



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

Processo nº 11762.720063/2014-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.297 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria Imposto sobre a Importação - II
Recorrente EUDORA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 03/05/2012

INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS PELA CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ARCABOUÇO PROBATÓRIO MÍNIMO QUE JUSTIFIQUE A IMPOSIÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. REPRODUÇÃO *IPSIS LITERIS* DE FISCALIZAÇÃO JÁ DECLARADA NULA POR ESTE CONSELHO. INEXISTÊNCIA DE NOVOS FATOS OU PROVAS. MANUTENÇÃO DAS DEFICIÊNCIAS. VÍCIO MATERIAL RECONHECIDO.

Não deve ser mantida autuação fiscal que deixa de apresentar provas suficientes para impor sanção pecuniária à contribuinte. Inteligência do Parecer Cosit n. 38, de 12/09/2003 e Parecer Normativo Cosit n. 8, de 3/09/2014.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de insubsistência do auto de infração em vista da reiteração dos vícios que ensejaram a anulação da autuação anterior.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Lenisa Prado - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Walker Araújo, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente, formalizando a exigência de Imposto de Importação (II), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), e as Contribuições de PIS/COFINS incidentes na importação, acrescidos a esses valores multa de ofício (75%) e juros de mora, além da multa regulamentar incidente sobre o Imposto de Importação, resultando no montante de R\$ 246.449,67.

Tomo de empréstimo o relatório apresentado na oportunidade do julgamento da impugnação da contribuinte:

" De acordo com o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em data de 29 de novembro de 2013, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Especiais negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo a decisão exarada no Acórdão 07-15.356 da 1ª Turma da DRJ/FNS, docs. do ANEXO G, que TORNOU NULO o lançamento constituído através do auto de infração do processo 10074.001490/2008-17.

A primeira ação fiscal havia sido proposta pelo Serviço de Programação desta IRF-RJO a partir de pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da SRF, que apontaram para indícios de incompatibilidade entre o volume transacionado em operações de comércio exterior e a capacidade financeira da sociedade em questão.

No curso daquela ação fiscal, a fiscalizada não conseguiu comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Por este motivo, seu cadastro no CNPJ foi declarado inapto através do Ato Declaratório Executivo nº19 do Inspetor-Chefe da IRF/RJO datado de 18/09/2007, publicado no D.O.U. de 21/09/2007, doc de fls. 135/136 do ANEXO A, inclusive confirmado judicialmente através da decisão do Juízo da 10ª Vara Federal do Rio de Janeiro, ANEXO C.

Dado que a empresa em epígrafe não apresentou documentação que possibilite comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos que demonstre o financiamento de suas importações, configura a presunção legal tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 e por consequência a incidência da pena de perdimento.

Devido a impossibilidade de apreensão das mercadorias passíveis de perdimento, incidiu o disposto no §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976. Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 29/05/2015 (fls. 2.314), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 26/06/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 2.323 à 2.349, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

**** SÍNTESE DOS MOTIVOS QUE ENSEJARAM A LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO***

Conforme se denota dos seus documentos constitutivos, a impugnante foi uma empresa formalmente constituída de acordo com as leis nacionais desde o ano de 2000, tendo como objeto social principal a importação de partes e peças de equipamentos de informática, para sua posterior montagem e distribuição no mercado interno.

Em outubro de 2006, a impugnante foi intimada pela Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (IRFB/RJO) para o início de ação fiscal baseada na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 228/02 (IN 228) (docs. 05/06 - intimações início da fiscalização e apresentação de documentos), tendo como objetivo verificar a condição de real adquirente do contribuinte em relação às mercadorias importadas, bem como a verificação da origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

A este respeito, cumpre salientar que a referida ação fiscal foi instaurada em 2006, ironicamente três anos após a impugnante ter sido submetida à fiscalização da mesma natureza pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) (quando ela já acumulava três anos de atividade comercial), baseada na mesma IN 228, tendo sido aprovada sem ressalvas (doc. 07 - relatório de conclusão de ação fiscal).

A despeito deste importante fato, todas as intimações e notificações encaminhadas pela IRFB/RJO foram prontamente atendidas pela impugnante, a qual se colocou à inteira disposição do aludido órgão, encaminhando todos os documentos solicitados e contribuindo para o bom desenrolar das investigações.

Contudo, ao final desta segunda fiscalização, a IRFB/RJO concluiu pela suposta irregularidade das atividades desenvolvidas pela impugnante (doc. 08 - relatório de conclusão da ação fiscal deflagrada em 2006), adotando dois procedimentos administrativos paralelos:

I. representação fiscal para inaptidão de seu CNPJ com base na IN/SRF n. 568/05 (doc. 09 - representação fiscal para inaptidão do CNPJ) e

II. imposição da pena de perdimento das mercadorias importadas no período compreendido entre agosto de 2002 (início de suas atividades) e março de 2008 - inclusive as que anteriormente foram tidas como regulares - com base na Lei n. 10.637/02 (docs. 11/12 - intimações).

Quanto ao processo de representação fiscal para inaptidão do CNPJ, a impugnante recebeu, em junho de 2007, notificação da formalização 'de representação fiscal para fins de inaptidão' (vide doc. 09), o que posteriormente ensejou o Ato Declaratório Executivo n. 19, do Inspetor Chefe da IRF/RJO, publicado no DOU de 21/09/2007 (doc. 10 - ato declaratório executivo de inaptidão).

