



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

Processo nº 11762.720079/2015-88
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.022 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 27 de junho de 2017
Assunto MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente SALA ESTOFADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Esteve presente ao julgamento a Dra. Viviane Ferreira Zica, OAB/MG nº 64.145, representante da Recorrente.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 2/9), lavrado em 07/10/2015, em face da Recorrente em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (100% do V.A.), no montante de R\$ 164.802,00, em virtude dos fatos a seguir descritos.

O Fisco apurou que a pessoa jurídica CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S/A, CNPJ 07.709.346/0001-02, efetuou em nome próprio, operações de comércio exterior de terceiros, ocultando o REAL COMPRADOR do Fisco, caracterizando assim a interposição fraudulenta de pessoas.

Alega a fiscalização que restou comprovado que a empresa importadora não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, uma vez já foram consumidas/revendidas.

Considerando o exposto na Descrição dos Fatos e o constante no Relatório de Fiscalização Anexo ao presente Auto de Infração (fls. 10/30), a fiscalização caracterizou o Termo de Responsabilidade de que trata os arts. 22, 121 e 124 da Lei nº 5.172/66 (CTN), bem como nos art. 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37/66, de 18/11/1966 e art. 674, V, do Decreto nº 6.759/2009 (RA), à empresa **CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S A**, CNPJ 07.709.346/0001-02, na condição de responsável conjunto da Infração (fl. 29).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, nº 16-071.572 de 31/03/2106, prolatada pela 23ª Turma da DRJ em São Paulo (SP), a seguir transcrito (fls. 474/549):

"(...) A empresa SALA ESTOFADOS LTDA foi cientificada do auto de infração, por via eletrônica, em 21/10/2015 (fls. 285) e protocolizou impugnação, tempestivamente em 21/11/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 289 à 341, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

☉ DO CERCEAMENTO À AMPLA DEFESA EM NENHUM MOMENTO consta os dados básicos para se fazer o procedimento de lançamento, maiormente a base de cálculo e tampouco o cálculo da multa.

Tampouco consta o documento em que a multa teria se embasado, posto que em nenhuma folha do processo consta a referida Dl, nem a nota fiscal de venda da mercadoria, nem um documento sequer da importação, tornando IMPOSSÍVEL a defesa do auto de infração.

Houve manifesta violação ao devido processo legal, porque não observou as normas procedimentais, houve violação a ampla defesa porque a empresa está impossibilitada de se defender, já que não tem do que se defender, não se sabe de qual operação se trata. Ora, se não participou da operação de importação não tem conhecimento nem acesso à Dl nem aos documentos da importação, não sabe de qual operação de venda da CALL para a Sala se trata (e a defesa aqui será apenas um exercício de raciocínio para não perecer seu direito de

defesa porque não existe possibilidade de precisar qual operação de venda da CALL para a autuada realmente se trata o presente auto de infração), enfim, natimorto o auto de infração pela sua total NULIDADE. Não tem base de cálculo, nem cálculo algum. Não se sabe como se chegou ao spielbergiano valor do auto de infração.

No mérito outras razões não socorrem a autuação, impondo que seja julgado improcedente o lançamento.

DO DIREITO

⊙ **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E FALTA DOS REQUISITOS DO LANÇAMENTO (VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN)**

Leve perpassar d'olhos pelo auto de infração verifica-se que não existe demonstrativo do cálculo da multa. Não se sabe como a Fiscalização chegou ao valor da multa aplicada.

Eis as ÚNICAS E EXCLUSIVAS informações que tivemos que garimpar para tentar fazer uma tentativa de defesa: do auto de infração sobressai-se que foi aplicada multa no valor de R\$ 164.802,00.

Para não parecer que estamos sendo intolerantes, volvemos os olhos para a intimação da fiscalização à Impugnante. Ela intimou a Impugnante a apresentar documentos referentes à Nota Fiscal 000020. Em nenhum momento a fiscalização juntou tal nota fiscal nos autos. Mas tudo bem. A Impugnante juntou!... Porém, a nota fiscal tem valor total de R\$ 634.921,00. A multa aduaneira é no valor de 164.802,00. Portanto, não é a mesma operação.

Não pode ser. A multa equivale ao valor aduaneiro. Nesse caso não são coincidentes os valores.

Assim, Doutos Julgadores, faltam todos os documentos e dados necessários para que seja possível à Impugnante apresentar defesa e exercer seu insofismável direito de ampla defesa. Restou indefectivelmente violado o direito ao contraditório e à ampla defesa consagrado constitucionalmente.

Não é possível exercer o direito de defesa se não há do que se defender.

Não há cálculo da multa para se efetivar a defesa. Não há base de cálculo da multa. Não há operação imputada.

A nulidade do auto de infração é gritante e grotesco o erro cometido pelo agente fiscalizador. Não tem outra alternativa a não ser a decretação da nulidade do auto de infração. Impossível salvar o lançamento. O processo não tem documento para embasar o lançamento nem cálculo que conduza ao valor a que se chegou à conclusão da imposição da multa.

Em síntese: do que se trata o auto de infração? Do que se defender?

O auto de infração não tem outra alternativa senão ser anulado porque não se sabe qual operação se trata e o processo não contém

documentos imprescindíveis para embasar o lançamento fiscal e a imposição de multa.

O Fisco tem que provar os fatos constitutivos do lançamento. Não há prova embasando o lançamento. Nem demonstrativo do cálculo da multa!

⊙ *VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL O Princípio do devido processo legal é uma das garantias constitucionais mais festejadas, pois dele decorrem todos os outros princípios e garantias constitucionais. Ele é a base legal para aplicação de todos os demais princípios, independente do ramo do direito processual, inclusive no âmbito do direito material ou administrativo.*

Assim, o devido processo legal garante inúmeros outros postulados como os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação (apesar de autônomos e independentes entre si), integrando-se totalmente os incisos LIV e LV, ambos do artigo 5º da Carta Magna de 1988. Tais princípios ajudam a garantir a tutela dos direitos e interesses individuais, coletivos e difusos.

O devido processo legal possibilita o maior e mais amplo controle dos atos jurídico-estatais, nos quais se incluem os atos administrativos, gerando uma ampla eficácia do princípio do Estado Democrático de Direito, no qual o povo não só sujeita-se a imposição de decisões como participa ativamente delas.

Para a manutenção do Estado Democrático de Direito e efetivação do princípio da igualdade, o Estado deve atuar sempre em prol do público, através de um processo justo e com segurança nos trâmites legais do processo, proibindo decisões voluntaristas e arbitrárias.

No presente caso, houve violação ao devido processo legal, haja vista que não foi observado pelo fisco, ao fazer o lançamento da multa aduaneira, as normas processuais indispensáveis para a aplicação da sanção, maiormente se considerarmos que estamos diante de uma multa confiscatória, já que a exigência é no importe de 100% do valor aduaneiro. Assim, deve ser observado com rigor todos os trâmites e ritos processuais previstos na lei, sob pena de haver confisco de propriedade sem o devido processo legal.

O artigo 73 da Lei 10.833/2003 dispõe sobre o rito processual que deve ser seguido.

Infere-se ao analisar o dispositivo legal acima citado, que a autoridade fiscal deveria, antes da aplicação da multa prevista no Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, constatar a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, extinguir o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao erário e, logo após INSTAURAR novo processo para aplicação da multa, que somente pode se dar em novo processo.

No presente processo não há registros ou documentos que comprovem que a autoridade lançadora tenha instaurado processo prévio para aplicação da pena de perdimento e, após sua extinção instaurado novo

processo para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, ou pena substitutiva.

Configurou-se, desta forma, a supressão do procedimento previsto no art.73 da Lei 10.833/2003, revelando-se, assim, que a aplicação da pena substitutiva foi totalmente irregular o que nulifica o lançamento.

É inquestionável, que, a partir de 2003, toda e qualquer multa decorrente da impossibilidade do cumprimento da pena de perdimento deve ser formalizada através de lançamento de ofício (auto de infração), onde deve ser garantido ao importador os meios de defesa inerentes ao processo administrativo tributário federal, ou seja, deve ser obrigatoriamente respeitadas as regras existentes no Decreto n.º 70.235/72 que dispõe sobre essa espécie de processo administrativo em âmbito federal.

Porém, a decretação da pena de perdimento, acontece em um procedimento administrativo prévio, onde é apurado a existência de dano ao erário (subsunção do fato concreto a uma das hipóteses dos artigos 23 e 24 do Decreto n.º 1.455/76) e, apenas após a sua conclusão, poderão as operações nele apuradas, serem passíveis de sujeição de penalidade (pena de perdimento ou se for o caso, pena pecuniária)

*Verifica-se, assim, que não ocorreu o procedimento administrativo **instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário**. nos termos do art.73 da Lei 10.833/03, e, portanto, não foi apurado o pretense dano ao erário, **nas operações praticadas pela CALL e, portanto, a aplicação da pena de perdimento não foi aplicada, não podendo ser aplicada a pena substitutiva.***

*Para as operações (que sequer sabemos quais são, porque o auto de infração não descreveu quais são) NÃO EXISTIU procedimento administrativo **instaurado previamente para apuração da infração capitulada como dano ao Erário**, e, portanto, não pode ser imposta pena de perdimento nem pena substitutiva.*

procedimental está previsto na lei 10.833/2003 e IN 228/2006, que deve ser aplicada na medida em que passou a ser imputada a interposição fraudulenta de pessoas, deve a Autoridade Administrativa observá-lo sob pena de nulidade dos atos administrativos, já que o ato administrativo é vinculado à lei de regência, impõe-se que não sejam aplicadas pena de perdimento e sequer pena substitutiva, nas spielberguianas e fantasmagóricas operações, que por enquanto não sabemos quais são, sejam elas quais forem que o fisco tinha a intenção de penalizar.

⊙ **EXISTÊNCIA DE CAPACIDADE FINANCEIRA – DA EMPRESA CALL** Registre-se e chamamos a atenção para o fato de que o Fisco presumiu que a operação foi por encomenda sob a falsa premissa de que a CALL não tinha capacidade financeira para importar.

Alega o Fisco que a “CALL não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior auditados”.

Doutos Julgadores, a SALA quando intimada a apresentar os pagamentos que realizou à CALL, abriu mão até mesmo do seu sigilo bancário e apresentou extratos bancários e comprovou irrefutavelmente que todas as operações que realizou com a CALL (não se sabe qual delas é objeto do presente auto de infração, mas fez-se prova genérica, absoluta e total) foram liquidadas após a mercadoria ser entregue, em 10 parcelas (entrada + 9 parcelas).

Lado outro, malgrado o fisco não tenha juntado aos autos cópia do contrato de câmbio e da fatura comercial e a Impugnante deles não têm conhecimento, é notório e comum nestas operações que o importador sempre pague ao exportador antecipadamente ou à vista.

Assim, o fato de a empresa CALL ter pago ao exportador à vista ou antecipadamente e ter recebido do seu comprador no mercado interno em 10 parcelas comprova que ela tinha capacidade financeira, disponibilidade financeira para comercializar no mercado estrangeiro e que não utilizou recursos da SALA para liquidar as obrigações que contraiu.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

◉ NÃO HOUVE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA NÃO HÁ PROVA NENHUMA NOS AUTOS DE QUE HOUVE ENCOMENDA ANTES DA IMPORTAÇÃO OU DA CHEGADA DA MERCADORIA EM TERRITÓRIO NACIONAL.

Doutos julgadores, o Fisco distorceu as palavras da Impugnante, fez MAL USO delas e usou para o seu benefício e para tirar conclusões equivocadas e falsas. Ludibriou a boa fé do contribuinte fazendo pergunta maldosa para que ele caísse numa armadilha e depois usasse suas palavras contra ele próprio. Isso não dignifica o ente arrecadador.

Alega o fisco que “pelo relato do encomendante, o pedido (ou encomenda) teria ocorrido em contato pessoal, em meados de dezembro de 2010”.

O que ocorreu no processo foi que o fisco indagou qual o primeiro contato que a Impugnante manteve com o representante legal da empresa CALL. Veja bem, Doutos Julgadores, QUAL O "PRIMEIRO CONTATO"! A empresa com a maior boa-fé, informou que “o primeiro contato” foi em meados de dezembro de 2010.

O pedido somente foi realizado DEPOIS QUE A MERCADORIA chegou em território nacional. Nesse momento, a empresa CALL entrou novamente em contato informando que tinha disponibilidade de estoque de determinada mercadoria e a empresa SALA se interessou pelas mercadorias oferecidas. A mercadoria não era mais estrangeira, era nacionalizada. Já era nacional. Já havia sido realizado o desembaraço.

Tanto isso é verdade, que conforme informado no Relatório de Fiscalização e consta nos autos, em 21/01/2011 (registre-se que a DI é de 13/01) houve a confirmação do pedido por meio de e-mail, tendo

ocorrido ordem de compra interna da empresa em 27/01/2011. Isso ocorreu quase 15 dias depois da mercadoria ter sido nacionalizada. Indivudosamente a mercadoria era nacional, não era estrangeira. A venda ocorreu no mercado interno.

Ora, se a encomenda tivesse ocorrido antes da importação, para que teria havido email de “confirmação do pedido”? Bastava ter enviado a mercadoria, já que estava encomendada!!!! (como quer parecer o fisco!)

Assim, doutos julgadores, não há uma prova sequer que houve encomenda da mercadoria. A única prova que o fisco tenta atribuir à ocorrência da pretensa encomenda é a resposta à intimação que a própria empresa deu à fiscalização no sentido de que o primeiro contato feito com o representante comercial da empresa foi em meados de dezembro de 2010.

Distorcendo as palavras da Impugnante, ele buscou fazer disso a ÚNICA E EXCLUSIVA PROVA DE QUE HOUVE ENCOMENDA DA MERCADORIA antes da importação.

O fato de ter sido vendido toda mercadoria importada, também não restou comprovado nos autos. Não tem fatura comercial da empresa exportadora. Não tem cópia da DI. Não se sabe qual nota fiscal de venda está se referindo, já que não há venda que equivale a R\$ 164.802,00!... Portanto, não pode ser considerado esta imputação contra a empresa.

⦿ INOCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO A pena de perdimento na legislação citada no auto de infração, tem como finalidade a reparação do dano eventualmente causado. Isso significa que um dos pressupostos para aplicação da pena de perdimento é a existência de dano ao erário, já que esta tem natureza de restituição, e não simples retribuição.

Tendo-se em conta que as penas têm diversas funções e caracteres, dependendo da função que lhes é dada pelo legislador, percebe-se que o perdimento de bens possui unicamente a função de restituir o que deveria ser de propriedade do poder público. Ou seja, o ilícito e a reação do Estado, quando lesado, devem ser perfeitamente proporcionais, sob pena de existir enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Junta textos da jurisprudência.

Como efeito, para que o dano ao Erário e a sonegação possam ser caracterizados (i) é necessário identificar a conduta infracional tributária ou financeira, como lesiva ao patrimônio público e quem a cometeu; (ii) o resultado infracional há de ser quantificado e, tanto quanto o imposto, expresso em pecúnia, elemento definidor da intensidade do dano causado e; (iii) tal dano ou prejuízo fiscal há de ser constituído no mundo das obrigações e nesta condição ser exigível, além de identificar o sujeito passivo que cometeu.”

A interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, a jurisprudência e a doutrina citada demonstra o entendimento de que a

pena de perdimento só terá aplicação quando efetivamente comprovada a ocorrência de prejuízo pecuniário ao erário, ou seja, o dano ao erário.

O auto de infração exige tão-somente multa de 100% do valor aduaneiro em substituição à pena de perdimento. Constata-se que a Impugnante recolheu todos os tributos referentes à importação e que a pretensa ocultação do importador na DI não causou prejuízo algum aos cofres públicos. Em tal contexto, presume-se, pois, de boa-fé a conduta do adquirente, mesmo porque não buscou o fisco, em nenhum momento, demonstrar a inexistência desse elemento subjetivo, limitando-se apenas a insistir na tese de dano ao erário.

Assim, não houve qualquer prejuízo ao Erário em decorrência da operação em tela, na medida em que os tributos incidentes na importação foram integralmente recolhidos o que, além de ser requisito para registro da Declaração de Importação no SISCOMEX, nunca foi questionado. Ou seja, tal como não foi apontada uma conduta dolosa específica por parte das empresas envolvidas, igualmente não foi demonstrada a existência de um prejuízo real e efetivo (e não meramente hipotético) ao Erário.

*Nessa senda, poder-se-ia definir interposição fraudulenta de terceiros como todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi, tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo, **com o objetivo central de ocultar este último da relação obrigacional tributária.***

A fiscalização deveria demonstrar, de forma quantitativa o dano ao Erário, de maneira a não restarem dúvidas no sentido de lesão aos cofres públicos em termos pecuniários, ocasionado pela ocultação do sujeito passivo.

⊙ **AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO E DE INTERPOSIÇÃO DE PESSOA** Claro está que não houve interposição fraudulenta de terceiros, eis que a importação praticada pela CALL é a denominada “importação direta”, conforme declaração na DI (qual?!).

*No caso em tela, a fiscalização buscou tipificar o perdimento pela existência de dano ao erário configurado pela ocultação do real comprador (responsável pela operação), mediante fraude ou simulação. Porém, o auto de infração é carente de provas que conduzam a conclusão da autoridade fiscal. Nos termos da redação do art. 23, inciso V, c/c §1º do Dec.Lei 1.455, o **conteúdo do dispositivo citado, prevê a possibilidade de configurar interposição de pessoa, se ocorrer fraude ou simulação, deixando evidente a necessidade do dolo na conduta do agente para que haja a aplicação da pena de perdimento.***

O que se reprime, através da aplicação da pena de perdimento, é a fraude ou simulação; o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela

operação, que poderá se realizar, inclusive, pela interposição fraudulenta de terceiros.

De sapiência antiquíssima, fraude é um esquema criado para obter ganhos pessoais, apesar de ter, juridicamente, outros significados legais mais específicos. Portanto, necessita-se de dois requisitos para ocorrência de fraude:

- o locupletamento ilícito; - utilização de via indireta em razão da vedação pela via normal.

Conceitua-se fraude como o dolo utilizado para lograr à execução de um ato, como artifício, maquinação, ou astúcia tendente a frustrar, impedir ou iludir um interesse legítimo de terceiros de obter um resultado contrário ao direito sob a aparência de legalidade.

Em outras palavras, a fraude é o conluio entre pessoas para frustrar direitos de terceiros. Utilizando-se de um meio aparentemente legal, visa frustrar interesses legítimos de outros credores.

Sabe-se que a fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, visa ocultar-se da relação obrigacional tributária, ludibriar a ação fiscalizatória da RFB, no afã de deixar de recolher os tributos incidentes e proteger seu patrimônio de eventual execução fiscal.

Dessa forma, não há de se falar em fraude ou simulação, pois, diante da ausência de documentos que comprovem o dolo ou a intenção de se simular a operação, visando impedir a obrigatoriedade da Impugnante em recolher todos os tributos da operação, beneficiando-se ou beneficiando terceiro, é ilógico atribuir a prática de infração aduaneira por pífios indícios e presunções.

Junta textos da jurisprudência.

Deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Assim, para desclassificar a importação direta e considerá-la como se fosse por conta e ordem o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente no afã de reduzir o tributo a recolher.

*Veja-se que a premeditação é no sentido de ocultar o adquirente, ou seja, planejar antecipadamente a ocultação, **não planejar antecipadamente a venda, buscar antecipadamente um comprador.** Deve o fisco detectar o benefício final da importação previamente intencionado.*

*Fato importantíssimo deve ser verificado por V. Sas. No mesmo período das aquisições, a empresa adquiriu de outros fornecedores **TAMBÉM NO MERCADO INTERNO** mercadorias idênticas. De alguns fornecedores, o valor da mercadoria era menor do que o da CALL, o que a levou a pedir descontos à CALL, que lhe concedeu. Portanto: a aquisição das mercadorias da CALL ao invés de ter sido mais vantajosa e trazer-lhe benefícios, foi mais onerosa e, portanto, não teve vantagem financeira com a dita operação. Ora, Doutos Julgadores, para que a Impugnante faria uma operação desta*

envergadura, “utilizando interposta pessoa” correndo riscos de ser autuada, para comprar uma mercadoria mais cara que compraria no mercado interno? Isso seria ininteligível. Não é condizente com negócios comerciais. É claro que ela não faria toda essa engenharia ilícita para sofrer prejuízos... Não tem razoabilidade. Isso comprova que a compra realizada pela empresa SALA foi no mercado interno e que não importou mercadoria por meio de interposta pessoa.

Junta textos da jurisprudência.

⊙ *PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE O princípio da proporcionalidade consubstancia-se na necessidade e adequação dos meios empregados para que se atinja os desideratos que a lei almeja.*

O princípio da proporcionalidade da pena, impõe justa medida entre o bem jurídico violado e a sanção. Como punição, a multa, além da obediência estrita à lei, deve obrigatoriamente tomar como parâmetro “a natureza, a gravidade e a característica do ilícito, de modo a desestimular a inobservância das obrigações legalmente previstas. Por isso, a aplicação de penalidades deve corresponder exatamente ao fato legalmente tipificado, podendo sofrer temperamentos à luz das circunstâncias peculiares de cada caso, pois, do contrário, a exigência se afigurará desarrazoada, contrariando o princípio da proporcionalidade da pena. A aplicação de pena equivalente a 100% do valor da mercadoria é, ao lado do próprio perdimento, a mais grave das penas administrativas, razão pela qual somente tem cabimento em hipóteses excepcionais.

No presente caso, diante da ausência de dano ao erário, ausência de fraude ou simulação, deve haver uma flexibilização da pena imposta.

Junta textos da jurisprudência.

O princípio da proporcionalidade e da razoabilidade são princípios não escritos, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertencem à natureza e essência do Estado de Direito. Portanto, são direito positivo em nosso ordenamento constitucional. Embora não hajam sido ainda formulados como “normas jurídicas globais”, fluem do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do artigo 5º, o qual abrange a parte não expressa dos direitos e garantias da Constituição, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que esta consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição.

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade são cânones do Estado de Direito, bem como regras que tolhem toda ação ilimitada do poder do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade. A eles não poderia ficar estranho o Direito Constitucional brasileiro. Sendo, como são, princípios que embargam “o próprio alargamento dos limites do Estado ao legislar sobre matéria que abrange direta ou indiretamente o exercício da liberdade e dos direitos fundamentais, mister se faz proclamar a força cogente de sua normatividade.”

A doutrina, ao se pronunciar sobre o princípio da razoabilidade, ora enfoca a necessidade de sua observância pelo Poder Legislativo, como critério para reconhecimento de eventual inconstitucionalidade da lei, ora o apresenta como condição de legitimidade dos atos administrativos, ora aponta sua importância para o Judiciário quando da aplicação da norma ao caso concreto.

Isto demonstra de forma cristalina que a razoabilidade é essencial ao sistema jurídico como um todo e que sua utilização é essencial à concretização do direito posto.

⊙ *AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO E CONSEQUENTE MULTA SUBSTITUTIVA O art. 23, V e §§1º e 2º, do Decreto-Lei 1.455/76 dispõe sobre a penalização da interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior, com o perdimento das mercadorias, sendo este o fundamento do auto de infração ora atacado.*

Ocorre que com o advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007, deixou de existir a possibilidade de imputação de pena de perdimento no caso de suposto ilícito de interposição fraudulenta de terceiros, já que estabeleceu uma pena mais branda para a conduta e não ressaltou a possibilidade de aplicação concomitante de outras penas já previstas em lei aduaneira.

A partir da publicação desta lei, não mais é possível a aplicação ao importador da multa de 100% prevista no artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1455/76, uma vez que a novel legislação não ressaltou a possibilidade de aplicação concomitante de outras penas já previstas em lei.

Assim, não existe legislação que prevê, para o caso dos autos, pena de perdimento e consequente imposição de pena substitutiva no importe de 100% do valor aduaneiro das mercadorias.

Junta textos da jurisprudência.

⊙ *DOS PEDIDOS*

Destarte, diante de todo o exposto na precedência, o Impugnante roga seja-lhe dispensado julgamento condigno com os ditames legais e morais que devem nortear a Administração Pública, para que, ao final seja :

1. Anulado o lançamento por carecer de todos os requisitos necessários e imprescindíveis, mormente pela total ausência de demonstração da apuração da multa aplicada, por não ter sido instruído o processo com os documentos imprescindíveis e por não ter obedecido o devido processo legal;

2. Julgado improcedente o lançamento pelas razões expostas, maiormente porque não está em vigor norma que prevê a penalidade aplicada, não houve interposição fraudulenta de pessoas, não houve importação por encomenda e não houve dano ao erário, já que não houve lesão ao fisco.

É o Relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/01/2011

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

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

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

1) A Recorrente (**SALA ESTOFADOS LTDA**) foi regularmente intimada em 25/04/2016 (doc. fl. 551), por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) eleito perante a RFB. Verifica-se que em 23/05/2016 (protocolo fls. 553 e 608), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 554/606.

2) Já quanto ao sujeito passivo solidário: **CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S/A** (CNPJ n.º 07.709.346/0001-02), o mesmo não apresentou a respectiva Impugnação, conforme Despacho da IRF/RJO fl. 472, nem seu Recurso Voluntário. Não encontramos nos autos a respectiva intimação do Acórdão DRJ.

A Recorrente SALAS ESTOFADOS, repisa os argumentos descritos em sede de Impugnação, que basicamente resume-se aos seguintes tópicos:

- Em PRELIMINAR, alega a NULIDADE do Auto de Infração, uma vez que EM NENHUM MOMENTO consta os dados básicos para se fazer o procedimento de lançamento, maiormente a base de cálculo e tampouco o cálculo da multa. Tampouco consta o documento em que a multa teria se embasado, posto que em nenhuma folha do processo consta a referida DI, nem a nota fiscal de venda da mercadoria, nem um documento equer da

importação, tornando IMPOSSÍVEL a defesa do auto de infração; (a)- que houve o cerceamento à ampla defesa; (b)- flagrante violação ao princípio do devido processo legal; (c)- da existência de capacidade financeira - da empresa CALL; (d)- da inocorrência de importação por encomenda; (e)- da inocorrência de dano ao erário; (f)- ausência de prejuízo ao fisco; (g)- da ausência de fraude ou simulação e de interposição de pessoa; (h)- da aplicação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, (i)- da ausência de previsão legal para aplicação da pena de perdimento e consequente multa substitutiva.

Ao final, aduz que diante de todo o exposto, o Recorrente requer que seja dispensado julgamento condigno com os ditames legais que devem nortear a Administração Pública, para que, ao final seja reformada a decisão de primeira instância e seja (i) anulado o lançamento por carecer de todos os requisitos necessários e imprescindíveis, mormente pela total ausência de demonstração da apuração da multa aplicada, por não ter sido instruído o processo com os documentos imprescindíveis e por não ter obedecido o devido processo legal e (ii) julgado improcedente o lançamento pelas razões expostas, maiormente porque não está em vigor norma que prevê a penalidade aplicada, não houve interposição fraudulenta de pessoas, não houve importação por encomenda e não houve dano ao erário, já que não houve lesão ao fisco.

É o relatório.

VOTO / RESOLUÇÃO

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

1. Da admissibilidade dos recursos

Dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade por infração à legislação aduaneira apontada na autuação fiscal (à empresa **CALL IMPORTADORA**, que quando da decisão DRJ foi intimada por Edital, fl. 280, e não apresentou sua Impugnação e nem o Recurso Voluntário), as razões de contestação apresentadas por um dos acusados em princípio aproveitam ao outro autuado, com exceção de eventuais alegações de caráter pessoal que possam importar na caracterização de dolo específico.

Posto isto, passo ao exame do recurso voluntário apresentado pela **SALA ESTOFADOS**, que é tempestivo e atende os pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2. Contextualização dos fatos

Em procedimento de fiscalização realizado na empresa **SALA ESTOFADOS**, o Fisco alega que foram apurados fatos que demonstraram que a empresa efetuou, utilizando interposta pessoa jurídica, operações de comércio exterior atuando como encomendante; que as referidas operações foram efetuadas sem a observância da legislação pertinente (em especial as IN SRF nº 225/2002 e 634/2006), caracterizando, assim, a situação de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros (dano ao Erário); com isso, foi lavrado o Auto de Infração, com base no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, aplicando-se o disposto no parágrafo 3º, que prevê a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pela impossibilidade de localização dos bens importados.

A fiscalização selecionou a Recorrente para o procedimento fiscal, tendo em vista auditoria anteriormente efetuada na empresa CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S A., CNPJ 07.709.346/0001-02, que teve como resultado da auditoria, a lavratura de auto de infração, cuja cópia do Relatório Fiscal foi anexado aos autos (fls. 30/62) e formalizado o PAF nº 10073.720514/2015-70.

Veja-se trecho da conclusão do referido Relatório Fiscal (fl. 62):

"(...) Com os elementos coletados pode-se afirmar, de forma peremptória, que as operações do Anexo I se deram com a ocultação de seus reais beneficiários, porquanto não é crível que uma sociedade sem capacidade econômica (DIPJ zeradas em 2010 e 2011), sem capacidade operacional (sediada em uma sala comercial no centro de Volta Redonda e com apenas um funcionário registrado), conseguisse importar, por conta e risco próprios, o volume de mercadorias comercializadas, revendendo quase que instantaneamente todos os produtos importados".

O lançamento na empresa CALL, foi efetuado com base no disposto no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que prevê multa de 10% do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com objetivo de ocultar os reais intervenientes ou beneficiários.

3. Necessidade de realização de Diligência - saneamento do processo

Antes de se adentrar a análise das questões preliminares suscitada e do mérito, entendo ser necessário o saneamento do presente processo, a fim de dar prosseguimento ao julgamento. Explico.

Não foi possível encontrar nos autos, a Intimação do resultado da decisão DRJ à empresa CALL IMPORTADORA, que foi arrolada pela fiscalização como solidária responsável, com base no art. 124, I do CTN, arts. 94 e 95 do Decreto Lei nº 37/66 e 674, V do Regulamento Aduaneiro. Veja-se a conclusão do item 7, do Relatório de Fiscalização (anexo ao AI) - fl. 7/9:

*"(...) Por todo o exposto, **são responsáveis solidários pela infração** a pessoa jurídica CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S A, CNPJ 07.709.346/0001-02 e a pessoa jurídica SALA ESTOFADOS LTDA, CNPJ 04.755.388/0001-91" (grifei).*

A referida empresa (CALL IMPORTADORA), apontada pela fiscalização como responsável solidária, foi intimada do Auto de Infração, conforme consta do Edital de fl. 280.

Ressalta-se que o lançamento foi mantido em sua integralidade pela decisão *a quo* e como não houve apresentação de impugnação pela empresa CALL IMPORTADORA, restou a responsabilidade atribuída em relação ao sujeito passivo.

No entanto, verifica-se nos autos, que somente existe comprovação de que a Contribuinte (SALA ESTOFADOS) foi cientificado da decisão de primeira instância e manifestou-se, apresentando o referido recurso. Em 23/05/2016, conforme Despacho da IRF/Belo Horizonte -MG (fl. 609), os autos foram encaminhados a este CARF para prosseguimento e não localizamos nos autos, o comprovante de que o responsável solidário relacionado pelo Fisco (e mantidos pela decisão *a quo*), tenham sido intimado/cientificado

acerca da decisão da DRJ. Também não se localiza nos autos a interposição do recurso voluntário por parte da CALL IMPORTADORA.

É cediço que ao deixar de intimar todos os responsáveis tributários acerca da decisão recorrida, a Administração Tributária pode incorrer em vício, por deixar de atender aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

E é dessa forma que se encontra estabelecido pela Súmula CARF nº 71 e devem ser observado pelos julgares deste CARF:

Súmula CARF nº 71: Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

Em face do acima exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, proponho a **realização de diligência** para que a autoridade fiscal da **IRF - BELO HORIZONTE (MG)**, proceda as seguintes providências:

(i) junte nos autos os comprovantes, AR (Correios) ou o Edital afixado, da intimação do responsável solidário (**CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S A**, CNPJ 07.709.346/0001-02), em relação a decisão da DRJ, e no caso de inexistir a intimação deles, que seja efetuada a intimação respectiva, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para interposição do recurso voluntário;

(ii) seja anexado cópia (extrato) da DI nº 11/0077329-2, objeto da presente autuação, bem como fazer nova juntada "impressa" ou arquivo não paginável das planilhas demonstrativas de fls. 63/78, que a meu sentir, por força da digitalização do e-processo, não restou com sua plena visualização e identificação para o perfeito manuseio de seus dados;

(iii) consta dos autos o Relatório de Fiscalização referente o resultado da auditoria na empresa CALL IMPORTADORA (fls. 30/62) e o mesmo faz referência alguns anexos. Assim, solicito a juntado de cópia do referido PAF nº 10073.720514/2015-70, que foi citado no Relatório Fiscal à fl. 11 deste e-processo, e

(iv) demonstrar/justificar, a razão que, em relação a Nota Fiscal nº 20 (fl. 93) citada no Termo de Intimação (fl. 79), objeto da autuação, emitida pela empresa CALL IMPORTADORA para a empresa SALA ESTOFADOS no valor total de R\$ 634.921,00, sendo que o lançamento da multa sobre o valor aduaneiro das mercadorias aplicada foi no valor de R\$ 164.802,00.

Ao término dos trabalhos, a autoridade fiscal da IRF/BELO HORIZONTE (MG), deverá elaborar o **Relatório Conclusivo**, devendo manifestar-se sobre todos os fatos apurados na referida diligência.

Encerrada a instrução processual os Interessados (SALA ESTOFADOS e CALL IMPORTADORA), **deverão ser intimados para manifestar-se** sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo a este CARF, para prosseguimento do julgamento.

É como voto a presente Resolução.

Processo nº 11762.720079/2015-88
Resolução nº **3402-001.022**

S3-C4T2
Fl. 625

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator