



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

Processo nº 10950.725646/2015-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.009 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2018
Matéria Multa aduaneira
Recorrente MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/07/2013, 12/12/2013, 16/12/2013, 24/02/2014, 04/04/2014, 14/05/2014, 21/07/2014, 21/08/2014, 22/09/2014, 08/10/2014, 24/10/2014, 27/11/2014, 20/01/2014, 06/02/2015, 19/02/2015

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 706.169,95 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em substituição à pena de perdimento, pela impossibilidade de sua apreensão.

Depreende-se da "Descrição dos fatos e enquadramento legal" do auto de infração (fls. 807 a 811) e do "Relatório de Procedimento Especial" (fls. 711 a 803), que a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. registrou diversas operações de importação (listadas às folhas 806) indicando ser o importador e real adquirente das respectivas mercadorias declaradas.

Relata a autoridade fiscal que a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. foi submetida a procedimento especial de fiscalização (previsto nas Instruções Normativas SRF nº 680/06 e RFB nº 1.169/11) em razão de ter sido constatado, por ocasião dos despachos das declarações de importação nº 15/0505123-3 e 15/0907051-8, em conferência física, que as caixas de papelão utilizadas para o transporte internacional das mercadorias bem como suas embalagens e manuais continham a identificação de uma terceira pessoa jurídica: G. M. T. INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHOES LTDA – EPP (CNPJ 00.118.220/0001-14 – marca "physical").

Registra a fiscalização - com base em tabela onde apresenta, para cada declaração de importação, as datas de desembaraço e de emissão das notas fiscais de entrada e saída – que (fl. 732):

..., obteve-se prova material que de fato muitas mercadorias importadas pela fiscalizada sequer chegam a transitar fisicamente pelas suas dependências comerciais (estoques), pois nas mesmas datas em que são desembaraçadas, já são emitidas as notas fiscais de entrada e de saída, com as mesmas sendo remetidas diretamente para os clientes encomendantes (reais adquirentes).

Analisando os registros contábeis restou identificado pela autoridade que nas datas em que são emitidas as notas fiscais de saída das mercadorias importadas em nome da fiscalizada, são escriturados os respectivos valores como se tivessem sido recebidos à vista, em dinheiro e no caixa da empresa, através de lançamentos a débito na conta Caixa, tendo como contrapartida, lançamentos a crédito na conta Vendas Mercado Interno.

Prosseguindo em sua análise, as folhas 734 a 767, para cada uma das operações de venda, a fiscalização indica a correspondente operação de importação, data em que ocorreu a contratação e liquidação dos contratos de câmbio, data em que foi registrada a respectiva declaração de importação, bem como o fluxo financeiro de recursos com vistas a suprir os gastos necessários à realização da operação. Há a indicação das datas, valores, lançamentos contábeis (quando existentes). Em cada caso é informado o documento que dá sustentação à conclusão da autoridade.

O modus operandi é basicamente o mesmo nas operações de importação: o contrato de câmbio é registrado antecipadamente ao registro da declaração de importação com recursos financeiros de terceiros (alguns identificados e outros não

– depósito em dinheiro no caixa do banco ou Transferência Eletrônica Disponível - TED); embora a fiscalizada tenha apresentado a informação de que os recursos teriam origem em empréstimo realizado pelo sócio da empresa Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES, não foram apresentados documentos que atestem tal fato e, os registros contábeis, diferentemente dos comprovantes bancários e da alegação apresentada, foram realizados como se o recurso financeiro, em valor equivalente ao do fechamento do contrato de câmbio, tivesse sido repassado da conta corrente bancária para o caixa da própria empresa (suprir o caixa); em momento posterior é registrada a respectiva declaração de importação.

A análise do fluxo dos recursos financeiros, relacionados aos contratos de câmbio antecipados ao registro das respectivas declarações de importação revela que houve antecipação de recursos para a concretização das operações de importação.

Em sua análise a fiscalização aponta que notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio e extratos bancários comprovam que a contabilidade da fiscalizada, pelo emprego da forma relatada de escrituração dos fatos contábeis, foi distorcida de modo a não refletir a real transação de comércio exterior.

Também aponta que a análise do fluxo financeiro, em alguns casos, demonstra que os adiantamentos de recursos foram realizados por pessoas ligadas ao reais adquirentes das mercadorias.

Idêntica análise foi realizada pela fiscalização nas operações de importação cujas mercadorias não foram formalmente comercializadas pela autuada, isto é, mercadorias que não foram objeto de venda no mercado interno. As folhas 768 a 781, para cada uma das operações de importação, foi feita a respectiva análise. Conclui que restou constatado que a empresa não registra as operações quando efetivamente ocorrem, que os contratos de câmbio são registrados antecipadamente ao registro das declarações de importação com recursos financeiros de terceiros (alguns identificados e outros não – depósito em dinheiro no caixa do banco ou Transferência Eletrônica Disponível – TED) ou mediante Contrato Particular de Abertura de Crédito Para Financiamento de Importação – FINIMP firmado junto ao Banco Bradesco (cuja análise do extrato bancário apresentado pela fiscalizada não revelou os lançamentos correlacionados). Face à precariedade dos registros contábeis, a conclusão fiscal é que a maior parte da contabilidade da empresa foi construída visando simular operações que não condizem com a realidade dos fatos.

Intimada a apresentar documentos hábeis e idôneos a comprovar a origem dos depósitos em dinheiro que deram sustentação à origem de tais recursos, a autuada se limitou a informar apenas que os recursos lançados a crédito na conta corrente bancária foram efetuados pelo sócio da empresa Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES.

Contudo, não obstante a falta de provas a comprovar os alegados depósitos realizados pelo sócio da empresa, a fiscalização apresenta as folhas 786 a 792 informações relacionadas aos rendimentos declarados pelo Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES, bem como a movimentação financeira que teria sido realizada por este no mesmo período. Chama a atenção para o fato de que no ano de 2014, ano que consta o suposto empréstimo de R\$ 676.000,00, a movimentação financeira de somente R\$ 368.358,76. De outro lado, não foi possível identificar venda de patrimônio apto a permitir tal renda para fazer frente ao alegado empréstimo (cujo extrato bancário indica ter origem na Empresa G. M. T. INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHOES LTDA – EPP).

Assim, embora em algumas operações de importação tenha sido possível constatar a origem dos recursos junta a terceiros identificados nos documentos bancários, em outras não foi possível identificar objetivamente os fornecedores dos recursos, restando não comprovada (neste caso) a origem dos recursos utilizados nas operações de importação, sendo plenamente aplicável a presunção legal prevista no § 2º do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Conclui a fiscalização que a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. de fato operou “por conta e ordem” de terceiros ocultos das relações obrigacionais tributárias. Deixou, portanto, de atender o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225/02 e na Instrução Normativa SRF nº 247/02.

Em razão dos fatos anteriormente citados a fiscalização considerou então ocorrida a infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, porém em razão da entrega a consumo das mercadorias (impossibilidade de apreensão), foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias em substituição à aplicação da pena de perdimento, conforme estabelecido no § 3º do mesmo dispositivo legal.

Cientificada, a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. apresentou impugnação de folhas 815 a 909, anexando os documentos de folhas 910 a 935. Em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Que, apesar da dissertação acerca da legislação aplicável ao processo de importação, não foi apresentada a necessária subsunção ao caso concreto, passível de demonstrar a incidência de tais normas à penalidade aplicada no auto de infração;

Que, há nulidade do auto de infração por desvio de finalidade e motivação. Há afronta ao princípio administrativo da verdade material, devem ser observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, da boa-fé (subjetiva e objetiva), do *in dubio pro reo*, ;

Que, foi comprovada a estrutura, capacidade financeira e capacidade operacional da impugnante. Estão rigorosamente cumpridas as formalidades previstas nos dispositivos legais indicados pela fiscalização. Foram identificados os sócios, as pessoas responsáveis pelas negociações e comprovada a origem dos recursos (esclarecimentos da empresa e extratos de movimentação de conta corrente);

Que, em observância aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, impera destacar que, por não ter o impugnante acesso prévio ao início do procedimento fiscal, restou caracterizada ofensa a tais princípios;

Que, foram apresentados todos os fechamentos de câmbio solicitados (impugnante remetente), com a devida identificação da instituição financeira encarregada pelas remessas de recursos. Em nenhum momento foi cogitado que os recursos empregados são provenientes de origem ilícita;

Que, os lançamentos a crédito na conta corrente foram efetuados pelo sócio da empresa Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES, ao qual se contabilizou como empréstimo da pessoa física para a empresa, que foi devidamente liquidado no decorrer do exercício fiscal. Os pagamentos adiantados foram realizados diretamente pelo sócio proprietário da autuada. A própria Declaração de Imposto de Renda comprova que o mesmo possuía capacidade financeira suficiente para tais empréstimos;

Que, foram apresentadas declarações do exportador sobre os processos de negociações realizadas, referentes, às respectivas declarações de importação. Não houve fraude, simulação, ocultação ou interposição fraudulenta de terceiros;

Que, não é verdade que as emissões de notas fiscais de entrada e saída ocorreram na mesma data em que foram desembaraçadas;

Que, ainda que a fiscalização se baseie em um modelo antigo onde se compra para depois se vender e não reflete a atualidade comercial, pois são empresas que trabalham com estoques de produtos de valor alto e, para venda, é feita a busca do fornecedor para suprir a demanda comercial;

Que, mesmo que se tratasse de importação por encomenda (o que não é o caso), não haveria proibição (Lei nº 11.281/06). É ilegal o entendimento no sentido que a compra e posterior venda para cliente que já possui vínculo negocial de compra e venda de mercadorias representa conta e ordem de terceiros;

Que, para configuração do dano exige-se a presença incontestável de fraude e simulação (que não se presumem, mas devem ser provadas por quem alega);

Que, em nenhum momento foi relatada qualquer acusação de sonegação de impostos, subfaturamento, concorrência desleal ou qualquer outra infringência. Não houve dano ao Erário;

Que, o fechamento adiantado do câmbio se deve em razão de exigências do fornecedor estrangeiro, sendo tal fato registrado nas declarações de importação. Os empréstimos do sócio e transferência bancária efetuada por outro cliente não caracteriza qualquer ato ilegal;

Que, em relação à contabilização das operações de importação, realmente é de se analisar e ajustar eventuais equívocos na escrituração;

Que, requer a concessão de prazo para que sejam disponibilizados pela instituição financeira os contratos bancários;

Que, a penalidade é excessiva, tem caráter confiscatório. Há ofensa à capacidade contributiva da empresa autuada;

Que, o caso é de aplicação dos artigos 111 e 112 do CTN;

Requer seja acolhida a impugnação, preliminarmente declarado nula a autuação e, no mérito, a sua insubsistência e improcedência.

Em 22/02/2016, foi lavrado o Termo de Ciência (fl. 937) para notificar o contribuinte da alteração no número do auto de infração. Cientificado da modificação (fl. 940), não houve aditamento à peça inicial de defesa.

Em 18/08/2016 foi lavrado o Termo de Apensação (fl. 946) relacionado ao processo administrativo com a Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório."

A DRJ em Florinópolis (SC) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão nº 07-39.277, de 22 de fevereiro de 2017, foi assim ementado:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 22/07/2013, 12/12/2013, 16/12/2013, 24/02/2014, 04/04/2014, 14/05/2014, 21/07/2014, 21/08/2014, 22/09/2014, 08/10/2014, 24/10/2014, 27/11/2014, 20/01/2014, 06/02/2015, 19/02/2015

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, basicamente, repetiu os argumentos contidos na impugnação, cujos títulos dos tópicos, foram os seguintes:

3. PRELIMINARMENTE.

3.1. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR DESVIO DE FINALIDADE E MOTIVAÇÃO."

3.2. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR FALTA DE ATENÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: a) Princípio da Capacidade Contributiva, b) Princípio do Não Confisco, c) Princípio da Razoabilidade, d) Princípio da Proporcionalidade, entre outros.