Quanto ao processo para imposição de pena de perdimento, a impugnante foi, num primeiro momento, intimada a devolver todas as mercadorias importadas no período de agosto de 2002 a março de 2008 (vide docs. 11/12). Como tais mercadorias foram utilizadas no seu processo produtivo, alienadas a terceiros ou permaneciam retidas em poder da própria SRFB, a autoridade fiscal converteu a referida pena em auto de infração para imposição de multa equivalente aos seus respectivos valores aduaneiros, lavrando, em 25/09/2008, auto de infração no valor de R\$ 34.331.238,00 (processo administrativo n. 10074.001490/2008-17) (doc. 13 —auto de infração).

Ocorre que, após impugnação administrativa ao referido auto apresentada pela impugnante (doc. 14 - impugnação), este foi integralmente anulado em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ/RJ) (doc. 15 - decisão), posteriormente confirmada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (docs. 16/17 - acórdãos).

** DA NATUREZA E DO HISTÓRICO DA EMPRESA IMPUGNANTE*

Trata-se a impugnante de empresa formalmente constituída de acordo com as leis nacionais, e que atuava - no início do famigerado procedimento de fiscalização que culminou em representação fiscal e na lavratura do auto de infração do anterior - no ramo da importação de partes e peças de equipamentos de informática, para sua posterior montagem e distribuição no mercado interno (vide doc. 02).

Para tanto, além de sua sede administrativa na cidade do Rio de Janeiro, dispunha a impugnante de uma unidade industrial na cidade de Pouso Alegre/MG, que contava com mais de cem funcionários em sua linha de produção.

Ciente da sua capacidade de crescimento, a impugnante chegou a assinar protocolo de intenções com o Governo de Minas Gerais para obtenção de regime especial de ICMS, responsabilizando-se, em contrapartida, pela realização de investimentos diretos estimados em R\$ 8.000.000,00 para o ano

de 2007 e obrigação de faturamento, ao seu final, no valor de R\$ 50.000.000,00.

Tais esclarecimentos são de suma importância para demonstrar que a impugnante, diferentemente do que fez crer a representação de inaptidão oriunda da ação fiscal deflagrada (vide doc. 09) e o relatório de fiscalização anexo ao auto de infração impugnado (vide doc. 03), foi uma empresa constituída e mantida sob a mais absoluta licitude, destoando completamente do perfil das empresas de comércio exterior que são alvo de investigações pela SRFB de acordo com a IN SRF 228/2002.

Noutras palavras, a impugnante nem de longe se equipara às empresas acusadas de atuarem como 'laranjas' ou 'empresas de fachada', cujo intuito é a 'ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

PRELIMINARMENTE:

** DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 173, INCISO II, DO 'CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL' AO PRESENTE CASO*

Conforme destacado no item 1. 1 supra, o auto de infração ora impugnado foi lavrado após outro de idêntica natureza lavrado anteriormente pelo referido órgão (processo administrativo n. 10074.001490/2008-17) ter sido anulado pela DRFRJ e pelo CARF.

De forma sorrateira, alegou-se neste novo auto de infração que a anulação daquele teria se dado por um 'vício formal', determinando-se a ocorrência da excepcional hipótese prevista no artigo 173, inciso II, do CTN.

Transcreve trecho do Relatório de Procedimento Fiscal.

Ocorre que, diferentemente da alegação deduzida pelo agente fiscal, a anulação do auto de infração anterior teve como fundamento principal a inexistência de provas documentais hábeis a sustentar a penalidade, o que definitivamente afasta tal situação de um 'vício formal'.

Em detida análise da decisão de primeira instância administrativa, nota-se que a DRFRJ concluiu pela anulação do auto de infração na medida em que a autoridade fiscal não teria comprovado documentalmente os fatos que ensejaram a lavratura do auto, tendo-se 'emprestada' a conclusão firmada na ação fiscal n. 0715400.2006.00760-9.

Transcreve trecho do acórdão aprovado pela 1ª Turma de Julgamento da DRFRJ.

Transcreve trecho do Venerando Acórdão do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Diante destes fatos, a única conclusão permitida é que a anulação do auto de infração antigo não ocorreu por 'vício formal', como faz crer o relatório de fiscalização do auto de infração ora impugnado.

Logo, não há que se falar em interrupção do prazo decadencial previsto no inciso II do artigo 173 do CTN, que trata de hipótese excepcionalíssima, e, conseqüentemente, a possibilidade da lavratura deste novo auto.

As decisões que anularam o auto de infração anterior (processo administrativo n. 10074.001490/2008-17), não se resumiram a uma análise das formalidades do auto de infração, mas adentraram ao mérito da questão, concluindo pela ausência de provas relacionadas ao motivo principal que acarretaram a sua lavratura.

Junta textos da doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello, Alberto Xavier e José Cretela Junior:

Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

Junta textos da doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro: (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 25 ª edição. Ed. Atlas: São Paulo, 2012. p. 249.)

Neste contexto, vícios formais seriam, v.g., a exteriorização do ato em desacordo com os ditames legais, a falta ou defeito de indicação da autoridade administrativa responsável pelo ato, a ausência de informações relacionadas ao local, data e hora da lavratura do auto de infração, erro na identificação e qualificação do autuado, inconsistência na descrição dos fatos e a base de cálculo da exação, inexistência de enquadramento legal da multa aplicada ou erro no montante do tributo.

*Transcreve os artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72.
Transcreve o artigo 5o da IN/SRF n. 94/97.*

Tal conclusão é extraída da própria manifestação firmada pela RFB, consubstanciada no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 02, de fevereiro de 1999.

Transcreve trecho do Ato Declaratório Normativo COSIT n. 02, de fevereiro de 1999.

Quaisquer outras questões além destas não podem ser consideradas 'vícios formais'.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Processo n. 11610.013741/2002-69 (acórdão n. 3102-002.328). 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária. Cons. Rei. Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz. J.: 11/11/2014); (Processo n. 10073.001970/2007-15 (acórdão a 2403-002.600).

4 Câmara da 3a Turma Ordinária. Cons. Rei.Marcelo Magalhães Peixoto. J.: 13/05/2014).*

Assim, somente diante de inconsistências destas naturezas é que a exceção do inciso II do artigo 173 do CTN poderá ser aplicada. Em todas as outras hipóteses que fogem a estas circunstâncias o prazo decadencial não pode ser interrompido, incidindo a regra geral disposta no inciso I do mencionado artigo.

Ocorre que, conforme já aduzido anteriormente, nenhum dos motivos acima mencionados (especialmente os artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72 e o artigo 5º da IN/SRF n. 94/97) foi determinante para a anulação do auto de infração ora impugnado, o qual teve como fundamento principal a falta de elementos probatórios aptos a justificarem a imposição da multa.

Exemplo claro desta afirmação encontra-se na redação do primeiro parágrafo do voto vencedor proferido pela DRFRJ (vide doc. 15), já acima transcrito, no qual os julgadores atestaram cabalmente o preenchimento dos requisitos formais de admissibilidade, o que induz o raciocínio de que a anulação do auto não foi por 'vício formal'.

Em vista destes fatos, nota-se que o vício que ensejou a anulação do auto de infração maculou o 'motivo' do ato administrativo e não a sua 'forma'.

Diante disto, tem-se que a pretensão do Fisco não encontra fundamento legal, na medida em que o crédito tributário constituído por meio do presente auto de infração encontra-se fulminado pela decadência, haja vista a inaplicabilidade do inciso II do artigo 173 do CTN ao presente caso.

** DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM VISTA DA REITERAÇÃO DOS VÍCIOS QUE ENSEJARAM A ANULAÇÃO DA MULTA ANTERIOR*

Paralelamente ao argumento destacado no tópico II. 1 supra, que por si só já justifica a insubsistência da pretensão estatal, tem-se que o auto de infração ora impugnado não reúne condições de prosperar na medida em que este, por ser uma cópia disfarçada do auto anterior (com pequenos enxertos), incorreu nos mesmos erros que levaram à anulação da multa anterior.

O principal motivo que determinou a anulação do auto de infração anterior foi a ausência de provas relacionada à suposta irregularidade incorrida pela empresa impugnante nas operações de comércio exterior, bem como o 'empréstimo' das conclusões estampadas na ação fiscal n. 0715400.2006.00760-9.

Com efeito, não se faz necessária uma análise cuidadosa do relatório fiscal anexo ao auto de infração ora impugnado para concluir que, ainda com uma 'maquiagem' diferente, persistiu-se

no 'empréstimo' das conclusões firmadas na ação fiscal n. 0715400.2006.00760-9, apontado tanto pela DRFRJ e quanto pelo CARF.

Ao adotar essa prática, o agente fiscal claramente incidiu no mesmo vício do auto de infração anterior, utilizando-se os mesmos fundamentos e as mesmas conclusões da mencionada ação fiscal.

Diante disso, salta aos olhos que o presente auto de infração incorreu nos mesmos vícios que ensejaram a anulação da multa anterior, o que impõe, neste particular, a total insubsistência da pretensão estatal.

*** DA ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM VISTA DA INDEVIDA RETROATIVIDADE DOS EFEITOS DECORRENTES DA IN/SRF 228/02**

Como destacado nos itens anteriores, em que pese o objeto da presente impugnação não seja combater a teratológica ação de fiscalização levada a cabo pela SRFB, não se pode olvidar que toda o absurdo em que a impugnante se vê envolvida decorre daquele malfadado procedimento de investigação.

Ocorre que, ainda que seja superado os motivos destacados no item II. 1 supra, o que se considera tão somente a título de argumentação, caso se admitida a hipótese de irregularidade das operações realizadas pela impugnante, 'ad argumentandum tantum', deve se ter em mente que os efeitos oriundos de tal declaração de irregularidade não podem retroagir e atingir fatos pretéritos.

Isso porque qualquer conclusão obtida no âmbito na IN 228 somente lança seus efeitos para o futuro, não se permitindo a retroação, em garantia do direito adquirido e da segurança das relações jurídicas.

Assim, tendo-se concluído, no presente caso, pela irregularidade da atuação da impugnante, por óbvio que tal conclusão não enseja a penalização por operações efetuadas antes do encerramento da ação fiscal.

*** DA FISCALIZAÇÃO DE ACORDO COM A IN 228 REALIZADA EM 2003 (APROVAÇÃO DA IMPUGNANTE SEM RESSALVAS). VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Caso não se entenda pela irretroatividade geral da IN 228/02, nos termos da argumentação destacada no item II.2 supra, há que se reconhecer a impossibilidade de capitulação da pena de multa pelas atividades praticadas pela impugnante no período abarcado pelo procedimento de investigação anterior.

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, a impugnante, em setembro de 2003, fora alvo de anterior processo de fiscalização, também com vistas a verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, de acordo com mencionada IN 228/02.

Ocorre que, como se afere do termo de encerramento de ação fiscal, todas as operações efetuadas pela impugnante, inclusive aquelas reprovadas posteriormente (o que por si só causa grande estranheza) foram consideradas idôneas, restando aprovadas sem ressalvas.

Transcreve a conclusão do agente fiscal.

Ora, o objeto da IN 228 foi inteiramente esgotado pela própria SRFB em 2003, não havendo que se falar em 'indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada' sem um fato novo que o consubstancie.

Nesse sentido, resta simplesmente impossível a declaração de idoneidade das operações anteriormente declaradas regulares pela Secretaria da Receita Federal. Admitir o contrário seria simplesmente abandonar o princípio da segurança jurídica.

Salta, portanto, como medida de rigor, a nulidade do auto de infração ora impugnado, mormente no que tange à aplicação da multa referente ao período anteriormente fiscalizado pela SRF e devidamente declarado regular.

A violação ao princípio da segurança jurídica soma-se a uma violação ao chamado 'princípio da preclusão administrativa', denominado por alguns como 'princípio da coisa julgada administrativa', cujo fundamento principal é o respeito à segurança jurídica e à estabilidade da relação entre Poder Público e particulares.

Junta textos da doutrina de Hely Lopes Meirelles: (MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo. 27ª edição. Editora Malheiros: São Paulo. Pág. 649).

Junta textos da jurisprudência: (TFR, AMS 72.812 - SP, 1ª Turma, Rel.Min. Moacir Catunda, DJU 14.11.74); (TRF5ª Região, REOnº 53787/CE, 2ª Turma, Rei. Juiz Petrócio Ferreira, DJU 30/01/1999).

*** DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO**

Ainda tendo em mente o procedimento fiscal que deu, em última análise, origem ao auto de infração aqui impugnado, é preciso dizer que a IN 228, que o embasou, viola, de uma única vez, uma série de direitos e garantias fundamentais da impugnante e de outros tantos contribuintes.

Transcreve o artigo 5º, inciso LIV, LVe LVII, da Constituição Federal.

Transcreve o artigo 170 da Constituição Federal.

Transcreve o artigo 38 da Lei nº 9.784/99.

E preciso dizer que tais considerações, de caráter teórico e geral, afetaram concretamente a impugnante na medida em que:

I. os auditores fiscais responsáveis pelo procedimento de fiscalização baseado na IN/SRF 228/02 encerraram- no de forma inequivocamente prematura e incompleta, concluindo pela inaptidão da empresa após a impugnante ter atendido a todas as suas intimações, e sem sequer analisar com detença a sua contabilidade e a respectiva documentação complementar; e ;

II. a suspensão do seu CNPJ, parte integrante do processo de representação para inaptidão da empresa, ocorreu sem sequer ter sido a impugnante previamente intimada do resultado do procedimento fiscalizatório que o lastreou.

Ou seja, é fácil constatar que a impugnante sofreu toda uma sorte de conseqüências (inclusive a suspensão de seu CNPJ) sem ter o direito a se defender ou produzir provas (coube à impugnante apenas as respostas às intimações formuladas), pelo fato de a SRFB basear-se exclusivamente no parecer conclusivo do procedimento fiscal que deu ensejo a presente representação (e sua série de insinuações).

As inconstitucionalidades e ilegalidades da IN/SRF 228/02 e de seus procedimentos decorrentes, no que tange especificamente à violação a diversas garantias fundamentais dos contribuintes, especialmente no que se refere ao contraditório e à ampla defesa, são reiteradamente repelidas pelo Poder Judiciário.

Junta textos da jurisprudência: (TRF 4a Região, AI n° 2004.04.01.007056-9/PR, 3a Turma, Rei. Luiz Carlos Lugon, DJU 26/05/2004); (TRF 4a Região, AI n° 2003.04.01.010028-4/PR, 1a Turma, Rei. Luiz Carlos Lugon, DJU 02/07/2003) e (TRF 4ª Região, REO n° 2003.70.00.056195-5/PR, 1a Turma, Rei. Joel Ilan Paciomik, DJU 24/05/2006).

NO MÉRITO

*** DA AUDITORIA FISCAL NA CONTABILIDADE DA EMPRESA**

Tratando ainda do procedimento especial de investigação instaurado na empresa impugnante, a despeito de ter encaminhado todas as informações necessárias à comprovação do objeto da IN 228, foram detectadas algumas incorreções na escrituração contábil realizada pelo antigo contador da empresa, que mereceriam reparos (especialmente com relação à variação cambial no período).

Tal situação foi, inclusive, noticiada no próprio âmbito do procedimento de investigação, restando consignado, também, que todas estas incorreções não prejudicavam em nada o trabalho da fiscalização ou significavam burla ao Fisco; na realidade, prejudicavam exclusivamente à impugnante, na medida em que, por exemplo, muitos tributos foram recolhidos a maior.

Ocorre que, ainda que o seu pleito não tenha sido atendido àquela época, a impugnante deu início a uma completa revisão em sua escrita contábil, a qual se encontra completamente finalizada nesta data (doc. 18 - conclusão auditoria).

Com efeito, tal qual anteriormente alertado pela impugnante, algumas incorreções foram detectadas em sua escrituração contábil, incorreções estas que trouxeram prejuízo unicamente à própria empresa impugnante.

Tais incorreções, por seu turno, não têm o condão de ensejar a declaração de irregularidade das operações efetuadas pela impugnante, mostrando-se totalmente descabida as consequências geradas pelo encerramento prematuro da ação fiscal, tais como a representação de inaptidão e a lavratura do presente auto de infração.

Sendo assim, de rigor se faz a declaração de insubsistência do auto de infração ora impugnado, por mais este ângulo.

*** DA INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO**

Tal qual se afere do relatório anexo ao auto de infração ora impugnado, a impugnante foi autuada pela adoção de conduta que resultou em dano ao erário público, conforme restou alegado no relatório de fiscalização.

Bem se sabe que, para que se configure um dano ao erário, mister se faz a percepção de significativa diminuição no patrimônio público. Noutras palavras, este não se aperfeiçoa caso o Estado não experimente um prejuízo de ordem patrimonial.

Ocorre que no presente caso impossível se falar em dano ao erário, justamente porque não houve qualquer diminuição ao patrimônio público. A conduta da impugnante em nenhuma esfera lesou o a universalidade patrimonial do Estado. Tanto é assim, que todos os tributos incidentes sobre as importações das mercadorias foram devidamente recolhidos, ou seja, os créditos tributários gerados pelas transações efetuadas pela impugnante foram todos adimplidos.

Mais precisamente: pretendendo aplicar-se a pena de multa por suposto dano ao erário, deveria o Estado ter suportado prejuízo incontroverso, cabendo ao órgão autuante provar tal experiência. Contudo, é importante frisar que a Administração Pública não logrou comprovar ter suportado qualquer prejuízo, qualquer dano, mesmo porque se trataria de prova impossível, visto que dano não houve.

Junta textos de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (REsp nº 1026733/SP, 1ª Turma, Rei. Min. Luiz Fux, DJU 16/06/2008); (REsp nº 331548/PR, 2ª Turma, Rei. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU 04/05/2006); (REsp nº 639252/PR, 2ª Turma, Rei. Min. João Otávio de Noronha, DJU 06/02/2007).

Sendo assim, permite-se afirmar que a aplicação da pena de multa somente será possível quando a ação perpetrada pelo agente for típica, antijurídica e culpável, ou seja, quando preenchidos todos os requisitos dos quais necessita os comandos de natureza penal, sob a égide do princípio da legalidade.

Ocorre que, a despeito da discussão sobre a verificação de um dano ao erário público, falta no presente caso a verificação de um elemento integrante da própria conduta prescrita nos dispositivos supracitados, qual seja o dolo específico, restando desconfigurada a hipótese de incidência da pena de multa.

No presente caso, contudo, não restou comprovado o intuito fraudulento da impugnante, mesmo porque se trata de prova impossível, uma vez que não houve intenção de obtenção de vantagem por meio de ocultação da verdade. A impugnante, em momento algum de toda sua vida empresarial, visou a burlar as normas de ordem tributária ou de qualquer outra natureza, não havendo que se falar em ocultação do sujeito passivo mediante fraude.

Nesse mister, avilta-se que a intenção de provocar um dano ao erário por meio de ação fraudulenta simplesmente inexistente, inexistindo, por óbvio, o dolo específico subjacente à caracterização de conduta ilícita capaz de ensejar a aplicação da pena de multa ou de qualquer outra sorte de pena.

** DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS. REVOGAÇÃO OPERADA PELA LEI Nº 11.488/07*

Ainda que um dano ao erário público fosse efetivamente configurado e, bem assim, que tal dano tivesse se originado de uma conduta dolosa por parte da impugnante, o que aqui só se admite para fins de argumentação, a conversão da pena de perdimento de mercadorias em pena de multa avilta-se, neste caso, incabível.

A pena de perdimento de mercadorias importadas de algum modo considerado irregular é instituto conhecido e difundido na seara aduaneira.

Ocorre que, há alguns anos, o governo brasileiro tem adotado política tanto mais severa e repressora no que tange ao combate de atividades tidas por ilícitas no âmbito do comércio internacional.

Nesse sentido, no que importa para o presente caso, cumpre notar que a já instituída penalidade de perdimento de mercadorias ganhou novas hipóteses de aplicabilidade, na medida em que inúmeras alterações legislativas foram promovidas para estender a cominação de tal pena.

Deveras, a Lei n. 10.637/02, modificando o artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conferiu o 'status' de dano ao erário a novas hipóteses de eventuais condutas perpetradas pelos contribuintes, cominando a pena de perdimento, sendo que, verificada a impossibilidade de aplicação de tal pena por razão

de consumo ou alienação das mercadorias, apontou ainda a lei pela possibilidade de conversão da pena em multa.

Transcreve o inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76.

No âmbito infralegal, a IN 228, ao dispor sobre 'procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas', também acabou por regulamentar a aplicabilidade da pena de perdimento de mercadorias, e, repetindo a alteração promovida pela Lei n. 10.637/02, encerrou a possibilidade de cominação de tal penalidade a contribuintes cujas operações fossem consideradas irregulares em razão de ocultação de sujeito passivo ou interposição fraudulenta.

Ocorre, todavia, que a aplicação da pena de perdimento foi revogada justamente para casos tais em que as operações dos importadores são consideradas irregulares em razão de ocultação de sujeito passivo ou interposição fraudulenta, hipótese na qual se encaixa o presente caso.

Ora, bem se vê que o legislador pátrio, entendendo indevida a aplicação de pena de perdimento em casos como o aqui discutido, houve por bem revogar referida cominação legal, optando pela aplicação da pena de multa no montante de 10% do valor das operações tidas por irregulares.

Aos mais afoitos, cumpre observar que a aplicação da nova pena de multa instituída pela Lei n. 11.488/07 jamais poderia ser realizada de maneira concomitante com a aplicação de pena de perdimento, pois, se assim entendesse, o contribuinte se veria punido em duplicidade pela prática de uma só conduta, o que não se admite em um Estado de Democrático de Direito.

Nesse sentido, não se pode olvidar que o artigo 33 da Lei n. 11.488/07 operou verdadeira revogação da pena de perdimento, ainda que tacitamente, substituindo-a pela pena de multa no montante de 10% do valor das operações tidas por irregulares, impondo-se, por mais este ângulo, a insubsistência do auto de infração."

A instância de origem julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente, em acórdão que resultou na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 03/05/2012

Dano ao erário por infração de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.

A incidência do artigo 33 da Lei 11.488/2007 é específica para a prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros onde o importador de fato (SUJEITO PASSIVO OCULTO / REAL COMPRADOR) está identificado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs recursos voluntário, o que ensejou a subida dos autos do processo a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado

A contribuinte foi intimada sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem através da publicação de Edital de Intimação, este datado de 9/06/2016¹, e interpôs tempestivamente o recurso voluntário em 10/06/2016 (fls. 2692/2722), conforme atesta o Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl.2724).

Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade do recurso, é de rigor o seu conhecimento.

A contribuinte repisa todos os argumentos já apresentados em sua impugnação. Não obstante, passo a analisar os principais argumentos de forma abrangente sem, contudo, incorrer em prejuízo a defesa da recorrente.

1. SOBRE OS FATOS.

A recorrente descreve o histórico fático que antecede a lavratura do auto de infração sob julgamento. Destaco os principais acontecimentos:

Em 2006 a contribuinte foi submetida a fiscalização promovida pela Secretaria da Receita Federal, nos moldes e com o objetivo delineado na IN SRF n. 228/2002, que resultou em sua autuação, já que naquela oportunidade a autoridade fiscal constatou irregularidades nas atividades desenvolvidas pela recorrente. Por esse motivo foi (i) instaurada representação fiscal para declaração de inaptidão de seu CNPJ (com escopo na IN SRF 568/2005), e (ii) imposta pena de perdimento das mercadorias importadas no período compreendido entre agosto/2002 e março/2008.

Porém, ao julgar a impugnação apresentada pela ora recorrente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos cancelou a exigência formulada naquela autuação pro

¹ Edital publicado no Diário Oficial da União, Seção 3, n. 113, em 15/06/2016, acostado à folha 2725 dos autos eletrônicos.

ausência de provas que fundamentassem a acusação de interposição fraudulenta e ocultação do sujeito passivo. Esta decisão foi confirmada *in totum* por este Conselho.

De acordo com a Recorrente, o auto de infração sob julgamento repisa os mesmos fatos e argumentos daquele já declarado nulo por julgamento deste CARF.

Apresentados os esclarecimentos necessários, passou a tecer considerações sobre seus argumentos de defesa.

2. PRELIMINARES.

2.1. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR VÍCIOS PROCEDIMENTAIS.

A recorrente informa que o julgamento de sua impugnação foi determinado pelo voto de qualidade (ou minerva) proferido pela então Presidente da 23ª Turma de Julgamentos. Naquela assentada, de acordo com a contribuinte, incorreu-se em dois vícios procedimentais significativos:

(i) falta de indicação dos julgadores que compuseram a turma julgadora, especialmente os seus ausentes e impedidos, já que nos termos do art. 2º da Portaria MF n. 341/2011 as turmas devem, necessariamente, serem compostas por até 7 julgadores, titulares ou *pro tempore*, e tal especificação está prevista no art. 21 da aludida portaria, e;

(ii) ausência de declaração de voto vencido, já que esse registro é de suma importância para o alargamento da amplitude dos debates e por ser providência prevista no § 3º do art. 941 do Código de Processo Civil.

Apesar de legítimas as contestações apresentadas pela contribuinte, não vislumbro as nulidades apontadas, já que existe a possibilidade da turma ser composta por 7 julgadores, mas não implica que esse seja o número necessário de componentes. Ademais, a ausência de indicação dos componentes da turma de julgadora é um defeito da data de julgamentos, o que não macula o acórdão.

Também não merece acolhida a pretensão de esvaziar o conteúdo do acórdão recorrido pela inexistência de voto vencido, já que não existe a obrigatoriedade expressa da publicação dessa manifestação.

2.2. DA INAPLICABILIDADE DO INCISO II, DO ARTIGO 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A recorrente sustenta que não há se impor a exceção prevista no inciso II do art. 173 do CTN² porque, na hipótese dos autos, a anulação do auto de infração anterior teve como fundamento principal a inexistência de provas documentais hábeis a sustentar a penalidade imposta, o que distancia do desvio "vício formal" previsto na norma citada.

Para a instância de origem, não há se falar em prescrição da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributários porque:

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento efetuado.

" (...) o lançamento anteriormente efetuado foi 29/11/2013. O lançamento do presente Auto de Infração - Processo Administrativo Fiscal nº 11762.720063/2014-94 - data de 26/05/2015, portanto dentro de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, portanto **em estrita observância ao artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional**." (grifos no original)

E sobre a decisão ter sido - ou não- proferida sobre o mérito ou ter se limitado a questão formal preconizada no inciso II do artigo 173 do CTN, assim concluiu a turma julgadora:

" Tanto a decisão exarada no Acórdão 07-15.356 da 1ª Turma da DRJ/FNS quanto às decisões das instâncias superiores que a referendaram sequer tangenciam a questão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, **conduta ilícita** tipificada no §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

(...)

Portanto, como já observado, a decisão exarada no Acórdão 07-15.356 da 1ª Turma da DRJ/FNS **sequer tangencia a questão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, conduta ilícita** tipificada no §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76. **Portanto, a r. decisão não adentra a questão de MÉRITO, conforme alegado pelo impugnante.**" (grifos no original).

Para dirimir a controvérsia estabelecida, é de rigor conhecer os termos que fundamentam a autuação objeto do presente recurso, bem como os que foram apresentados no relatório fiscal que ensejou a propositura do Recurso Voluntário objeto do Processo n. 10074.001490/2008-17.

Do cotejo dos fundamentos apresentados na fiscalização anterior e nesta que se discute, percebo que foram - os dois - arrimados nos mesmos fatos e lógicas, e reproduzem exatamente a mesma conclusão:

FATOS & FUNDAMENTOS	
Processo n. 10074.001490/2008-17 1ª Autuação (fls. 2418/2441)	Processo n. 11762.720063/2014-94 2ª Autuação - sob julgamento (fls. 10/38)
Ausência dos Livros Diário e Razão.	Ausência dos Livros Diário e Razão.
Não comprovação de aportes na PJ	Não comprovação de aportes na PJ
IRPF - Sr. Felipe (sócio)	IRPF - Sr. Felipe (sócio)
Não comprovação de origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos para integralização do capital social.	Não comprovação de origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos para integralização do capital social.

Não comprovação de transferência dos valores obtidos por mútuo realizado entre os sócios Celso e Felipe.	Não comprovação de transferência dos valores obtidos por mútuo realizado entre os sócios Celso e Felipe.
CONCLUSÕES	
<i>"No caso em análise, o contribuinte não logrou comprovar a origem ilícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, porquanto não atendidas diversas exigências formuladas no curso da ação fiscal, tais como: prova do aporte inicial referente ao capital social da pessoa jurídica, com a comprovação da efetiva entrega do numerário referente ao mútuo realizado entre as pessoas físicas sócias da fiscalizada; prova da origem dos recursos utilizados no aumento do capital social constante da alteração contratual levada a registro na JUCERJA, em 2004, tendo em vista as inconsistências apontadas no presente relatório; comprovação de saldos da conta fornecedores estrangeiros constantes do balanço 2002 a 2004, não tendo sido apresentada a relação das Declarações de Importação com os contratos de câmbio fechados ao final de cada ano; comprovação do saldo da conta adiantamento dos clientes, constantes do balanço de 2003; apresentação dos livros auxiliares exigidos pela fiscalização, em cumprimento ao disposto no artigo 1.184 do CC e artigo 258 do Decreto 3.000/99, o que impediu a realização da segunda etapa da ação fiscal, que consistiria no confronto entre os lançamentos bancários constantes dos extratos parcialmente apresentados ao Fisco e os correspondentes registros contábeis individualizados das operações comerciais realizadas pelo contribuinte³". (fls. 2440/2441 - grifos nossos)</i>	"IV) DA CONCLUSÃO - <i>No caso em análise, o contribuinte não logrou comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, porquanto não atendidas diversas exigências formuladas no curso da ação fiscal, tais como: prova do aporte inicial referente ao capital social da pessoa jurídica, com a comprovação da efetiva entrega do numerário referente ao mútuo realizado entre as pessoas físicas sócias da fiscalizada; prova do aumento do capital social constante da alteração contratual levada a registro na JUCERJA, em 2004, tendo em vista as inconsistências apontadas no presente relatório; comprovação dos saldos da conta fornecedores estrangeiros constantes do balanço 2002 a 2004, não tendo sido apresentada a relação das Declarações de Importação com contratos de câmbio não fechados ao final de cada ano; comprovação do saldo da conta adiantamento de clientes, constantes do balanço de 2003; apresentação dos livros auxiliares exigidos pela fiscalização, em cumprimento ao disposto no artigo 1.184 do CC e artigo 258 do Decreto 3.000/99, o que impediu a realização da segunda etapa da ação fiscal, que consistiria no confronto entre os lançamentos bancários constantes dos extratos parcialmente apresentados ao Fisco e os correspondentes registros contábeis individualizados das operações comerciais realizadas pela contribuinte" (fls. 36/37 - grifos nossos).</i>

A leitura do relatório de fiscalização objeto dos autos sob julgamento remete à incontestável conclusão que os vícios apontados no julgamento do Processo n. 10074.001490/2008-17 não foram sanados, tendo os mesmos sido replicados no auto de infração sob julgamento.

³ Fls. 2418/ 2441- doc. 8 apresentado na impugnação. Conclusão apresentada no Relatório de Fiscalização objeto do Processo n. 10074.001490/2008-17 (originário do MPF/RPF 0715400.2006.00760-9).

Por não terem sido apresentados novos fatos ou fundamentos para respaldar a imposição da multa substitutiva da pena de perdimento prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

O auditor fiscal que subscreve o relatório se limita a reprimir todos as ocorrências da investigação promovida no ano de 2006, decorrentes da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal n. 0715400-2006-00760-9, atribuindo a esses fatos novos adjetivos.

Já que estamos diante da mera reprodução de fiscalização já promovida e declarada nula, é indispensável conhecer os elementos que resultaram na declaração de invalidez da atividade investigativa.

Os argumentos utilizados pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamentos⁴ para decidir favoravelmente a pretensão da contribuinte nos autos do Processo n. 10074.001490/2008-17 foram, em síntese, os seguintes:

"Pode-se discutir que este novo procedimento não necessitaria de provas e nem oferecer nova intimação e a possibilidade de admitir novas provas, simplesmente cuidar da pena de perdimento que seria consequência daquele primeiro processo. Divirjo deste entendimento. Os procedimentos que determinam administrativamente a decisão por decretar a inaptidão da empresa, por si só, já possui uma penalidade que é a impossibilidade da empresa continuar executando as suas atribuições, ou seja, a partir da inaptidão fica impossibilitada de realizar importações e outras atividades inerentes a sua atuação econômica.

A penalidade de perdimento ou a sua conversão em multa pressupõe apenas operações já ocorridas. Em determinadas situações, talvez na sua maioria, a decretação da inaptidão alcança a empresa desde o seu nascedouro, mas o procedimento para exigência do perdimento por esta decisão, formalizada em processo distinto, obrigatoriamente precisa seguir os ritos do Decreto 70.235/72. Que exige a descrição dos fatos, a apresentação das provas de convencimento e a possibilidade de manifestação da empresa autuada, por meio de recursos pertinentes.

(...)

*Voltando ao Auto de Infração, **não existe nenhuma conclusão, fato ou documentação que comprove a existência de irregularidades na importação.** A possibilidade da utilização em determinadas situações da presunção da irregularidade nos operadores de comércio exterior ou nas operações de importação não se aplicam ao caso. **Foi alegado para justificar o lançamento, a existência de irregularidades nas operações de comércio exterior da Recorrente, esta na impugnação, alega a licitude de suas operações, e traz extratos bancários que comprovariam a origem dos recursos utilizados.** Entretanto, nem estas alegações podem ser analisadas, visto, não conter o*

⁴ Esse julgamento, ocorrido em 17/7/2012, resultou no Acórdão n. 3102-001.544. Naquela ocasião, era o relator o Conselheiro Winderley Moraes Pereira. Esta decisão foi mantida em sua integralidade pela 1ª Turma da CSRF ao negar a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela PFN, que resultou no Despacho n. 3100-393 (doc- 17 da impugnação; fls. 2505/ 2508).

Auto de Infração, as provas e conclusões que determinaram a existência das irregularidades, ensejando a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento.

Portanto, em que pese existirem indicação e indícios da existência da interposição fraudulenta, não constam dos autos os documentos e as provas necessárias a embasar a conclusão da interposição fraudulenta praticada pela Recorrente" (fls. 2502/2503 - grifos nossos).

As nulidades apontadas pela turma que julgou o recurso voluntário interposto sobre aquela autuação não foram sanadas na exigência sob deliberação. Ainda contaminam a pretensão fiscal o fato do auditor não ter analisados os documentos apresentados pelo recorrente. Aliás, as provas consideradas pela autoridade dizem respeito, somente, a constituição da pessoa jurídica; nada se referem às operações de comércio exterior que supostamente teriam sido praticadas ilicitamente. Apesar da fiscalização ter sido feita de acordo com as regras e requisitos da IN SRF 228/2002, a autoridade silencia-se a comprovar o efetiva ocorrência de quaisquer das condutas tipificadas nos artigos 1º; 4º, incisos I, II; 7º; 11, incisos I e II.

Defronte aos fatos expostos, entendo que a autuação fiscal não deve ser mantida, já que calcada em arcabouço probatório deficiente. Neste sentido, afilio-me ao Cons. Winderley Morais Pereira, relator do Acórdão n. 3102-001.544.

Portanto, evidencia-se a ocorrência de vício material no auto de infração sob julgamento.

Ajusta-se, deste modo, a vedação registrada no Parecer Cosit n. 38, de 12/09/2003 que, calcado nos Princípios da Legalidade, da Moralidade e da Eficiência Administrativa que regem a Administração Pública, determinou ser indevido dar continuidade à cobrança de crédito tributário sabidamente indevido.

Outro fundamento que impede a manutenção da cobrança é o teor do Parecer Normativo Cosit n. 8, de 3/09/2014, que proíbe a lavratura de auto de infração sobre os mesmos fatos já julgados pela seara administrativa.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, e dou provimento.

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora