



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

Processo nº 12466.000914/2008-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.500 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2013
Matéria MULTA-CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO
Recorrente GAMA COMERCIAL IMP. E EXPOR. LTDA E SOLIDÁRIO.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto:

MULTA-CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO

Data do fato gerador: 10/03/2008

NULIDADE DE LANÇAMENTO

Em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim como não enseja nulidade de auto de infração quando lavrado por agente capaz, contendo os requisitos exigidos pelo art. 10, do mesmo decreto.

SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

OCULTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Ocorrida ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias, considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a qual se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro daquelas que não sejam localizadas ou que tenham sido transferidas a terceiro ou consumidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Daniel Mariz Gudiño e Luciano Lopes de Almeida Moraes votaram pelas conclusões.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*“Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 14 por meio do qual é feita a exigência de **R\$ 975.433,00** (novecentos e setenta e cinco mil e quatrocentos e trinta e três reais) a título de Multa Proporcional ao Valor Aduaneiro de que trata o artigo 618 e §1º do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.*

A Fiscalização assim descreveu os fatos, fls. 02 e 05 a 14, em síntese:

Que a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda não é a real adquirente das mercadorias importadas em seu nome e que a mesma operava como interposta pessoa.

Que foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de apreensão das mesmas, conforme determina o art. 23, inciso V, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

A empresa foi incluída em procedimento especial com base na IN/SRF nº 228/02 (art. 1º) e IN/SRF nº 455/04 (art. 14).

Que a real adquirente das mercadorias é a empresa Conthey Comércio e Indústria Ltda, CNPJ 96.280.292/0001-32, que passa a figurar no pólo passivo como devedor solidário.

Que foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais por meio do processo administrativo nº 12466.000912/2008-59.

Cientificadas, a contribuinte Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda e a devedora solidária Conthey Comércio e Indústria Ltda apresentaram impugnação, alegando, em síntese:

Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda - fls. 1.114 a 1.120, acompanhada dos documentos de fls. 1.121 a 1.159.

Que em 11 de maio de 2006, iniciou-se contra a impugnante o procedimento especial de fiscalização previsto na IN 228/02.

Que, utilizando-se de seu direito de defesa previsto na própria IN, apresentou contraposição, rechaçando tudo que fora levantado pelo Auditor Fiscal.

Que no dia 7 de janeiro/2008, através do comunicado SECAT/ALF/PORTO VITÓRIA Nº 001, chegou ao conhecimento da impugnante o despacho do Sr. Inspetor a respeito do Parecer nº 991/07, o qual expressamente declarou ser aquela representação totalmente insubsistente tornando-a nula.

Que os autos de infração não estavam numerados, dificultando a identificação de cada um deles no comprot e que não contavam com a assinatura do chefe do setor responsável, conforme previsto no art. 11 do Decreto nº 70.235/72.

Que através da decisão exarada no Parecer nº 991/07, acabou-se com a possibilidade de prosperar qualquer infração porventura levantada por tal relatório.

Requer, por fim, seja o auto de infração declarado nulo e insubsistente, bem como seja determinada a anulação das respectivas Representações Penais.

Conthey Comércio e Indústria Ltda – fls. 1.160 a 1.163, acompanhada dos documentos de fls. 1.164 a 1.213.

Que a defendente é parte ilegítima para figurar como devedora solidária do crédito tributário levado a efeito pela fiscalização.

Que apenas comprou produtos nacionalizados e comercializados pela autuada.

Que a defendente é terceira de boa-fé, que não pode ser penalizada por suposto ilícito praticado por terceiro.

Requer que seja reconhecida a inexistência de solidariedade entre as empresas Gama e Conthey.

É o relatório. Passo ao voto.”

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FNS nº 07-14.075, de 19/09/2008, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, às fls. 1216/1226, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 10/03/2008

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 10/03/2008 MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIÁRIA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 10/03/200

8 INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Lançamento Procedente.”

O julgamento foi no sentido de manter o crédito tributário exigido, tendo em vista ocorrência da interposição fraudulenta, restando configurado o dano ao erário. Bem como, manter no pólo passivo a devedora solidária Conthey Comércio e Indústria Ltda.

Em sede de recursos voluntários, as empresas arroladas no auto de infração como contribuinte e responsável solidário, tanto Gama Comercial Importadora e Exportadora LTDA e Conthey Comércio e Indústria Ltda repisam os argumentos da impugnação.

Ressalta, Gama, por conta da insubsistência do Parecer 991/07-SEORT, já que foi considerado nulo; pelo não cabimento do Auto de Infração por ser baseado em vício de procedimento do devido processo legal.

Por sua vez, Conthey, rebate que tão somente compra e venda produtos no mercado interno. A penalidade, caso exista, deve ser atribuída à empresa Gama e por fim, se concebendo a penalidade, a título de debate a penalidade a ser aplicada deve se adequar aos termos do art. 33 da Lei de nº 11.448/07, limitando-se a 10% do valor da operação.

Foi convertido o JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, conforme Resolução nº 3201-000.102, de 17/11/2009, nos termos abaixo:

Tendo em vista vasta alegação pela recorrente, inclusive em sede de preliminar, que o Auto de Infração não pode prosperar pois se baseou no relatório de informações fiscais que também motivou a representação de inaptidão do CNPJ da empresa, que foi considerada insubsistente; ainda, por conta de que os fatos trazidos pela fiscalização não se encontram materializados, não configurando as irregularidades de inaptidão, tornando-a sem efeito, conforme despacho do Inspetor da Alf do Porto de Vitória/ES, à fl. 1359 (“ não ficou caracterizado de forma

inequívoca a interposição fraudulenta". Complementando em seu recurso, que o Auto de Infração apensa o relatório conclusivo de inaptidão, que foi considerado nulo pelo Inspetor.

Considerando que a recorrente argumenta que a decisão, *a quo*, não enfrenta as alegações do Parecer 991/2007. Tem-se que, à fl. 1218 da citada decisão, dispõe: *"Importante registrar, por oportuno, que a apuração dos fatos e as provas concernentes do presente processo são autônomas em relação àqueles que embasaram o Parecer nº 991/07 elaborado pelo SEORT/Alfândega/Porto de Vitória."*

Ou seja, por todas as alegações acima, converteu o processo em diligência à Inspetoria de origem para:

- 1) anexar cópia do processo de nº 12466.000172/2007-70 referente ao processo de inaptidão (principalmente todo o teor do Parecer nº 991/2007);
- 2) esclarecer período abrangido do Parecer nº 991/2007 (20/12/2007);e
- 3) explicar se o Auto de Infração teve como base o relatório conclusivo, conforme alegações da recorrente.

Em resposta à diligência, foi esclarecido dessa forma: (fl. 1515- papel) (3014 pdf)

O parecer nº 991/2007, emitido pelo SEORT/ALFNIT — Serviço de Orientação e Análise Tributária da Alfândega do Porto de Vitória (vide fls. 1631 a 1701 do processo apensado de nº12466,000172/2007-70) não tem período de abrangência, pois só foi elaborado para analisar (e não julgar como alega a impugnação a fl. 1295) e dar subsídios para a decisão do Inspetor única e exclusivamente no sentido de declarar ou não a INAPTIDÃO do CNPJ. Inexiste no despacho do Sr Inspetor a descaracterização da interposição fraudulenta como podemos ler na Integra is fls 1358 a 1369 do presente assim como nas fls. 1702 a 1703 do proc. Nº12466.00017212007-70, onde o que temos é o alerta de que paralelamente ao proc. Nº12466.000172/2007-70 encontrava-se em curso Auto de Infração de Perdimento por Ocultação do Sujeito Passivo, do Real Vendedor, Comprador ou de Responsável pela Operação - cessão de nome (o presents proc.Nº 12466.00091412008-48) e foi o que consubstanciou a Representação de Inaptidão, pois à época essa infração (perdimento por ocultação do sujeito passivo) era punível com a inaptidão do CNPJ entre outras imputações legais previstas.

Com o advento da Lei 11.488 (15/06/2007), a "cessão de nome" deixou de ser punida com Inaptidão e passou a ser punida com multa de 10% do valor da operação. Como podemos constatar, o que realmente norteou a decisão do Sr Inspetor no sentido de declarar insubsistente a representação para Inaptidão do CNPJ, tornando-a sem efeito, foi a observação do artigo nº33 da Lei 11.488.

A defesa se apoia no Parecer 991/07 e no despacho do Sr inspetor equivocadamente, pois nem o Parecer 991/07 e nem a

*decisão do Sr Inspetor de tornar Insubsistente a Representação de Inaptidão do CNPJ pode tornar sem efeito ou anular o relatório conclusivo da fiscalização — SEFIA, baseado nos documentos anexados, o qual fundamenta o presente Auto de Perdimento por **Ocultação do Sujeito Passivo***

3). *Sim, o Auto de Infração teve como base o relatório conclusivo da fiscalização - SEFIA.*

Foi dada ciência à empresa do resultado da diligência e a mesma manifestou-se.

Em sessão de julho/2013, percebi que a PGFN não tinha sido cientificada, e foi convertido os autos em Resolução 3201-000396 para ciência, também, em respeito ao princípio do contraditório.

O processo digitalizado foi redistribuído e encaminhado a esta Conselheira para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de Auto de Infração, onde se exige Multa Proporcional ao Valor Aduaneiro de que trata o artigo 618 e §1º do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

Art. 618 . *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 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)*

.....

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.

.....

§ 1º *A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)*

Antes de adentrar ao mérito, diante da resposta da diligência como relatado e decisão tomada no processo 12466.000172/2007-70, do qual originou-se o Parecer SEORT nº 991/07, que, segundo alegam as recorrentes, terminou por considerar insubsistente a representação para fins de declaração de inaptidão da empresa Gama Comercial Importadora Exportadora, decorrendo disse, sempre no entendimento manifesto pelo menos por uma das partes, inúmeras consequências, dentre as quais, a nulidade do auto de infração, por falta de motivação e por lastreado em relatório fiscal cuja nulidade já havia sido decidida em processo transitado em julgado em âmbito administrativo.

De acordo com os argumentos no recurso voluntário, bem como na diligência (*nem o Parecer 991/07 e nem a decisão do Sr Inspetor de tornar Insubsistente a Representação de Inaptidão do CNPJ pode tornar sem efeito ou anular o relatório conclusivo da fiscalização — SEFIA, baseado nos documentos anexados, o qual fundamenta o presente Auto de Perdimento por Ocultação do Sujeito Passivo*) as empresas não podem desconhecer que tratam-se, este e aquele processo, de procedimentos autônomos, inexistindo qualquer vinculação entre a decisão tomada num e noutro. No entanto, os recorrentes consideram que há consequências fatais na solução desta, pois o fato de ter sido decidido no processo de inaptidão que “os fatos levantados pelo I. Auditor do SEFIA não se encontram materializados nos autos” e “que a recorrente [no caso a empresa Gama] comprovou que a acusação feita pelo I. Auditor do SEFIA de que não operara com recursos próprios era improcedente”.

Há dois processos que são autônomos e, podem perfeitamente chegar a conclusões até mesmo opostas.

Toda e qualquer decisão tomada em um processo autônomo é inteiramente independente das demais soluções tomadas em processos congêneres ou até mesmo idênticos, desde que assim dispõe a legislação que cuida do rito processual próprio de cada litígio.

Pode-se exemplificar, em nível do próprio CARF, Tribunal administrativo que obedece a esta coerência. Uma Turma decide de uma determinada maneira e a outra decide em sentido contrário, ainda que sobre matéria idêntica e para um mesmo contribuinte. Exceto, quando haja súmulas editadas – procedimento definido em Lei como necessário e suficiente para vinculação de decisões a outras decisões.

Também, é o que ocorre em nível do Poder Judiciário, com vistas à garantia de um direito qualquer, não obtendo sucesso em sua demanda, ainda que outros tenham experimentado melhor sorte em matéria em todo idêntica à sua

Pois bem, o exercício do contraditório e da ampla defesa dependem da autonomia do julgador que tem competência para a solução da lide, ainda que surjam decisões diferentes.

Portanto, no presente caso, as questões de mérito de um e de outro processo não guardam nenhuma relação entre si.

Como bem alerta a diligência:

O parecer nº 991/2007, emitido pelo SEORT/ALFNIT — Serviço de Orientação e Análise Tributária da Alfândega do Porto de Vitória (vide fls. 1631 a 1701 do processo apensado de nº 12466,000172/2007-70) não tem período de abrangência, pois

s6 foi elaborado para analisar (e não julgar como alega a impugnação a fl. 1295) e dar subsídios para a decisão do Inspetor única e exclusivamente no sentido de declarar ou não a INAPTIDÃO do CNPJ. **Inexiste no despacho do Sr Inspetor a descaracterização da interposição fraudulenta como podemos ler na Integra is fls 1358 a 1369 do presente assim como nas fls. 1702 a 1703 do proc. Nº12466.00017212007-70, onde o que temos é o alerta de que paralelamente ao proc. Nº12466.000172/2007-70 encontrava-se em curso Auto de Infração de Perdimento por Ocultação do Sujeito Passivo, do Real Vendedor, Comprador ou de Responsável pela Operação - cessão de nome (o presente proc.nº 12466.00091412008-48) e foi o que consubstanciou a Representação de Inaptidão, pois à época essa infração (perdimento por ocultação do sujeito passivo) era punível com a inaptidão do CNPJ entre outras imputações legais previstas.**

Então, no processo de inaptidão da empresa focou na ocorrência de circunstâncias ligadas a decretação da exclusão da mesma do mundo jurídico (inaptidão do CNPJ), neste processo trata da ocorrência de infração tipificada como Dano ao Erário e, ainda que o tipo legal seja o mesmo ou quase o mesmo, têm ambas efeitos absolutamente distintos, que levam a uma formação de juízo baseada em premissas nada semelhantes.

No decorrer do processo e para fins de formação de convicção, a ocorrência de determinados fatos pode ser considerada pelo julgador como suficiente para a aplicação da pena de perdimento dos bens, mas não para a decretação de inaptidão da empresa, dependendo da percepção que cada um faz das circunstâncias materiais do fato, da extensão de seus efeitos, atrelados aos dispositivos legais aplicáveis e de outros elementos próprios da circunstância analisada.

Observa-se, ainda, no próprio Parecer SEORT 991/07:

(...)

Assim, o deslinde da controvérsia passa pela aferição dos pontos colocados na representação formulada, uma vez que, embora não pareça a um primeiro exame, a declaração de inaptidão de CNPJ, não só impede a empresas de operar em comércio exterior, mas acima de tudo, interrompe todas as suas transações negociais em qualquer campo.(grifei)

É de dizer que a motivação para se declarar inapta uma empresa, prescinde de uma análise acurada, não só das constatações da fiscalização, mas também das razões apresentadas pela empresa representada.

(...)

Sustenta-se na representação, que vem acompanhada do relatório fiscal de lavra do auditor representante, que não houve comprovação da integralização do capital social da empresa em duas oportunidades, caracterizando-se assim, a falta de capacidade operacional da empresa.

Conquanto os lançamentos contáveis não serem claros acerca da integralização mencionada, não se pode ter, somente baseado neste ponto, a inexistência de fato da empresa.(grifei)

(...)

É bem verdade que o fiscal agiu em consonância com a legislação de regência que determina o desencadeamento da ação que desagou na presente representação.

Entretanto, sob o prisma da razoabilidade e da proporcionalidade, tenho que a questão merece tratamento diferente daquele defendido pela fiscalização.

(...)

Ora, como se falar em empresa inexistente de fato, quando a própria instituição reconhece a sua existência através da recepção e processamento das declarações apresentadas pela parte.

(...)

Assim, para ser considerada como válida a representação sub examine, no mínimo, dever-se-ia caracterizar de forma inconteste as duas condições necessárias à decretação de inaptidão do CNPJ da empresa, ou seja, inexistência de fato e falta de comprovação dos recursos empregados. (grifei)

(...)

Nesse sentido, parece lícito e razoável vislumbrar a questão sob o prisma dos princípios apontados como elementos do ato administrativo a resolver a questão. Ademais, como frisado, resta ao fisco inaugurar procedimento de fiscalização na empresa aplicando-se as penalidades fiscais advindas. (grifei)

O que se revela exagerado e desproporcional é alijar a impugnante do mercado, impossibilitando a continuidade de suas atividades, com as conseqüências decorrentes, ou seja, ferindo-a de morte, quando se observa a existência de recursos e a sua existência de fato. (grifei)

Do exposto, cada um dos dois processos tem motivações absolutamente distintas e, conclusão, fundamenta-se pela aplicação do direito aos fatos constatados em vista das conseqüências próprias, não há motivo e nem mesmo possibilidade de que se aproveite a solução de um para o desfecho do outro processo.

Por sua vez, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em **nulidade** caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração – que pertence à categoria dos atos ou termos –, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que por preterição de direito de defesa apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, caso houvesse irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não importariam em nulidade e poderiam ser sanadas, se tivessem dado causa a prejuízo para o sujeito passivo, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por tudo que foi exposto, sendo improcedentes os argumentos da recorrente, não se encontrando presente pressuposto algum de nulidade, não havendo, da mesma forma, irregularidade alguma a ser sanada, não deve ser acolhida a preliminar com esse fundamento.

Quanto a **necessidade da lavratura do auto de infração**, tem-se que a constituição do crédito tributário depende do lançamento e de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, surgida a obrigação tributária, nasce também para a Administração Tributária e seus agentes o dever de realizar o lançamento correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos:

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.

Passando ao **mérito**, a autuação surgiu ante a constatação de indícios de irregularidades nas operações de comércio exterior praticadas em nome da Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda. Os indícios tiveram origem na verificação de que o valor total das operações de importação era bem superior ao limite estabelecido com base no patrimônio declarado pela importadora, além de pagamentos irrisórios, por exemplo, a título de imposto de renda, dentre outras inconsistências.

Repisando informação, a Fiscalização (Mandado de Procedimento Fiscal nº 0727600/00379/06) trouxe aos autos:

Planilhas (anexo 5 – fls. 571/605) contendo dados de notas fiscais de entrada e saída em que as datas referentes às entradas, em sua grande maioria, eram iguais as datas referentes às saídas, indicando que as mercadorias importadas possuíam adquirentes predeterminados.

Nos balancetes de verificação (anexo 4 – fls. 111/569) a conta referente a “Bancos” ocorria uma movimentação expressiva de recursos monetários e a inexistência da conta “Estoques”. As mercadorias importadas estavam representadas pela conta “Importações em Andamento”, a qual era

subdividida em diversas subcontas que eram representadas pelo número da Declaração de Importação (DI), e em tais subcontas, a maioria assumia valor igual a zero, significando que as mesmas não permaneciam em estoque.

No Livro Razão (anexo 6 – 607/822), constatou-se os lançamentos de: (a) depósitos realizados por outras empresas a título de adiantamentos; (b) depósitos sem a indicação da respectiva finalidade; (c) depósitos referentes a recebimentos de saldos credores; (d) depósitos referentes a devolução de saldo; (e) depósitos referente a fechamento de câmbio. Verificou-se que para diversos depósitos realizados nas contas bancárias a contrapartida foi a conta do passivo denominada “Obrigações Diversas”, significando que tais depósitos foram recebidos como adiantamentos de recursos monetários. Também, que vários valores que ingressaram nas contas bancárias tinham como contrapartida a conta “Clientes”. Entretanto, os históricos para tais ingressos não se referiam a recebimento de duplicatas ou ao recebimento de outro tipo de documento de crédito e sim a depósitos em conta corrente.

Da análise dos balancetes de verificação, percebeu-se que os valores debitados na conta “Clientes” eram praticamente idênticos aos valores creditados, significando que as vendas a prazo eram imediatamente quitadas. Entretanto, como visto anteriormente, os históricos para tais ingressos não se referiam a recebimento de duplicatas ou ao recebimento de outro tipo de documento de crédito e sim a depósitos em conta corrente.

Consta, folha 10 (papel) e 14 (pdf) do processo, no item 17, nas conclusões finais do relatório de fiscalização, onde está registrada uma síntese das razões que levaram a fiscalização a formar sua convicção:

...”Assim sendo, de posse do referido demonstrativo e de posse e de posse das notas fiscais, construímos o Demonstrativo de Saldo Bancário (onde é demonstrado o saldo bancário da empresa nas datas especificadas), o Demonstrativo dos Valores Excluídos (onde é demonstrado os valores que não foram considerados no fluxo financeiro e o motivo da exclusão) e o Demonstrativo do Fluxo Financeiro (onde é demonstrado o real saldo de recursos monetários da empresa disponíveis para pagamento das despesas aduaneiras realizadas). No Demonstrativo do Fluxo Financeiro, fica demonstrada a total falta de capacidade financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior no período fiscalizado (anexos 13)”

Destarte, a fiscalização conseguiu obter e juntar provas suficientes para permitir adequado grau de segurança e certeza dos fatos atribuídos à contribuinte e à responsável, bem como claras e específicas, de modo a possibilitar, inclusive, o contraditório.

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, *in verbis*:

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

*V - estrangeiras ou nacionais, na **importação** ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, **comprador ou de responsável pela operação**, mediante fraude ou simulação, inclusive a **interposição fraudulenta de terceiros**.*(destaquei)

A pena prevista para a infração antes descrita é o perdimento das mercadorias importadas, conforme parágrafo 1º do mesmo artigo, assim disposto, *in verbis*:

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

Em razão de as mercadorias importadas não terem sido localizadas, por terem sido consumidas ou revendidas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, conforme determinado no parágrafo 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, nos seguintes termos, *in verbis*:

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

No decorrer do processo fiscalizatório foi constatado que a interessada não detinha capacidade financeira suficiente para arcar com as despesas aduaneiras relativas às mercadorias que importou. Verificou-se que os pagamentos dos custos das importações foram realizados com recursos financeiros de terceiros, sem os quais a interessada não poderia cumprir com suas obrigações de importadora.

Assim, a fiscalização estabeleceu a presunção legal da caracterização de interposição fraudulenta de terceiros, tendo por fundamento a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações, como disposto no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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

Compulsando os autos, verifica-se que a fiscalização carrou aos autos elementos que indicam ocultação do real adquirente. Ocorrências dessa espécie tida como importações conhecidas como realizadas por conta e ordem de terceiros.

Quanto à alegação de que a penalidade pela infração que em tese teria cometido é aquela prevista na **Lei nº 11.488/2007**, pois a interposição fraudulenta presumida pela fiscalização devido à não comprovação da origem dos recursos empregados no comércio exterior, significa a cessão do nome a terceiros, que, conforme a norma legal citada, tem como penalidade uma multa de 10% do valor da mercadoria, é interpretação equivocada.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, assim dispõe, *in verbis*:

*Art. 33. A pessoa jurídica que **ceder seu nome**, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de **operações de comércio exterior** de terceiros com vistas no **acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo **não se aplica** o disposto no **art. 81 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996.(destaquei)*

O artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, por sua vez, estabelece o que segue, *in verbis*:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

*§ 1º Será também **declarada inapta** a inscrição da pessoa jurídica que **não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.***

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.(destaquei)

O parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, supratranscrito, dispõe que, para o caso previsto no *caput* do artigo, qual seja, a exigência da multa de 10 % do valor da operação acobertada da pessoa jurídica pela irregular cessão do nome em operações de comércio exterior, não se aplica o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, que, determina a declaração de inaptidão nos casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Observa-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos

recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declara inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

Ou melhor, como se vê, a norma (Lei nº 11.488/2007) trouxe nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

A multa capitulada no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, por sua vez, é exigida quando as mercadorias sujeitas à pena de perdimento, prevista em seu § 1º, em virtude da caracterização de dano ao Erário, não mais estão disponíveis, por não serem localizadas ou terem sido consumidas.

De se notar que a pena de perdimento tem natureza diversa da declaração de inaptidão antes prevista. Enquanto aquela tem como objeto a pessoa jurídica, esta é de controle aduaneiro, incidindo sobre as mercadorias importadas em situação irregular, portanto perfeitamente aplicáveis simultaneamente.

A Lei nº 11.488/2007, ao mesmo tempo em que determinou a não aplicação da inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária. Essa substituição de penalidade em nada altera sua natureza e, portanto, fica mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento, que, note-se, não foi revogada em nenhum momento, ainda que essa pena tenha sido convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Verifica-se, assim, que não pode prevalecer a entendimento da recorrente a respeito da substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Por derradeiro, a empresa Conthey Comércio e Indústria Ltda argumentou de que é parte ilegítima para figurar como devedora solidária do crédito tributário levado a efeito pela fiscalização, que apenas comprou produtos nacionalizados e comercializados pela autuada e que é terceira de boa-fé.

Considerando-se que a defesa argumenta e não comprova e o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita.

Verifica-se que a recorrente traz informativos à Receita Federal, sem contudo, não aduz provas relativas à materialidade do que afirma. Enfim, não foram acostadas aos autos prova documental que dá suporte ao seu pleito.

No que tange à prova, é de se observar o esclarecimento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª Edição, Dialética, São Paulo, 1997):

“Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas deve ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Essa conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação

distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos.

Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.” (Grifou-se)

Se a defesa entende que a verdade material não está contida nos documentos apresentados à fiscalização, deveria trazer ao processo elementos probantes do contrário, desde quando, é um direito seu apresentar as provas que julgar necessárias para reforçar seu ponto de vista.

Conclui-se, pois, que cabe a empresa trazer aos autos todos os dados que entende comprovadores dos fatos que alega e que entende como suficientes para reformar o lançamento. De forma contrária, o mesmo alega, mas não prova.

Pois bem, o art. 121 do CTN dispõe: “infrator – sujeito passivo” tanto pode ser o contribuinte - se possuir “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*” ou o responsável – “*aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei*”.

Então, existindo os co-autores da infração sujeita a pena pecuniária, estes são todos responsáveis solidários por possuírem interesse comum no ilícito que motivou à aplicação da penalidade pecuniária (obrigação principal), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

O art. 124 é aplicado em sentido lato, tendo em vista lastro com o art. 113 do CTN (a obrigação principal envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária).

O interesse comum no fato gerador de obrigação tributária consubstanciada em tributo, gerando por consequência a solidariedade.

Para reforçar, a Solução de Consulta nº 281/2006, da 9ª RF dispõe que no caso de importação por conta e ordem de terceiros, a responsabilidade não comporta benefício de ordem e não se limita ao cumprimento da obrigação tributária principal.

Mas mesmo assim, por amor ao debate, entendo que a responsabilidade dos solidários também, está insculpida na Medida Provisória nº MP 2.158-35 de 2001, conforme abaixo demonstrado:

Art. 77- o parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66 passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 32 (...).

Parágrafo único- É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 78-O art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

V- conjunta ou isolada, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Não fosse suficiente, o inciso III, do art. 77 do Código de Processo Civil, estabelece o que segue:

Art. 77 - É admissível o chamamento ao processo: (Alterado pela L-005.925-1973)

(...)

III - de todos os devedores solidários, quando o credor exigir de um ou de alguns deles, parcial ou totalmente, a dívida comum.

No caso, a aplicação do CPC ao PAF é de longa data acatada por nosso ordenamento pátrio, consoante se verifica pela seguinte transcrição:

APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: a lição de Antonio da Silva Cabral dá bem conta da afirmada aplicação das normas do CPC no âmbito do PAF. Diz ele que “há regra no processo civil, segundo a qual o juiz não pode deixar de julgar, sob a alegação de que a lei não prevê solução para o caso que tem diante de si. Diz o art. 126 do CPC: ‘O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito’. **Costuma-se dizer que há lacunas na lei, mas não as há no sistema jurídico de um país. Assim, para os casos omissos, vale-se o julgador do CPC, caso este ofereça solução não prevista na legislação processual fiscal**” (Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva, 1993, p.43).

No presente processo há constatação da ocorrência de fraude na importação por ocultação do real importador/adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, objeto das DI's relacionadas. Enfim, no caso da interposição fraudulenta o real importador/adquirente de mercadoria de procedência estrangeira se oculta atrás de pessoas e situações para não constar, em uma operação de importação, como sujeito passivo ou responsável.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares; negar provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos. Bem como, manter no pólo passivo a devedora solidária Conthey Comércio e Indústria Ltda.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator

Processo nº 12466.000914/2008-48
Acórdão n.º **3201-001.500**

S3-C2T1
Fl. 3.069

CÓPIA