4. DO MÉRITO. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

4.1. DA ALEGADA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ÔNUS DA PROVA E AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO: a fiscalização desconsiderou a comprovação apresentada.

4.2. DO DETALHAMENTO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO: as conclusões da fiscalização acerca das operações de importação, notas fiscais de entrada e saída e movimentações financeiras e respectivos registros contábeis estão equivocadas. Por exigência do fornecedor estrangeiro, com o qual não tinha vínculo societário, realizava adiantamentos, que não foram omitidos da fiscalização, pois figuraram nas DI. Recolheu todos os tributos. E os valores desconsiderados como prova de capacidade financeira eram, de fato, empréstimos realizados pelo sócio Evandro Ferreira Tavares ou adiantamentos de clientes, operações lícitas. Por fim, consigna que agiu de boa-fé.

4.3. DA MULTA APLICADA. PENALIDADE EXCESSIVA. CARÁTER CONFISCATÓRIO: não restou comprovada qualquer conduta dolosa e tampouco houve dano ao erário, que pudesse ser punido com a multa aplicada. Ofende o princípio da capacidade contributiva., caracterizando flagrante confisco.

4.4. DA OFENSA À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DA EMPRESA AUTUADA.

5. DO PRINCÍPIO DA FINALIDADE: uma vez que foram cumpridas todas as formalidades legais, não deve subsistir a acusação, por ausência de finalidade.

6. DA APLICABILIDADE DO ART. 112 DO CTN: por todos os fatos e fundamentos apresentados no recurso, a defesa deve ser integralmente acatada. Não obstante, caso restem dúvidas, deve ser conferida a interpretação mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112 do CTN.

7. DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO QUE TIVERAM AS COMPROVAÇÕES CONSIDERADAS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. CANCELAMENTO DA MULTA.: requer que sejam canceladas as multas aplicadas sobre as operações que foram consideradas como comprovadas pela fiscalização e DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator - Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A contenda foi descrita no relatório e os argumentos de defesa devidamente enfrentados pela DRJ, que julgou a impugnação improcedente.

Por concordar plenamente com seu conteúdo, faço do voto condutor do Acórdão DRJ nº 07-39.277, de 22 de fevereiro de 2017, minha razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

"Voto

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade do processo e conhecimento da impugnação procede-se ao julgamento.

A impugnante alega ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa por não ter acesso prévio ao início do procedimento fiscal.

A autoridade anexou aos autos e cita expressamente em seu “Relatório de Procedimento Especial” que em distintos momentos intimou a interessada a apresentar documentos e esclarecimentos, especialmente quanto à origem dos recursos empregados nas operações de importação (fls. 33 a 36, 511 a 513 e, 522 a 523). Portanto, foi ofertada à interessada a oportunidade de apresentar os documentos e esclarecimentos necessários a comprovar, durante o procedimento fiscal, a origem dos recursos empregados nas operações de importação.

Ademais, nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), a atividade relacionada a constituição do crédito tributário, isto é, o procedimento relacionado à fiscalização é atribuído exclusivamente à autoridade administrativa:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifos acrescidos)

Evidentemente, nos casos em que necessário, a autoridade poderá intimar o sujeito passivo (como o fez no caso dos autos) para que este apresente documentos ou esclarecimentos, nos termos previstos pela legislação de regência, mas note-se que nestes casos o interesse tem por origem a fiscalização e não o interesse do sujeito passivo.

Por outro lado, independentemente de decidir por levar adiante a constituição do crédito tributário sem a participação direta do sujeito passivo ou com a participação deste (esclarecimentos e documentos), a fiscalização sempre estará vinculada ao disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que determina a formalização da exigência com juntada dos respectivos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.***

...(Grifos acrescidos)

Tal exigência tem por objeto resguardar que a interessada conheça além dos fundamentos, as provas que dão ensejo à exigência imposta, podendo assim ter pleno conhecimento dos fatos jurídicos, permitindo então que seja exercido o direito de ampla defesa e, caso deseje, seja apresentado contraditório.

Por fim, o momento para se discordar das provas colhidas e do entendimento firmado no transcurso do procedimento de revisão e respectiva autuação se dá na apresentação da impugnação, contestando a exigência efetuada de ofício, quando então a legislação processual oportuniza ao fiscalizado (sujeito passivo) o contraditório e a ampla defesa, a teor do que dispõe no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

... (Grifos acrescidos)

No mais, se observa com a mais nítida clareza que a autuada demonstrou total conhecimento dos fatos imputados no auto de infração em trato, bem como da legislação tributária aplicável, tendo exercido sua defesa de forma ampla, não havendo porque cogitar de qualquer hipótese de nulidade por conta do alegado cerceamento do direito de defesa.

Finalmente, quanto ao tema, cumpre esclarecer que as ações fiscais, por se tratarem de procedimentos de caráter investigativo, podem ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas - nos termos do direito -, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do art. 5º) de o sujeito passivo, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar a exigência.

Em sua peça de defesa a interessada demonstra ter pleno conhecimento dos fundamentos que deram ensejo a lavratura da exigência, tanto que apresentou o contraditório, numa ampla defesa. Os direitos inerentes ao exercício do contraditório e ampla defesa estão resguardados no presente processo administrativo, sendo impossível estender tais direitos ao procedimento anterior de fiscalização. Somente a partir de apresentação de impugnação tempestiva ao auto de infração é que se instaura o litígio entre a Fazenda e o sujeito passivo, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida ao autuado oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

A interessada alega preliminarmente a nulidade da autuação por entender que houve desvio de finalidade e motivação. Tal alegação não procede.

Como se depreende do “Relatório de Procedimento Especial” a fiscalização didaticamente apresentou tanto o embasamento legal, quanto os fatos jurídicos, quanto os fundamentos que dão ensejo à aplicação da multa em questão.

O caso dos autos trata da imposição de penalidade. Impossível aplicar o disposto no artigo 111 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), o caso não é de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A autuação não foi lastreada na ausência de estrutura, capacidade financeira ou capacidade operacional da impugnante, também não foi lastreada em irregularidades relacionadas ao capital social e correspondente subscrição.

A fiscalização deixa evidente que a autuação está lastreada no fato de a interessada ter recebido recursos de terceiros em momento anterior ao registro das declarações de importação e, ainda, não ter comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação. Vale dizer, a fiscalização demonstrou que os recursos empregados não tiveram origem na própria empresa, mas sim junto a terceiros. Portanto, em que pese a interessada alegar possuir capacidade financeira para realizar as operações de importação, o que restou demonstrado no caso concreto, é que as operações de importação só puderam ser concretizadas em virtude da interferência financeira de terceiros. Terceiros estes que não foram apresentados à fiscalização por ocasião do registro das respectivas declarações de importação.

A fiscalização pontua detalhadamente a existência de adiantamentos de recursos por parte de terceiros com vistas a viabilizar a aquisição das mercadorias objeto de importação (fechamento dos contratos de câmbio). A autuação está fundamentada na constatação de que os recursos financeiros foram disponibilizados por terceiros, que permaneceram ocultos perante a autoridade aduaneira, caracterizando a prática de simulação nos registros das declarações de importação.

O fato de a interessada discordar da conclusão da autoridade fiscal ou de interpretar as normas de maneira diversa não implica em concluir que a autuação é

desprovida de finalidade e motivação, portanto, não se acatam as alegações ofertadas neste sentido.

Impossível aplicar ao caso os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade, a conduta em questão está perfeitamente tipificada na lei, e na lei também está determinado a respectiva pena, não havendo espaço para qualquer interpretação discricionária que pudesse deixar margem à aplicação de tais princípios. A autoridade fiscal é regida pelo princípio da estrita legalidade.

Como se sabe, a administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, caput), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, arts. 3o e 142, parágrafo único).

O argumento apresentado, no sentido de que o procedimento adotado não acarretou em prejuízo ao Erário ou de que houve boa-fé, não pode ser acatado.

Ocorre que no presente caso a responsabilidade é objetiva, independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É o que preceitua o artigo 136 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária** independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifos acrescidos)*

Quanto à existência ou não de dano ao Erário em razão da conduta da interessada, não obstante o disposto no caput do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 claramente determinar que a ocorrência da hipótese em apreço, por si só, caracteriza o dano ao Erário, sendo prescindível qualquer espécie de comprovação neste sentido, o próprio Decreto nº 6.759/09, artigo 689, inciso XXII, ao regulamentar a matéria definiu a ocorrência da hipótese como ato danoso ao Erário, isto é, ato que uma vez praticado, configura o dano ao Erário:

*Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, **por configurarem dano ao Erário** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):*

...

XXII - 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.

... (Grifos acrescidos)

Portanto, é inócuo no âmbito do processo administrativo tributário em apreço discutir a existência ou magnitude do “dano ao Erário” decorrente dos fatos em questão, já que a administração não pode se desvincular do preceituado na legislação que rege a matéria.

Quanto à aplicação do princípio do “*in dubio pro reo*” ou do disposto no artigo 112 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), há que se esclarecer que o caso dos autos não é de dúvidas quanto à capitulação legal do fato,

à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Vale dizer, os dispositivos invocados não podem ser aplicados, eis que ausente o pressuposto da dúvida. As provas acostadas aos autos são robustas, os dispositivos normativos são claros, os fatos jurídicos estão perfeitamente delineados.

A exigência promovida por meio do auto de infração do presente processo decorre de infração considerada como dano ao Erário, capitulada no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), que assim dispõe:

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 ao 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.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) ... (Grifos acrescidos)

A pena prevista para a infração antes descrita é o perdimento das mercadorias importadas conforme § 1º do mesmo artigo, porém, em razão de as mercadorias importadas não terem sido localizadas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, como determinado no § 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 (redação dada pela Lei nº 12.350/10).

Por ocasião das apresentações das declarações de importação, a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. declarou ser o importador e o adquirente das mercadorias (extratos folhas 133 a 509), isto é, que as operações de importação estavam sendo realizadas por conta própria da declarante, com seus próprios recursos, afastando assim a hipótese destas operações estarem sendo realizadas “por conta e ordem de terceiros” ou “por encomenda” destes.

Ocorre que os extratos bancários da interessada quando confrontados com os contratos de câmbio das respectivas declarações de importação acabaram por revelar que, diferentemente dos registros contábeis lavrados pela impugnante e das informações apostas nas declarações de importação (modalidade por conta própria), que os recursos financeiros foram antecipados por terceiros: alguns desconhecidos e outros identificados.

A interessada aduz que os valores depositados por terceiros não identificados seriam “empréstimos” de seu sócio, o Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES. Ocorre que mesmo intimada no curso do procedimento fiscal a apresentar os comprovantes e documentos que atestassem tal fato jurídico, a interessada se limitou apenas a “declarar” tais acontecimentos. Em sua peça de defesa, mesmo a autuação tendo sido clara em estabelecer que a ausência de comprovantes implica na não comprovação dos recursos, a impugnante novamente apenas afirma a ocorrência de “empréstimo” para sustentar a origem dos recursos.

Neste sentido, além da ausência de documentos que comprovem a efetiva ocorrência dos empréstimos, milita em desfavor da interessada o fato de os demonstrativos de renda e patrimônio do Sr. EVANDRO FERREIRA TAVARES não registrarem qualquer movimentação financeira ou patrimonial que dê sustentação à alegada ocorrência de empréstimo.

Também os registros contábeis da autuada não fazem qualquer remissão aos alegados empréstimos, não se logrou identificar a entrada dos recursos na empresa nem a saída dos recursos mediante o pagamento dos valores supostamente emprestados pelo sócio. Ao contrário, os registros contábeis detectados pela fiscalização indicam que os contratos de câmbio teriam sido fechados com recursos do próprio caixa da empresa, situação que igualmente não se coaduna com a verdade, vez que restou devidamente comprovado nos autos que os recursos não transitaram pela conta caixa e sim pela conta corrente bancária.

Finalmente, quanto à provisão de recursos financeiros por terceiros, tais fatos não se restringiram a um único caso ou operação de importação, mas ao contrário, revelou ser a regra de procedimento para o fechamento de câmbio e consequente fornecimento das mercadorias, verdadeiro “*modus operandi*”, que por si só, já seria suficiente para afastar a alegação de mera ocorrência de empréstimo financeiro.

Incumbe à interessada, como se sabe, ao apresentar a impugnação, trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, conforme disposto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Neste sentido, no presente caso, quanto à efetiva existência do alegado empréstimo, não trouxe qualquer elemento que pudesse laborar a seu favor, não trouxeram à luz provas de fatos ou argumentos que pudessem excluir a sua responsabilidade nos termos da legislação.

A fiscalização aponta que terceiros (pessoas identificadas ou não) adiantaram, ao menos, parte dos recursos financeiros que foram utilizados nas operações de importação (utilizados nos contratos de câmbio). A impugnante ratifica a existência dos adiantamentos (fato incontroverso – fl. 881), apenas aduz que seu objetivo era satisfazer a exigência do fornecedor estrangeiro.

Portanto é possível concluir que a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. realizava as operações de importação utilizando recursos terceiros, que eram adiantados (parte em relação ao registro das respectivas declarações de importação). Portanto, neste aspecto a autuação está correta, vez que segundo o disposto no artigo 27, da Lei nº 10.637/02, presume-se por conta e ordem de terceiros a utilização de recursos destes nas operações de comércio exterior (fl. 718):

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante **utilização de recursos de terceiro** presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Grifos acrescidos)*

Há que se considerar que anteriormente ao registro das declarações de importação, por ocasião da compra no exterior (envio dos recursos mediante contrato de câmbio), a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. já possuía plena certeza da natureza da operação comercial, inexistindo motivos para que a declaração de importação posteriormente registrada fosse apresentada de forma diversa daquela prescrita na legislação de regência (omissão do real comprador).

A Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. registrou as declarações de importação em nome próprio, ocultando os reais adquirentes, que adiantaram recursos para fins de realização das operações de comércio exterior. Neste caso, deveria a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. ter adotado os procedimentos indicados na Instrução Normativa SRF nº 225/02:

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias. (Grifos acrescidos)

Assim, diante do fato de ter a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. consignado a operação como se fosse uma importação direta, sem constar a empresa adquirente, resta caracterizada a ocultação.

Tendo, portanto, o inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação alterada pela Lei nº 10.637/2002 - que prevê como infração a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação, trancando todas as portas para a ocultação de terceiro vinculado a qualquer título à importação - expressamente fundamentado a autuação em questão, não há que se falar em insubsistência da mesma.

A existência de adiantamentos de recursos em data anterior ao registro da declaração de importação das mercadorias estrangeiras indica que de fato as mercadorias já haviam sido negociadas em momento anterior à formalização do procedimento alfandegário perante a autoridade aduaneira, inexistindo motivos para que referida informação não fosse consignada nas respectivas declarações de importação.

As provas trazidas aos autos contrariam os argumentos apresentados na peça de defesa, posto que indicam que independentemente de possuir recursos, a Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. recebia adiantamentos financeiros dos reais adquirentes para a operação de comércio exterior.

A impugnante aduz que não é verdade que as emissões de notas fiscais de entrada e saída ocorreram na mesma data em que foram desembaraçadas. Embora tal fato não modifique a existência dos adiantamentos de recursos já relatados, é preciso registrar que, neste aspecto a razão assiste à interessada. A simples observação das datas apostas na tabela de folhas 732 já permite atestar que as notas fiscais foram emitidas em data diversa do desembaraço das respectivas declarações de importação.

Contudo, como já dito antes, a autuação encontra-se lastreada na não comprovação, pela interessada, da origem dos recursos empregados nas operações de importação, isto é, nos adiantamentos de recursos por terceiros, que restaram ocultos nas operações de importação. Assim, embora a alegação ofertada seja procedente, não é apta a afastar a imposição da penalidade.

A presente autuação não se encontra fundamentada na ausência de capacidade operacional ou financeira da autuada, nem em qualquer um dos pressupostos indicados pela Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA.: 1) sonegação de impostos, 2) subfaturamento das mercadorias importadas, 3) concorrência desleal; 4) vinculação com fornecedores. Note-se que não são estes os fundamentos da presente autuação, mas sim a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias que adiantaram recursos para que as operações de importação pudessem ser concretizadas, conduta realizada pela Empresa MOBILE COMERCIO DE APARELHOS LTDA. por ocasião do registro das declarações de importação citadas nos autos.

A simulação restou demonstrada na medida em que os atos formais praticados pela empresa aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida. O importador não foi o real adquirente das mercadorias estrangeiras como declarou por ocasião da apresentação da documentação à autoridade aduaneira, agiu como interposta pessoa.

Sobre a alegação de que a autuação tem efeito confiscatório, tem-se que a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, veda às pessoas jurídicas de direito público a utilização de tributo com o efeito de confisco, clara limitação ao poder de tributar.

Pode-se dizer que o princípio do não-confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, dirige-se ao legislador ordinário e não ao servidor público que aplica a lei. Finalmente, num segundo momento, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Todavia, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Não cabe à administração tributária criar a lei, e muito menos se furtar a aplicá-la ou negar sua vigência. Ao contrário, a administração deve continuar a observar a lei até que outra a revogue, ou então que o Poder Judiciário a afaste.

Quanto à juntada posterior de documentos complementares (produção de provas), destaca-se que o § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972 determina

que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que apresentada uma das hipóteses que evitam a preclusão de tal direito, quais sejam: a demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior (art. 16, § 4º, alínea “a”); que a prova se refira a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4º, alínea “b”); ou que a prova se destine a contrapor questões trazidas posteriormente à lide (art. 16, § 4º, alínea “c”). Não se verifica, até o presente momento, qualquer uma das hipóteses no caso concreto.

A impugnante, no curso do procedimento fiscal, foi regularmente intimada em 05/10/2015 a apresentar os documentos (Termo de Intimação Fiscal nº 181/2015). Poderia ainda ter apresentado tais documentos (se entende hábeis a comprovar o alegado) em conjunto com a presente peça de defesa lavrada em 27/01/2016. Não o fez. Não apresenta qualquer motivo que se enquadre nas exceções previstas no § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972. O pleito não pode ser deferido.

Assim, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

Sala de Sessões – Florianópolis, 22 de fevereiro de 2017.

Emerson da Silva Cabral – Relator"

Antes de finalizar, cumpre mencionar que, no recursos voluntário, no tópico *"7. DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO QUE TIVERAM AS COMPROVAÇÕES CONSIDERADAS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. CANCELAMENTO DA MULTA"* a recorrente menciona o trecho abaixo transcrito da decisão da DRJ para requerer que sejam canceladas as multas aplicadas sobre as operações que foram consideradas como comprovadas:

"Assim, embora em algumas operações de importação tenha sido possível constatar a origem dos recursos junta a terceiros identificados nos documentos bancários, em outras não foi possível identificar objetivamente os fornecedores dos recursos, restando não comprovada (neste caso) a origem dos recursos utilizados nas operações de importação, sendo plenamente aplicável a presunção legal prevista no § 22 do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76. (RELATÓRIO — FLS. 4)" (g.n.)

Da leitura do citado excerto do voto condutor, deparei que houve operações financeiras, cujas origens foram identificadas (ex: transferência bancária, via TED, realizada por cliente). Contudo, em seu conjunto, não foram consideradas suficientes para afastar a acusação fiscal de ocultação do real comprador, pois os lançamentos contábeis e a própria DI não espelhavam o que ocorrera.

E, no Relatório Fiscal (fls. 711 a 803), também não constatei operação sobre a qual tenha incidido a pena de perdimento, que tenha sido plenamente comprovada.

Portanto, afasto este argumento de defesa.

Em suma, com base no acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Processo nº 10950.725646/2015-11
Acórdão n.º **3301-005.009**

S3-C3T1
Fl. 1.147

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira