

Foi efetuada a revisão aduaneira das declarações de importação da empresa registradas no período de 01/11/2011 a 31/12/2013, onde tentou-se apurar o real importador das mercadorias. A fiscalização constatou que houve a ocultação dos efetivos adquirentes denominados SAMA BOLSAS E ACESSÓRIOS LTDA, CNPJ 14.278.779/0001-16, e MARIANO & SILVA COMERCIAL LTDA, CNPJ 14.050.113/0001-06. Os procedimentos fiscais foram desdobrados, permanecendo na presente ação fiscal a operação relativa à DI nº 12/1399383-2, de 31/07/2012.

Da análise da documentação e das informações colhidas foi constatada a ocorrência das infrações de interposição fraudulenta na importação, uso de documento falso para instrução do despacho aduaneiro, sub-declaração do valor das mercadorias e consequente redução da base de cálculo dos tributos e indicação de classificação fiscal incorreta.

Apresentada as impugnações por Ana Paula Rodrigues da Silva, Maria Edila Gonçalves (PF e PJ), Juliano Vanhoni Sil e a empresa Spread, a DRJ São Paulo por unanimidade de votos julgou-o improcedente, exarando o acórdão nº 16-070.671, de 15/12/2015.

Foram intimados para tomar ciência do acórdão todos os interessados, apresentando Recurso Voluntário somente os seguintes recorrentes, repisando os mesmos argumentos trazidos na impugnação:

1. Ana Paula Rodrigues da Silva cientificada em 29/01/2016 apresentou recurso em 29/02/2016 solicitando, em síntese, a anulação da sujeição passiva solidária e por conseguinte o cancelamento do débito fiscal para a recorrente;
2. a empresa Spread, cientificada em 10/02/2016, apresentou recurso em 07/03/2016.

Ana Paula Rodrigues da Silva apresentou recurso voluntário assinado pelo advogado Jorge Baptista da Silva, OAB-SP 170627-A, entretanto somente consta nos autos procuração de Maria Edila Gonçalves EPP em favor do advogado citado.

A empresa Spread Assessoria empresarial Eireli EPP apresenta recurso voluntário por meio dos advogados Manoel Presser Garcez, OAB/SC 36699 e Cynthia de Sá V.M. Macedo, OAB/SC 32191.

Em 25/10/2017 o julgamento foi convertido em diligência, Resolução nº 3401-001.194, para apresentação de procuração já que as recorrentes Ana Paula Rodrigues da Silva e Maria Edila Gonçalves, não estavam regularmente representadas, não constando nos autos a procuração dando poderes ao advogado Jorge Baptista da Silva, OAB/SP 170627A para representá-las quanto ao Recurso Voluntário.

Regularmente intimadas, as recorrentes apresentaram procuração outorgada ao advogado mencionado.

Em resumo o recurso voluntário apresentado pela empresa Spread questiona o seguinte:

1. Nulidade do acórdão por não ter enfrentado as questões suscitadas na impugnação da empresa spread
 2. Nulidade do procedimento administrativo (material e formal)
 3. Nulidade material do AI por preterição do direito de defesa e violação ao CTN (arts. 142 e 148), quanto ao arbitramento do valor aduaneiro, já brevemente mencionado acima
 4. Nulidade do auto de infração, baseado em ficções e, essencialmente, em suposições
 5. Nulidade material do AI em relação à suposta falsidade documental
 6. Nulidade material do AI quanto à suposta interposição fraudulenta
 7. Ilegalidade da multa substitutiva da pena de perdimento sem a tentativa de localização das mercadorias
 8. Ilegalidade da imposição da multa equivalente ao valor aduaneiro contra a “importadora”, ainda que se admitisse em tese a interposição fraudulenta
 9. Ilegalidade, no caso concreto, do arbitramento do valor aduaneiro
 10. Abusividade da multa de ofício
- É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade por isso deles tomo conhecimento.

Esclareço que ao final restam revéis, pela não apresentação de recurso voluntário, os responsáveis solidários JULIANO VANHONI SIL, MARIA EDILA GONCALVES - EPP, MARIA EDILA GONÇALVES e ZHIYONG FU.

A recorrente Sra. Ana Paula, após tecer comentários sobre a atuação da empresa no mercado nacional apresenta sua alegação quanto à sujeição passiva, apresentando doutrina e jurisprudência para efetuar defesa genérica, sem apresentar fatos concretos e provas que justifiquem sua retirada do pólo passivo.

Adiante afirma que o art. 135, III do CTN estatui a obrigação de observar os pressupostos legais para que seja transposta a obrigação para os diretores, gerentes ou representantes legais, quais seja, excesso de poder ou infração à lei, e que isso não foi provado no auto de infração.

Inicialmente foi fiscalizada a empresa Spread para revisão aduaneira de declarações de importação registradas por conta própria no período de 01/01/2011 a 31/12/2013. Foi apurado que a empresa Spread realizava importações para clientes determinados previamente, o que foi configurado como importação por conta e ordem de terceiros. Diante do quadro de responsáveis solidários identificado foram apartadas as autuações, restando no presente processo administrativo as imputações referentes à DI nº 12/1399383-2, registrada em 31/07/2012.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 2477, que a Sra. Ana Paula Rodrigues foi arrolada como responsável solidária por ser sócia administradora na época do registro da DI da empresa Maria Edila Gonçalves - EPP, CNPJ 08.975.993/0001-29. A Sra. Ana Paula é filha de Terezinha Rodrigues da Silva, sócia da empresa TEREZINHA RODRIGUES DA SILVA - BOLSAS E MALAS LTDA - EPP, CNPJ: 11.659.178/0001-65, que também consta com responsável solidária nas autuações que envolvem a empresa Spread.

Não consta no relatório fiscal a descrição da participação da Sra. Ana Paula na importação das mercadorias. O que se tem é que a mesma foi arrolada como responsável solidária por ser sócia administradora de uma empresa de pequeno porte, o que leva a conclusão sobre o seu conhecimento das atividades realizadas pela empresa.

Na autuação foram identificados a subsunção aos artigos 124, inciso I e art. 135 do CTN, além do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66:

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

[...]IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

(Grifos nossos)

Conforme tenho votado em outros processos, acompanho o entendimento de que a interpretação dos dispositivos citados deve ser efetuada tendo em vista que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ou seja, as pessoas físicas envolvidas em relações comerciais devem ser responsabilizadas por seus atos, por isso apenas a configuração de sua atuação como diretor, gerente ou representante implica na sua responsabilização.

Concluo pela manutenção da recorrente como responsável solidária.

Passo a análise do Recurso Voluntário apresentado pela empresa Spread.

1. Nulidade do acórdão por não ter enfrentado as questões suscitadas na impugnação da empresa Spread

A recorrente alega que a DRJ tratou de assunto estranho à defesa, quando a argumentação da empresa foi sobre o excesso de prazo por parte do fiscal e ausência de intimação específica da empresa para prestar esclarecimentos.

A empresa apresentou impugnação composta por 256 folhas repleta de citações e doutrina, repisando por diversas vezes o mesmo argumento, o que não auxilia no esclarecimento dos pontos controversos.

Conforme já é entendimento desse tribunal administrativo não há impedimento legal, nem determinação para que as alegações sejam analisadas separadamente. Pode-se juntar as alegações que sejam equivalentes e fazer uma análise única.

Há dissenso na jurisprudência administrativa quanto à interpretação que se deva dar ao texto do art. 31 do PAT, segundo o qual a decisão deverá “referir-se, expressamente, [...] às razões de defesa suscitadas pelo impugnante”. Para uma primeira corrente, o julgador deve manifestar-se sobre todas as questões levantadas, sob pena de considerar-se nula a decisão, por cerceamento do direito de defesa. A segunda corrente entende que não é necessário rebater, uma a uma, as alegações do interessado, desde que o julgador apresente razões suficientes para fundamentar seu voto. Nossa posição é a de que o dispositivo em comento deve ser interpretado considerando-se não apenas o art. 5º, LV, da CRFB, que assegura os litigantes o contraditório e a ampla defesa, mas também o inciso LXXVIII do mesmo artigo, que garante a duração razoável do processo, bem como o art. 37, também da CRFB, que impõem observância ao princípio da eficiência. Poder-se-ia argumentar que a duração razoável, sendo um direito do interessado, não serviria como argumento para justificar a falta de manifestação expressa do julgador sobre alguma, ou algumas das alegações. Porém o tempo, como recurso escasso, deve ser distribuído de forma a maximizar os resultados tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo. Em outras palavras, para termos um processo administrativo de duração razoável, sem comprometer a qualidade das decisões, o tempo disponível deve ser gasto, não necessariamente no enfrentamento de todas as questões levantadas na peça impugnatória, mas com a fundamentação adequadamente da decisão. INVALIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Marco Meirelles Aurelio. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/paf-lo-lugar-marco-meirelles-aurelio.pdf> (grifos nossos)

Pela busca dos esclarecimentos dos fatos e possibilitando as partes o contraditório e a ampla defesa, devemos analisar as alegações em sede de recurso voluntário.

Na impugnação a empresa alega que o MPF original foi desdobrado e que inicialmente a empresa foi intimada a apresentar documentos, mas no desdobramento do MPF não foi dada a empresa a oportunidade de apresentar outros documentos e esclarecimentos. E o TDPF foi prorrogado quatro vezes caracterizando ausência de proporcionalidade na conduta do servidor público.

No acórdão recorrido a autoridade julgadora presta esclarecimentos sobre o MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1265/1999, sobre a competência do Auditor-Fiscal para fiscalizar e lançar os tributos conforme Lei nº 2.354/1954 e modificações posteriores.

Nesses esclarecimentos consta que a competência do AFRFB é anterior a criação do MPF, sendo que este é apenas instrumento de controle interno a repartição fiscal:

Logo, eventual descumprimento de Mandado de Procedimento Fiscal, ampliação ou desvio de seu escopo, representa apenas a não observância de determinação interna da própria Repartição Pública, não causando nulidade ao ato administrativo ou vício de qualquer forma.

Ademais, cita-se o artigo 10, inciso II, da Portaria RFB 11.371/2007:

*Art. 10. O MPF **não será exigido** nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, **revisão aduaneira** e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;*

(Grifo Nosso)

O início da fase litigiosa do processo ocorre apenas após a regular intimação do sujeito passivo, não se podendo falar em exercício do contraditório e da ampla defesa antes disso.

*Portanto, a motivação da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal é **uma questão interna** da própria Repartição Pública, **NÃO se relacionando com a competência para a lavratura do Auto de Infração**, que advém do rol de competências inerentes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.*

Ao contrário do afirmado pela recorrente o acórdão recorrido atacou os pontos trazidos ao contraditório.

Acompanhando o posicionamento da DRJ no acórdão recorrido. Esse assunto é antigo nos debates no CARF e tem sido o posicionamento prevalente de que o MPF é instrumento de controle interno da repartição e suas nulidades ou vícios não afetam o lançamento. Vide acórdão nº 3401-003.803, de 25/05/2017:

*A jurisprudência hodierna desse sodalício é firme no sentido que o MPF é mero instrumento de planejamento e controle administrativo, de maneira que, dada essa condição, a sua ausência ou mesmo a falha na sua emissão ou prorrogação não têm o condão de invalidar o lançamento, cujos requisitos mínimos de validade vêm arrolados *numerus clausus* no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dele não constando a prévia emissão ou mesmo a manutenção, ao longo do procedimento fiscal, do mandado em comento.*

O exercício da atividade de lançamento atribuída ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, na qualidade de autoridade fiscal, deflui diretamente dos textos legais, mormente o art. 142 do Código Tributário Nacional e Lei nº 10.593/2002, razão porque eventuais falhas do MPF não acarretam a nulidade do instrumento de constituição/formalização do crédito tributário, tampouco influenciam a competência legal daquela autoridade administrativa.

Para referendar o posicionamento, colaciono, de forma exemplificativa, acórdãos recentes desta casa julgadora:

“MPF E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.” (Acórdão nº 9303003.506, de 15/03/2016)

“VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.” (Acórdão nº 9202003.956, de 12/04/2016)

“PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo

se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.” (Acórdão nº 9303003.876, de 19/05/2016)

“NORMAS PROCESSUAIS. MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de ato administrativo de caráter gerencial. O mandado de procedimento fiscal, por ser medida disciplinadora visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode sobrepor-se ao que dispõe o CTN acerca do lançamento tributário, bem como aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.”

(Acórdão nº 3402003.288, de 27/09/2016)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, não podendo dar causa à nulidade do lançamento eventual irregularidade na sua emissão ou prorrogação.” (Acórdão nº 1201001.574, de 16/02/2017)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é mero instrumento interno, disciplinado por ato administrativo, de planejamento e controle da administração tributária federal. Eventuais omissões ou irregularidades formais em sua emissão ou prorrogação, não ensejam a nulidade do lançamento de ofício, vinculado e obrigatório, por lei.” (Acórdão nº 3401003.437, de 28/03/2017)

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
IRREGULARIDADES. AUSÊNCIA. NULIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nem irregularidades, equívocos cometidos na sua emissão, na sua prorrogação, alteração ou qualquer outro, ou mesmo a circunstância de o procedimento fiscal ter sido instaurado sem a emissão do Mandado acarreta nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da lei, possui competência para tanto.” (Acórdão nº 3302004.019, de 29/03/2017)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no MPF não são causa de nulidade do lançamento.” (Acórdão nº 2401004.735, de 24/04/2017)

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido.

Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.” (Acórdão nº 1302002.067, de 25/04/2017).

Resta vencidos pelos argumentos apresentados as alegações de excesso de prazo por parte do fiscal já que é instrumento de controle interno da repartição.

Quanto a alegação de nulidade por falta de intimação da empresa para prestar esclarecimentos no desdobramento do TDPF esclareço que a fase contenciosa do processo administrativo somente se inicia após o lançamento dos tributos e a ciência do contribuinte

para apresentar sua defesa. Durante a fase da ação fiscal cabe à fiscalização a análise sob a necessidade de solicitar documentos à empresa.

Podemos dividir o processo administrativo em duas fases, a primeira fase é a da ação fiscal. É uma fase não contenciosa e de caráter unilateral. Nessa fase a fiscalização verifica-se livros e documentos, e caso seja necessário intima-se o contribuinte a apresentar documentos que sejam necessários ao esclarecimento da lide. A fiscalização realiza o lançamento a partir das informações que possui e do seu convencimento, que deve ser sempre motivado. A fiscalização tem o dever de lançar o tributo, já que sua atividade é vinculada.

A segunda fase dá início a etapa contenciosa onde aparece formalizado o conflito de interesses. E conforme ensinamento de James Marins¹ transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do due process of law) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo.

Nesse item do Recurso Voluntário a recorrente também alega que:

- Na parte em que tratou da nulidade da autuação baseada em suposições e presunções (Tópico 2.3 da Impugnação), demonstrou-se que o fiscal ilegalmente alterou a quantidade das mercadorias, para fins de lançamento tributário, sem que houvesse qualquer prova de sub-declaração quantitativa dos produtos (Item 2.3.1), mas o Acórdão recorrido sequer conheceu do tema.

- Quanto ao procedimento de suspensão do Radar da recorrente, tratado no Item 2.3.2, houve manifestação da DRJ de origem, no sentido de que a suspensão do Radar havia sido legítima e não era empecilho para a revisão aduaneira. Ocorre que a empresa Spread nunca suscitou isto. O que foi alegado na impugnação, na verdade, foi que as razões para a suspensão do Radar eram indícios relacionados à pessoa do importador, e não a uma operação de importação em particular. Assim, como o procedimento do Radar não versou concretamente sobre a DI 12/1399383-2, ele não poderia servir de justificativa para a revisão desta DI em específico, conforme foi utilizado pelo Auditor Fiscal. Ou seja, novamente, a DRJ de origem não se debruçou sobre as questões realmente suscitadas pelo contribuinte.

¹ MARINS, James Direito Processual Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2001, p. 162.

- De todos os seis Tópicos restantes da Impugnação, a DRJ de origem enfrentou, tão somente, a situação da aplicação da multa de 150%. Todas as demais matérias (Tópicos 2.4-2.8) foram simplesmente ignoradas, na fundamentação do Acórdão.

Esses itens serão tratados nos itens abaixo em que a empresa apresenta as mesmas contestações.

2. Nulidade do procedimento administrativo (material, por violação ao devido processo legal e à segurança jurídica; formal, por excesso de prazo)

Esse item já foi abordado acima e concluído pelo não acatamento já que o MPF é mero instrumento de planejamento e controle administrativo, de maneira que, dada essa condição, a sua ausência ou mesmo a falha na sua emissão ou prorrogação não têm o condão de invalidar o lançamento, cujos requisitos mínimos de validade vêm arrolados *numerus clausus* no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dele não constando a prévia emissão ou mesmo a manutenção, ao longo do procedimento fiscal, do mandado em comento.

Quanto as alegações de afronta ao devido processo legal e à segurança jurídica devemos salientar que esses temas fogem ao escopo de atuação desse Tribunal Administrativo que deve seguir os estritos ditames legais.

As afrontas aos princípios constitucionais devem ser discutidas no âmbito do judiciário, a quem é dado o controle jurisdicional. As decisões administrativas não tem o condão de fazer coisa julgada formal e por isso estão sujeitas ao controle da jurisdição, que segundo a Constituição do Brasil é uma e a cargo do judiciário.

Por isso já sumulou o CARF que assuntos que envolvem o controle de constitucionalidade de leis, ou seja, que discutem seu conteúdo, fogem aos limites de atuação do conselho administrativo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3. Nulidade material do AI por preterição do direito de defesa e violação ao CTN (arts. 142 e 148), quanto ao arbitramento do valor aduaneiro

Esse assunto foi citado no Recurso Voluntário, item 1, como passível de nulidade do lançamento:

- Na parte em que tratou da nulidade da autuação baseada em suposições e presunções (Tópico 2.3 da Impugnação), demonstrou-se que o fiscal ilegalmente alterou a quantidade das mercadorias, para fins de lançamento tributário, sem que houvesse qualquer prova de sub-declaração quantitativa dos produtos (Item 2.3.1), mas o Acórdão recorrido sequer conheceu do tema.

E novamente vem ser abordado nesse item 3. Por isso a análise será efetuada conjuntamente, já que se trata do mesmo tema.

A recorrente alega que a apuração dos tributos e penalidades pecuniárias foi feita com base em outras DIs selecionadas pela autoridade fiscal a partir de operações

similares, originárias da China e embarcadas em período equivalente. Utilizou-se para tanto o AVA-GATT pelo critério preço de exportação para o País de mercadoria similar.

Continua a recorrente informando que não foi fornecido ao contribuinte a cópia das DI's paradigmas e tampouco os documentos referentes a essas importações, em especial as faturas comerciais. Tece comentários sobre o AVA-GATT, sua aplicação, a necessidade de ter acesso aos documentos que embasaram a formação do valor da mercadoria.

No acórdão DRJ é atacada a questão do arbitramento do Valor Aduaneiro, citando estar de acordo com o art. 148 do CTN e que a fiscalização entendeu não serem válidos os documentos e informações prestados pelo contribuinte. E que foi demonstrado no Relatório Fiscal que havia um esquema fraudulento onde mereceu destaque o fato de onze DIs para exportadores diferentes possuírem faturas emitidas no mesmo padrão, haver subdeclaração da quantidade importada e informação incorreta da natureza de parte da mercadoria.

No item 7.4 do Relatório Fiscal é abordado o arbitramento do preço das mercadorias.

Segundo o relatório estando demonstrado que a importação foi efetuada com interposição fraudulenta e estando devidamente caracterizada e demonstrada a prática de fraude fica descartada a aplicação do AVA-GATT. Para tanto socorre-se das opiniões consultivas 10.1 e 19.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMC (Organização Mundial do Comércio):

1. O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

Consequentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional. (grifos nossos)

No mesmo sentido, também deve ser transcrita a OPINIÃO CONSULTIVA 19.1:

APLICAÇÃO DO ARTIGO 17 DO ACORDO E DO PARÁGRAFO 6 DO ANEXO III

1. A questão foi formulada objetivando esclarecer se o Artigo 17, lido conjuntamente com o parágrafo 6 do Anexo III, outorga

poderes suficientes às Administrações Aduaneiras para detectar e comprovar as infrações relativas à valoração, incluída a fraude, e se incumbe ao importador o ônus da prova no curso da determinação do valor aduaneiro.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira chegou à conclusão de que, ao examinar esta questão, cabe observar que o Artigo 17 estabelece que o Acordo não restringe, nem põe em dúvida os direitos da administração aduaneira. O parágrafo 6 do Anexo III enumera esses direitos, destacando concretamente o direito das administrações nacionais de contar com a plena cooperação dos importadores nas investigações sobre a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração. Esta conclusão é reafirmada na Opinião Consultiva 10.1.

Seria incorreto deduzir que ficam implicitamente excluídos quaisquer outros direitos das administrações aduaneiras que não estejam mencionados no Artigo 17 ou no parágrafo 6 do Anexo III.

Os direitos que não estejam mencionados expressamente no Acordo, assim como os direitos e as obrigações dos importadores e das Aduanas na determinação do valor aduaneiro, dependerão das leis e regulamentos nacionais

Portanto fica claro que acertadamente concluiu a fiscalização que nos casos de fraude não se apura o valor aduaneiro utilizando as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira, mas deve-se aplicar a legislação nacional. É esse o esclarecimento que esta contido nas opiniões consultivas da OMC.

Por isso equivocada esta a recorrente ao afirmar que foi aplicado o AVA-GATT. Conforme pode-se verificar no relatório fiscal foi aplicada a legislação nacional, qual seja o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade;

ou c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis (grifos nossos)

Segue o relatório fiscal informando que o importador não apresentou nenhum documento comprobatório das negociações comerciais e instruiu o despacho aduaneiro com faturas forjadas. Também não constam nos autos que a recorrente tenha apresentado esses documentos durante a fase contenciosa.

Apesar de a MP nº 2.158-35/2001 apenas informar que será efetuado o arbitramento de preço de mercadoria idêntica ou similar, não existe na norma legal outros esclarecimentos sobre a obrigatoriedade de se seguir um rito para se identificar quais mercadorias poderiam ser aceitas ou não como aptas a servirem de modelo ao arbitramento.

Entretanto a fiscalização elaborou Relatório de Arbitramento de preços nº 03, fls. 2315 a 2317, em que informa os critérios utilizados para selecionar as importações que serviram de parâmetro e também informações sobre país de origem, preço unitário, etc.

Outras informações além dessas invadiriam o campo do sigilo fiscal, por isso carece de amparo o pleito da recorrente de se conhecer maiores detalhes das importações selecionadas.

Os dados constantes do relatório de arbitramento são suficientes para propiciar elementos para se efetuar defesa.

Entretanto não foi isso que a recorrente fez. Limitou-se a contestar pela falta de informações que entendeu ser importantes e que estaria prejudicada a sua defesa, mas sem em momento nenhum do seu recurso contestar os valores atribuídos no relatório. Entendeu ser mais importante fazer uma defesa longa e genérica do que aprofundar na análise dos elementos que constavam no processo.

O relatório fiscal não merece reparo nesse aspecto, está completo e todas as verificações e apurações foram efetuadas segundo os ditames legais, por isso julgo improcedente as alegações da recorrente nesse particular.

4. Nulidade do auto de infração, baseado em ficções e, essencialmente, em suposições

Também genericamente a recorrente alega que o fiscal ilegalmente alterou a quantidade das mercadorias, para fins de lançamento tributário, sem que houvesse qualquer prova de sub-declaração quantitativa dos produtos (Item 2.3.1), e o Acórdão recorrido sequer conheceu do tema.

O tema foi conhecido no acórdão recorrido fls. 2960 e 2961, que acompanhou a fiscalização pela conclusão de que a quantidade era intencionalmente declarada em menor e o propósito era mitigar o valor aduaneiro.

As mercadorias constantes da DI são basicamente malas de viagem e necessities declaradas como unidades. A fiscalização a partir da análise do peso líquido da importação total conclui que na verdade se tratavam de conjuntos de malas (3 malas acondicionadas uma dentro da outra) e conjuntos de necessities (3 peças acondicionadas uma dentro da outra).

A recorrente contesta a metodologia utilizada para chegar-se a essa conclusão. Que a fiscalização foi efetuada anos após a importação e não houve conferência física das mercadorias.

Conforme já explicado o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não traz detalhamento de como deve ser efetuado o arbitramento, e nem poderia, já que esse é um assunto que foge ao escopo de norma legal, devendo ser tratado a nível de regulamentação ou mesmo de normas administrativas.

A fiscalização utilizou critérios razoáveis para se chegar ao valor da mercadoria. Primeiro identificou importações similares do mesmo país exportador, em períodos próximos, possibilitando assim que não houvesse grande distorção nos preços. Após efetuou os ajustes necessários para se chegar ao preço da mercadoria importada. Partiu do pressuposto de que as importações desse tipo de mercadoria serem efetuadas em conjuntos, inclusive verificando outras importações efetuadas pela empresa Spread.

Entendo que a fiscalização adotou procedimento razoável, partindo do peso líquido da importação total e fazendo comparações para se chegar a verdadeira mercadoria importada, já que não havia informações na descrição das mercadorias nos documentos apresentados.

Também a recorrente novamente apenas protesta pela metodologia empregada mas sem apresentar provas, documentos ou informações, que demonstrem que a fiscalização agiu em seu prejuízo.

- outras suposições

Alega a recorrente ser totalmente descabida a utilização do procedimento anterior de suspensão do RADAR da empresa Spread (de condão genérico e sem qualquer vínculo com a DI 12/1399383-2), como justificativa para a imposição de sanção concreta relacionada àquela DI em específico.

Informa que a suspensão do RADAR se deu em caráter preventivo, dada a existência de supostos indícios de irregularidades e não a operação constante da DI objeto do Auto de Infração.

Ademais alega que os motivos para a interposição fraudulenta foram, no entendimento fiscal: (i) falta de apresentação de prova documental sobre as negociações ocorridas com o exportador e no mercado interno; (ii) “A mercadoria foi integralmente revendida logo após seu desembarço para quatro pessoas jurídicas.”; (iii) as datas dos efetivos pagamentos estão dissociadas dos prazos inicialmente pactuados com os exportadores estrangeiros e com os clientes no mercado interno; (iv) a operação de importação teria sido com recursos financeiros das empresas que adquiriam as mercadorias.

A análise da habilitação da empresa para operar no comércio exterior encontra-se no início do relatório fiscal com objetivo de contextualizar a fiscalização e demonstrar o modo de atuação da pessoa jurídica, descrevendo todo seu histórico de atuação desde o nascimento da empresa.

São informações que ajudam a compor o quadro da atuação e elementos que ajudam no esclarecimento da lide. Entretanto não são os únicos elementos que foram juntados aos autos e que formaram a convicção da fiscalização. Existem vários elementos, documentos, relatórios, planilhas, organizados e em sequência que possibilitam formar a convicção, inclusive dos julgadores.

5. Nulidade material do AI em relação à suposta falsidade documental

A recorrente informa que antes da lavratura do AI, entregou os originais de todos os documentos: Conhecimento de Embarque, Packing List, Fatura Comercial e Autorização de Pagamento. Alega que o fiscal não se manifestou sobre os documentos apresentados, e não foi especificado quais os documentos seriam falsos e o motivo de ser constatada a falsidade. Contesta ponto a ponto as motivações da fiscalização no item 7.3 do relatório fiscal. Ao final argumenta que na pior hipótese deveria ser considerada falsidade ideológica, que não comporta pena de perdimento.

A leitura atenta do relatório fiscal demonstra que a fatura comercial foi descartada por não refletir a realidade da transação comercial *"a pessoa que consta como compradora jamais teve interesse ou vontade efetiva em adquirir a propriedade das mercadorias"*, concluindo que o conteúdo é ideologicamente falso.

Aponta outros elementos que levam a conclusão que a fatura seria falsa tanto ideológica quanto materialmente. Como a fatura comercial é um documento que exprime uma relação comercial entre vendedor e comprador e interessa aos envolvidos nessa relação a fiscalização oportunizou à recorrente apresentar outros elementos que comprovassem a transação comercial perpetrada, não obtendo resposta.

Cada elemento apontado pela fiscalização para demonstrar a falsidade da fatura é contestado em recurso voluntário. A fiscalização logrou comprovar o subfaturamento, juntado DI's do mesmo período e exportador, com preços diferentes. A falsidade do documento está no fato de ele não refletir a realidade. Se consta na fatura comercial um preço que não foi o realmente praticado estamos diante de uma informação prestada falsamente. Foi demonstrado que a Spread era importadora por conta e ordem de terceiros, não sendo a real adquirente das mercadorias. Muitos dos elementos apontados compõem o quadro indiciário, vários elementos unidos que formam um conjunto robusto.

(a) "os preços declarados são absurdamente baixos, irreais, seja em valores absolutos, seja em comparação com os preços praticados em importações semelhantes da China";

O fato dos preços serem baixos não implica, necessariamente, falsidade documental. Para que houvesse falsidade, o fiscal deveria ter comprovado que aqueles não foram os preços efetivamente praticados na operação, o que não ocorreu. E isso levaria apenas à reavaliação aduaneira, sem pena de perdimento (=falsidade ideológica). Ademais, o fiscal procedeu ao arbitramento do valor aduaneiro de forma ilegal, e os preços

declarados estão dentro da normalidade, consoante será demonstrado nos Tópicos seguintes.

(b) “a operação retratada na fatura é simulada, pois a SPREAD não é a efetiva compradora; os prazos de pagamento informados não foram cumpridos; os preços declarados não refletem preços comercialmente praticáveis”;

A Spread, ora Recorrente, efetivamente adquiriu as mercadorias, conforme atestam Fatura, Conhecimento de Embarque e Contrato de Câmbio, e os recursos para tanto advieram de suas contas bancárias. De qualquer sorte, teria de ter sido demonstrado pela RFB, então, quem era a suposta compradora oculta. Afinal, não se trata, in casu, de interposição fraudulenta por presunção. Não bastava que o agente fazendário afirmasse não ser a Spread a efetiva compradora, teria de ter comprovado isso, indicando a pessoa oculta.

A exigência de que os “prazos” (negociais, da esfera privada) fossem rigidamente obedecidos não possui base legal e tampouco implica em falsidade. Tal questão compete única e exclusivamente às partes contratantes, de modo que a RFB não possui competência para interferir nesse quesito. Os documentos eram emitidos na data da celebração do negócio jurídico, e o pagamento era feito posteriormente, conforme registrado em Contrato de Câmbio. As datas e valores de todos os documentos espelham a realidade do ocorrido. A Recorrente antecipava a quitação de determinada compra, para que pudesse, então, fazer um novo pedido junto ao fornecedor. Trata-se de praxe comercial.

(c) “a fatura dita comercial é identificada por sequência alfanumérica de mesmo formato da utilizada em outras faturas de diferentes exportadores, indicando que foram produzidas por um ente comum”;

Teria o fiscal de ter demonstrado que a sequência foi alterada, ou que a mesma sequência foi utilizada mais de uma vez, para que ele pudesse considerá-la falsa. Isso não ocorreu. O formato em que a exportadora coloca as sequências alfanuméricas das suas Faturas nada tem a ver com suposta falsidade documental. É possível (e lícito!) que as Faturas tenham seguido um mesmo padrão (empresas do mesmo grupo, representadas pelo mesmo agente, etc), sem necessariamente implicar em falsidade.

(d) “A importadora sequer demonstrou ter mantido contato com o exportador declarado”;

Aqui, o fiscal está simplesmente invertendo o ônus da prova, como se a Recorrente tivesse que comprovar que os documentos são verdadeiros, ao passo que é o inverso: ele deveria demonstrar inequivocamente a suposta falsidade dos documentos.

Demais disso, a afirmativa do fiscal não procede. A ora Recorrente indicou o nome da pessoa responsável pela

negociação, por parte do exportador, e informou que a negociação se deu presencialmente e pelo telefone/Skype. Em anexo, segue comprovante de viagem do representante da Recorrente até o país exportador, aonde foram feitas tratativas comerciais. No mais, a Fatura, Packing List, Conhecimento de Embarque e Contrato de Câmbio, são documentos mais do que o suficientes para comprovar o negócio jurídico. Houvesse falsidade nesses documentos, a mesma teria de ser comprovada.

(e) “A importadora foi intimada a apresentar as correspondências comerciais trocadas e outros documentos comprobatórios da transação comercial, mas alegou que todas as negociações foram informais, o que é inverossímil”;

Por que é inverossímil? Onde está a prova do fiscal, para imputar a conduta infracional aos envolvidos? Qual documento o fiscal pretende considerar falso, através dessa afirmativa?

(f) “Na fatura não consta a identificação do signatário e a importadora não o identificou”.

O fiscal, sem qualquer embasamento legal, atribui a ausência de identificação da pessoa que rubricou a Fatura, pela exportadora, como prova de falsidade. Qual o embasamento legal para tanto? Em qual norma está baseada a exigência feita pelo fiscal?

A Recorrente desconhece o nome da pessoa (provavelmente, um colaborador da exportadora) que rubricou a Fatura, lá na China. A fiscalização abrangia a quantidade de 99 DI's, sendo que todas as intimações direcionadas à Recorrente tratavam dessa totalidade de operações. Após instaurar procedimento específico, o fiscal sequer identificou a presente DI, e ainda vedou à Recorrente prestar esclarecimentos (Vide Tópico 2.1 supra). Tal postura é nitidamente arbitrária e ilegal.

6. Nulidade material do AI quanto à suposta interposição fraudulenta

6.1. Não preenchimento dos elementos essenciais do tipo “interposição fraudulenta”

Argumenta a recorrente que o tipo infracional insculpido no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 com alterações estabelece que a interposição fraudulenta é figura delituosa com artifício doloso. No acórdão recorrido o relator asseverou que a responsabilidade independia do dolo, prevalecendo o art. 136 do CTN de que a responsabilidade é objetiva. Contudo, deixou de considerar o art. 137 do CTN que traz exceção a regra determinando que a responsabilidade é pessoal do agente no caso de infrações conceituadas por lei como crime ou contravenção, ou seja, condutas infracionais dolosas.

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,

comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

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

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#).

Prossegue argumentando que a ocultação mediante fraude ou simulação necessita haver prova da infração, e a fiscalização não indicou ou demonstrou prova concreta da fraude. Não houve demonstração que ocorreu mera prestação de serviços.

A infração aplicada foi tipificada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº1.455/76, por ter ocorrido importação de mercadoria com ocultação do real comprador pela interposição fraudulenta de terceiros, por consequência aplicada a pena de perdimento por ser assim configurado o dano ao erário. A interposição fraudulenta foi presumida pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na operação de comércio exterior.

No relatório fiscal, item 7.2, consta o esclarecimento e as razões que levaram a conclusão de ocorrência de interposição fraudulenta. A empresa é prestadora de serviços e jamais pretendeu adquirir a propriedade das mercadorias. Apresentava-se como real adquirente efetuando importação por conta própria sendo que na verdade as mercadorias eram de terceiros. A recorrente não apresentou nenhum documento comprobatório da negociação comercial, o que compromete a comprovação de sua participação na relação comercial. Não sendo a recorrente que realizava as tratativas comerciais outro realizava, o real importador que tinha interesse em que a transação comercial se realizasse conforme objetivava.

A recorrente não apresentou também documentos comprobatórios de suas negociações comerciais no mercado interno. Se a empresa adquiria mercadoria como real adquirente para depois revender no mercado interno deveria apresentar documentos demonstrando como se deu a negociação com seus clientes, já que suas operações comerciais, conforme constam das notas fiscais de saída são realizadas em grandes volumes. Não sendo características de operações realizadas a varejo, onde a compra e venda ocorre de maneira quase instantânea.

Os registros contábeis não refletem a realidade das negociações comerciais, conforme confronto com as notas fiscais. A recorrente recebia adiantamento de recursos para fazer frente aos dispêndios com as mercadorias importadas.

A fiscalização apurou em diligência efetuada para confirmar a localização da empresa Spread que no local funcionavam pelo menos cinco outras empresas, todas com o mesmo domicílio fiscal. Após solicitação de esclarecimentos a fiscalização concluiu que a

empresa não possui estrutura operacional que lhe possibilitasse fazer a gestão de grande volume de importações de mercadorias, a empresa não possuía telefone em seu nome, o local não comporta depósito ou estrutura para armazenagem de mercadorias e atendimento a clientes, não existe alvará para funcionamento municipal para funcionamento de empresa comercial, não possuía ativo imobilizado, e não possuía capacidade financeira para atuar por conta própria. Em resposta à intimação informou que utiliza depósitos de terceiros, sublocados mas sem contratos, o que não condiz com a estrutura necessária para uma empresa que atua com comercialização de mercadorias importadas.

Creio que existem elementos suficientes nos autos para se concluir que houve ocultação do real comprador das mercadorias, que a recorrente não era a real adquirente mas que efetuava as importações em nome próprio mas estando diante de importação para terceiros.

6.2. Regularidade das operações de importação, segundo a realidade dos autos

Defende a recorrente que à época da operação detinha autorização para operar no comércio exterior, com registro no Radar, tinha capacidade financeira e assumiu todos os riscos da operação. O fiscal ignorou o saldo bancário da recorrente, e todas as despesas foram efetuadas com recursos próprios. O pagamento dos tributos por despachante aduaneiro não é ilícito.

No relatório fiscal consta a informação que dois dias após a emissão da nota fiscal de entrada da mercadoria a empresa comercializou a totalidade da importação com quatro pessoas jurídicas. Observando o fluxo de recursos financeiros da empresa constatou-se através da escrituração contábil que a empresa não efetuou desembolsos para fazer frente ao pagamento dos tributos, mas que o pagamento foi efetuado por outra empresa do grupo, sendo que não houve comprovação da origem dos recursos.

A empresa Spread recebeu adiantamento de recursos antes do desembaraço da DI e a fiscalização demonstra, por meio de quadros e anexos, que ocorreu uma contabilização de valores que estão em desacordo com os documentos apresentados. Apesar de existirem duplicatas com valores a serem pagos pela adquirente, esses valores foram quitados com recursos provindos dos adiantamentos recebidos. O contrato de câmbio foi efetuado muito antes do pactuado, o que não condiz com as práticas de mercado.

No caso da venda efetuada para MARIA EDILA ARTIGOS PARA VIAGENS o lançamento para a baixa da pendência foi efetuado somente em 24/08/2012 e não atingiu o total da venda (R\$ 32.306,96). O saldo de R\$ 3.433,33 foi baixado na mesma data, mediante utilização de parte de um depósito na conta-corrente da SPREAD no Banco Itaú no valor de R\$ 30.000,00 (depósito em cheque de origem não identificada, conforme extrato) que foi contabilizado como “VALOR REF ADIANTAMENTO DE CLIENTE LUCIANA E SALDO DAS NOTAS FISCAIS 252 E 253”.

Ou seja, um mesmo depósito foi utilizado para promover a baixa contábil de diversas pendências, entre elas da venda para MARIA EDILA e também a venda para MARIANO & SILVA (NF nº 253). A utilização de um mesmo depósito para promover a baixa contábil de supostas pendências em nome de diversos clientes é reveladoras da existência de uso de um fluxo

compartilhado de recursos financeiros, bem como de simulação dos pagamentos.

Diferentemente do afirmado pela recorrente o que se verifica da longa e detalhada exposição do modus operandi utilizado pela empresa é que a documentação não retrata o que efetivamente ocorreu. Estamos diante de um fluxo de recursos financeiros compartilhado entre várias empresas, com simulações de pagamentos, cujo objetivo deságua na finalidade de iludir a fiscalização e dificultar a apuração do fato gerador do tributo.

7. Ilegalidade da multa substitutiva da pena de perdimento sem a tentativa de localização das mercadorias

Pondera a recorrente que a fiscalização aplicou a multa substitutiva do perdimento sem entretanto questionar sobre a destinação das mercadorias ou se elas haviam sido consumidas, o que esta em desacordo com o art. 689 do RA c/c art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

A fiscalização afirma que as mercadorias já foram revendidas e por isso aplicou a multa substitutiva. A prova de que foram revendidas são as notas fiscais de saída emitidas pela empresa Spread. Também pode ser verificado nas intimações efetuadas que é solicitado a apresentação dos documentos que atestem a negociação das mercadorias e a empresa responde afirmando que todas as mercadorias já foram comercializadas. Portanto correta a aplicação da multa substitutiva pela não localização das mercadorias importados, por já terem sido comercializadas.

8. Ilegalidade da imposição da multa equivalente ao valor aduaneiro contra a “importadora”, ainda que se admitisse em tese a interposição fraudulenta

Pretende ver aplicada a multa à empresa adquirente, sendo que para o operador de comércio exterior deve ser aplicada a multa por empréstimo de nome.

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\).](#)

A sanção aplicada decorre da aplicação de pena de perdimento que foi convertida em multa. A pena de perdimento conforme disposição legal é aplicada a quem efetuou a operação de importação. Nesse ponto a legislação não distingue o importador de fato

do importador de direito. Claro é que para se aplicar uma pena que resulta na perda da mercadoria deve-se buscar quem esta na posse da mercadoria inicialmente, e este é aquele que promove a importação.

Por isso existe na legislação a possibilidade de imputar a pena ao contribuinte e ao responsável solidário, porque o que se busca é a reparação do dano perpetrado contra o erário.

Nada impede que a recorrente busque a reparação dos prejuízos causados por terceiros na relação comercial. Entretanto essa reparação foge aos aspectos tributários e deve ser buscada junto à esfera judiciária.

Existe possibilidade de aplicação de ambas as sanções conforme já está pacificado nesse CARF.

Quanto ao pedido de que seja aplicada alternativamente multa por cessão de nome, art. 33, da Lei nº 11.488/07, tenho que primeiro foge ao escopo do tribunal administrativo o lançamento de tributos. O julgamento administrativo é efetuado dentro dos limites apresentados no auto de infração. Situações hipotéticas não são analisadas nesse momento processual. E segundo caso a multa por cessão de nome fosse aplicada, deveria constar de processo separado, já que os responsáveis solidários não se subsumem a conduta tipificada.

Outras alegações a respeito de proporcionalidade, razoabilidade e similares também não são analisadas no julgamento administrativo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

9. Ilegalidade, no caso concreto, do arbitramento do valor aduaneiro

A questão do arbitramento do valor aduaneiro já foi discutida no item 3 do voto.

A possibilidade de arbitramento esta insculpida no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

...

O AVA/GATT é utilizado apenas como elemento subsidiário para definição de preço de exportação, buscando-se adequar os conceitos no que for possível. Conforme já esclarecido foi comprovada a fraude da transação comercial e por isso não pode ser aplicado o AVA/GATT mas sim a legislação nacional, art. 88 da MP nº2158-35/2001.

10. Abusividade da multa de ofício

Ao final a recorrente defende a ilegalidade da multa aplicada, primeiro por não estarem preenchidos os pressupostos de qualificação da multa, segundo por não ser possível a cumulação da multa de 100% com a multa de ofício de 150%. E solicita a aplicação dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, como critérios informadores no exercício interpretativo.

No relatório fiscal consta o esclarecimento sobre a aplicação da multa qualificada:

Sobre os montantes que deixaram de ser recolhidos aplica-se a multa prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, e art. 725, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, por ser cabível nos casos de evidente intuito de fraude e sonegação, definidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, além dos juros de mora a serem calculados até a data do efetivo pagamento.

Segundo informa a fiscalização, a multa de ofício foi duplicada (de 75% para 150%) porque foram apresentadas, ao longo de todo o relatório fiscal, provas incontestáveis da prática de fraudes e simulações por parte dos agentes envolvidos, atendendo ao pressuposto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e estando presentes as situações descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que descreve as condutas referentes à sonegação, fraude e o conluio.

Pelo que foi narrado nos tópicos anteriores, como a ocultação do real adquirente, mediante simulação e interposição fraudulenta de terceiros e também o subfaturamento entendendo que restou configurada as situações previstas nos arts. 71 e 72 do CTN, e para que ocorra a majoração apenas é necessário a ocorrência de uma das circunstâncias:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

... (grifos nossos)

Novamente esclareço que este tribunal administrativo carece competência para afastar a aplicação de lei por aplicação de princípios constitucionais. A lei estando vigente é aplicável. Tudo conforme súmula CARF nº 02.

A argumentação de que não é possível a cumulação das duas multas pode ser refutada pela simples leitura do § 1º acima reproduzido *"independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis"*.

E como a aplicação da pena de perdimento, quando substituída pela aplicação da multa, não impede a cobrança dos tributos devidos, então por consequência é cabível a multa de ofício por falta de pagamento.

As duas multas são aplicadas em situações distintas, uma pela ocultação do real adquirente das mercadorias e outra pela falta do pagamento dos tributos. Apesar de ser possível ocorrer ocultação do real adquirente sem falta de pagamentos de tributos, não foi esse o caso da presente autuação. Aqui ocorreu ocultação e subfaturamento, com pagamento de tributos a menor.

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários e no mérito por negar-lhes provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(Assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Cássio Schappo, redator designado.

A Conselheira relatora foi vencida no voto, apenas com relação a inclusão no polo passivo da obrigação tributária da sócia administradora Sra. Ana Paula Rodrigues da Silva, na condição de responsável solidária. O fato que levou o fisco atribuir solidariedade pessoal à sócia Ana Paula foi por ser a importadora empresa de pequeno porte, portanto, ser de seu conhecimento as atividades realizadas pela empresa. Não consta do relatório fiscal, como já citado no voto da Relatora, qualquer citação da participação da Sra. Ana Paula dos processos de importação de mercadorias que deram causa ao lançamento.

Cabe destacar que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos seus sócios e a solidariedade desses se restringe a atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134 do CTN).

Já o art. 135 e seu inciso III do CTN, atribui responsabilidade resultante de atos específicos, como se observa de seu texto a seguir transcrito:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

As condutas atribuídas ao sócio administrador não são suficientes para caracterizar a figura da "infração à lei" ou de atos praticados com excesso de poderes. Assim, a

falta de comprovação de qualquer infração ou violação da lei ou do estatuto social, afasta a aplicação da sujeição passiva solidária da obrigação tributária.

Seria positivo se a fiscalização tributária, no curso de suas ações, identificasse a existência de situações caracterizadoras de responsabilidade tributária, apontando os elementos probatórios que ensejam a imputação de responsabilidade dos administradores.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário da Sra. Ana Paula Rodrigues da Silva, para afastar a responsabilidade solidária e excluí-la do polo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)
Cássio Schappo