



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

Processo nº 10945.012323/2003-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.194 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria Multa Aduaneira
Recorrente Mundial Atacadista Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 11/02/2005

DESEMBARAÇO. REVISÃO ADUANEIRA. CABIMENTO

O desembaraço aduaneiro não impede a fiscalização de realizar a Revisão Aduaneira, até o transcurso de cinco anos da data do registro da DI, conforme disposição do art. 570 do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002.

IMPORTAÇÃO. ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial e extrato das movimentações financeiras. A falta dessa comprovação faz incidir a hipótese da interposição fraudulenta presumida, na forma do Decreto-Lei nº 1.455 de 1976, art. 23.

PROVAS EXAUSTIVAS. DESNECESSÁRIO. CONVENCIMENTO DO JULGADOR. MOTIVADO.

As provas em processo administrativo fiscal dirigem-se ao julgador que formará sua convicção. Não necessitam serem exaustivas, mas convincentes, ainda que subjetivamente, que forneça elementos suficientes para a motivação da decisão.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10945.012323/2003-91
Acórdão n.º **3301-003.194**

S3-C3T1
Fl. 16

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara** / 1ª **Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por unanimidade de votos, Negar Provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri (Relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ de Florianópolis - SC, que, por unanimidade, julgou procedente a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não foi localizada, nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, determinando que a exigência fique suspensa, até o julgamento final do PAF nº 13603.000988/2003-11, conforme determinação judicial.

Os fundamentos da decisão estão consubstanciados na seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 11/02/2005

Ementa:

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Medidas judiciais suspensivas da exigência do crédito tributário não impedem sua constituição, haja vista que esse ato (constituição do crédito tributário) é privativo da autoridade fiscal e não pode ser substituída ou suprida judicialmente, além do que a decadência não se suspende ou interrompe a não ser no único caso que é a anulação do lançamento por vício formal.

AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA POR ILEGALIDADE E/O UINCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete aos funcionários do Poder Executivo, ainda que na incumbência de julgar processos administrativos fiscais, o afastamento da legislação tributária por ilegalidade / inconstitucionalidade. Essa competência é exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

O resultado do julgamento decorreu da análise dos fatos que foram assim descritos pela decisão recorrida:

'Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 112 a 116, por meio do qual é feita a exigência de R\$ 26.015,80 (vinte e seis mil e quinze reais e oitenta centavos) de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455 de 07/04/1976 - DOU 08/04/1976 ret. em 13/04/1976 (§ 3º acrescido pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (DOU de 31/12/2002 - Ed. Extra - em vigor desde a publicação).

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls.113/114 a autuada teve o seu CNPJ declarado inapto, além de haver cometido irregularidades que sujeitaram as mercadorias importadas através da DI nº 03/0585174-2, que haviam sido entregues à firma por determinação judicial, à pena de perdimento.

Intimada a apresentar a SRF as mercadorias em questão (Termo de Intimação nº 162/2004 de fl. 59) a autuada considerou essa intimação sem respaldo (fls. 64/65) não a atendendo, ou seja, não apresentou referidas mercadorias ficando, portanto, sujeita à multa aplicada neste processo.

Lavrado o auto de infração em tela e intimada a autuada, em 22/02/2005 (fl. 118), em 21/03/2005 (fl. 120) ela ingressou com a impugnação de fls. 120 a 146 por meio da qual, após traçar um breve histórico da firma, da operação que resultou na presente exação, de dissertar a respeito do procedimento do despacho aduaneiro de importação e descrever as medidas judiciais que interpôs para obter a liberação da mercadoria, alega em síntese:

- é o desembaraço aduaneiro que autoriza a efetiva entrega da mercadoria ao importador sendo o último ato de procedimento do despacho aduaneiro. Como ele foi determinado por ordem judicial não há que se falar em qualquer irregularidade;

- de se observar que a apuração da origem da disponibilidade ou da efetiva transferência dos recursos necessários à prática do comércio exterior encontra-se na fase de conferência aduaneira, etapa que antecede o desembaraço aduaneiro e se esse foi implementado é porque, efetivamente, todos os requisitos das etapas anteriores foram inexoravelmente preenchidos corretamente;

- assim, não cabe a fiscalização, sem trazer elementos consistentes e provas de suas suspeitas desconsiderar uma decisão judicial e impingir uma multa arbitrária e totalmente desarrazoada (apresenta tese a respeito de presunções, provas indiciárias, ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da razoabilidade e do não confisco às fls. 131 a 139);

Inconformada com a decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, onde reiterou os argumentos expostos na impugnação.

O Colegiado de segunda instância, em primeira assentada, decidiu por converter o julgamento em diligência para anexação do processo 13603.000998/2003-11, por se tratar de processo cuja decisão, a princípio, precede à análise da presente autuação.

Retornando, foi-me distribuído, por sorteio, o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

O Recurso Voluntário foi conhecido quando, em primeira assentada, o Colegiado deliberou em converter o julgamento em diligência, com força na Resolução 3101-000.389, de 16 de outubro de 2014.

Destaque-se que, quando da decisão de primeira instância, tramitava a ação judicial, com sentença provisória favorável ao recorrente, no sentido da

suspensão da exigência do crédito tributário aqui tratado, razão pela qual o Colegiado *a quo* ao decidir Procedente o Lançamento, fez constar, no corpo do dispositivo do Acórdão, o seguinte:

"Entretanto, a exigência do crédito tributário constituído deve ficar suspensa até que a SRF providencie o julgamento do recurso administrativo interposto no processo nº 13603.000988/2003-11, conforme determinação judicial, prosseguindo na cobrança somente se a decisão proferida, em grau de recurso, naquele processo administrativo for desfavorável ao peticionário."

Nessa mesma esteira, em primeira assentada a 1ª Turma da extinta 1ª Câmara do Carf, apreciando o presente Recurso, deliberou, por meio da Resolução Carf nº 3101-000.389, por converter o julgamento em diligência para anexação aos autos de cópia do processo nº 13603.000988/2003-11.

Compulsando aqueles autos (13603.000988/2003-11), constata-se que o mesmo já obteve decisão definitiva na esfera administrativa, desfavorável ao contribuinte, cujo despacho decisório derradeiro deu-se em 06/09/05, com efeitos após a ciência do contribuinte, ocorrida em 15/12/05, fls. 1733, daquele processo.

Portanto, não há mais empecilho para a exigência tributária de que cuida presente processo.

Feitas essas considerações, passemos à análise do Recurso Voluntário.

Cuida-se de Auto de Infração, fls. 119/123 (112/116, do processo papel) em que foi constituído a exigência do crédito tributário por Lançamento de Multa Proporcional ao Valor Aduaneiro da Mercadoria, em face de a mercadoria sujeita a pena de perdimento não fora localizada, nos termos do Art. 23, V do Decreto-lei nº 1455/1976, c/c § 3º do mesmo Art. 23 com a redação dada pela Lei 10.637 de 30.12.2002.

A decisão foi lastreada em face de conclusão do procedimento especial de fiscalização onde restou concluso que *"não houve comprovação da origem lícita, da disponibilidade ou da efetiva transferência dos recursos necessários a prática do comércio exterior"*.

Em sua defesa a recorrente sustenta, na essência, que efetuado o desembaraço aduaneiro estará concluído o despacho aduaneiro e por conseguinte não há mais que se falar em qualquer irregularidade relativa àquela operação de importação, especificamente de apuração da origem da disponibilidade ou da efetiva transferência dos recursos necessários à prática do comércio exterior, posto que essa apuração deveria (ou teria que) ocorrer antes do desembaraço aduaneiro.

Alega ainda que a presunção realizada pelo Auditor Fiscal, qual seja, a de presumir que não houve disponibilidade ou efetiva transferência dos recursos necessários à prática do comércio exterior, não pode ser admitida, haja vista que fere o Princípio da Capacidade Contributiva. Igualmente, continua o recorrente, equivocou-se o Auditor Fiscal ao usar de indícios para a autuação, só admissível de forma subsidiária.

Assim, pontua-se que o litígio limita-se a questões de direito, especificamente quanto ao (i) uso de presunções e indícios como elementos de provas; (ii) o Desembaraço Aduaneiro como limite temporal para atuação da fiscalização; (iii) às ofensas aos princípios constitucionais e (iv) à redução da multa aplicada.

1 Do uso de presunções e indícios como elementos de provas

As provas em processo administrativo fiscal, à semelhança dos processos judiciais, dirigem-se ao julgador que formará sua convicção. Não necessitam serem exaustivas, mas apenas convincentes, ainda que subjetivamente, fornecendo elementos suficientes para a motivação da decisão, devido ao princípio do livre convencimento motivado do julgador.

É o que apregoa o art. 29 do Decreto n 70.235 de 06/03/1972 *in verbis*:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Obviamente, essa convicção, ainda que livre, deve ser motivada. A esse respeito, a Lei nº 9.784 de 1999 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal em seu art. 50 dispõe, *in verbis*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I- neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[...]

A motivação é elemento fundamental na elaboração de atos administrativos, mormente tratar-se de Auto de Infração em que se impõem sanções, como é o caso que ora se trata.

A boa técnica de julgamento determina que se um julgador, ou juiz, não pode aceitar a absoluta falta de provas, por outro lado não deve exigir provas exaustivas apenas para tornar os fatos evidentes até mesmo a um néscio, pois tal exigência, além de desnecessária, contrariaria a ordem pública por demandar excessiva atividade fiscal, ou policial, conforme o caso, em detrimento dos cofres públicos.

Enfim, uma das funções do julgador (e originariamente, na espécie, do Auditor Fiscal) é montar, pelo uso de seu raciocínio, o quebra-cabeça das provas,

complementando logicamente as peças eventualmente faltantes e fundamentando sua decisão, para assim fazer ver a terceiros pessoas, que leiam o acórdão, o quadro completo da questão. O julgador que queira se furtar ao trabalho intelectual exigindo o quebra-cabeça já montado (provas exaustivas) não estará executando sua função, mas sim prestando um desserviço à sociedade.

No caso concreto, temos que o procedimento fiscal calçou-se na IN SRF nº 228/2002, tendo como objetivo o combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, consubstanciado na verificação da origem dos recursos aplicados nas operações e na investigação da efetiva participação da empresa nas transações comerciais declaradas. Em outras palavras, o procedimento fiscal objetivou *"coibir a atuação de empresas fantasma no comércio exterior brasileiro"*:

O contribuinte foi intimado e reintimado para que comprovasse a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações, entretanto, quando atendeu, limitou-se a apresentar os documentos rotineiros que instruem uma DI, além de registros contábeis, estes contendo inconsistências formais, na fala do Auditor Fiscal, não contestada pela recorrente.

Vejamos excertos da Descrição dos Fatos, parte integrante ao Auto de Infração:

"Analisando os documentos apresentados em 27/03/2003, constatamos os seguintes fatos:

- As cópias apresentadas dos livros Diário, Registro de Entradas e Registro de Saídas, relativos ao ano de 2002, não possuíam as formalidades necessárias para comprovar a autenticidade e idoneidade das informações contábeis e fiscais da empresa;*
- não foram apresentados os contratos de câmbio referentes às importações realizadas pela empresa, exceto das DI's nos 01/0799290-0, 02/0563805-2, 02/0638106-3, 01/0863185-5 e 01/0845823-1;*
- não foram apresentados os comprovantes de liquidação dos contratos de câmbio, nem extratos bancários que indicassem a efetiva liquidação financeira e os recursos utilizados;*
- não foram apresentados nenhum outro documento que indicasse na liquidação dos contratos de câmbio, nem a transferência, se fosse o caso"*

Como se vê a recorrente foi instigada a comprovar a origem e a disponibilidade dos recursos utilizados para consecução de suas operações, contudo não se desincumbiu desse ônus.

Os documentos eventualmente entregues à fiscalização, que se reputam relevantes para constituir elementos de provas, além de parcos, caracterizam-se por apresentarem informações "genéricas", não identificando a que operações ou beneficiários referiam-se, não se prestando, portanto, para comprovar especificamente a regularidade das operações tratadas no presente Auto de Infração.

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes.

Diferentemente do alegado pela recorrente, a infração apontada pela fiscalização não se ancorou em "meros indícios ou presunções" mas na falta de comprovação, por parte do importador, da origem lícita dos recursos aplicados nas operações de importação, hipótese de incidência da interposição fraudulenta presumida, na forma do Decreto-Lei nº 1.455 de 1976, art. 23.

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.

§ 1º o dano do erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

No caso concreto, de fato o Auditor Fiscal ancorou-se em presunção para fundamentar a autuação, porém na "presunção legal", prevista e determinada na norma impositiva. Não se trata de discricionariedade do Auditor Fiscal, mas de Ato Administrativo vinculado, fruto de seu poder-dever de agir.

2 Do Desembaraço Aduaneiro como limite temporal para atuação da fiscalização

Sustenta a recorrente que, em sendo o desembaraço aduaneiro o último ato do procedimento de despacho aduaneiro, não cabe ao fisco a pretensão de buscar irregularidades em procedimentos que antecederam tal desembaraço.

Não há previsão legal que ampare a pretensão da recorrente. Vejamos:

O desembaraço aduaneiro não impede a fiscalização de realizar a Revisão Aduaneira, até o transcurso de cinco anos da data do registro da DI, conforme disposição do art. 570 do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, que regula a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, *in verbis*:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício

fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 82).

[...]

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

[...]

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

De fato existem teses¹ circulando entre os profissionais e doutrinadores da área, com as quais ousou divergir, sustentando o não cabimento de revisão aduaneira nos casos de declaração de importação já desembaraçada, mormente quando submetida à canal de conferência aduaneira diferente do verde, sob argumento de se preservar a segurança jurídica, conferindo estabilidade às relações pública-privada.

Porém, o caso concreto não se alinha, sequer, àquelas teses. É que, na espécie, o procedimento especial de fiscalização instaurado, originário do canal de parametrização "cinza", iniciou-se no registro da declaração de importação (início do despacho aduaneiro), subsistindo-se ao desembaraço (fim do despacho), estendendo-se no tempo e espaço, culminando na lavratura do Auto de Infração, ora litigado.

Isso porque, o desembaraço deu-se por determinação judicial, não constando daquela decisão qualquer supressão ou limitação às prerrogativas da fiscalização. A determinação judicial prestou, naquela oportunidade, tão somente para comandar a entrega da mercadoria ao importador (desembaraço), permanecendo-se vigoroso o procedimento especial de fiscalização em curso, v. Despacho de fl. 42.

No mais, o art. 23 do Decreto-lei nº 1.455 de 1976 dispõe, *in verbis*:

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.

§ 1º o dano do erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

¹ Ver, p.ex., no link: <https://jus.com.br/artigos/44343/limites-a-revisao-aduaneira>

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.

Ora, a fiscalização em procedimento específico, com base na Instrução Normativa SRF n 206, de 2002, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, concluiu que a recorrente não tinha condições financeiras legalmente demonstradas para proceder à importação em tela.

Assim, acertadamente, intimou a importadora a entregar a mercadoria, conforme Termo de Intimação nº 162/2004 de fl. 59. Havendo dado a resposta de fls. 64/65 no sentido de que a intimação era carecedora de respaldo, quando era legítima, sem indicar onde estava a mercadoria em questão, permitindo que se caracterizasse a "entrega a consumo", mormente por tratar-se de mercadoria perecível.

Perfeita, portanto, a lavratura do presente auto de infração.

3 Das ofensas aos princípios constitucionais.

Quanto as alegações e os pedidos alternativos com base na ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da razoabilidade e do não confisco, elas não podem ser analisadas no julgamento do processo administrativo fiscal. Nessa sede não se julgam arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

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

Ademais o Regimento Interno do Carf, art. 62, veda ao conselheiro afastar a aplicação de Lei ou Decreto, conforme tenta impingir o recorrente.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Desnecessário maiores delongas, nesse pormenor, pela clareza e objetividade da matéria, bem assim pelo teor das normas transcritas.

4 Da redução da multa

Quanto ao pedido de redução da multa, o art. 81 da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, que altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências dispõe, *in verbis*:

Art. 81. A **redução da multa** de lançamento de ofício prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, **não se aplica**:

[...]

III- à multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

[...]

Assim, não há como se atender o pedido da impugnante de redução da multa em questão.

Dispositivo

Voluntário. Por todo o exposto voto no sentido de Negar Provimento ao Recurso

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator