



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

Processo nº 12466.002159/2008-36
Recurso nº 513.440 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.815 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria Multa de Conversão da Pena de Perdimento
Recorrente BRASPONTEX COMERCIO EXTERIOR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/06/2004 a 10/03/2005

OMISSÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O Decreto nº 70.235, de 1972, exige que do auto de infração conste a descrição dos fatos que ensejaram sua lavratura mas não veda tal descrição seja levada a efeito em relatório anexo ao referido auto de infração, notadamente em razão de que o uso de tal metodologia longe está de cercear o direito à defesa e ao contraditório.

NULIDADE POR VÍCIO DO MPF. AUSÊNCIA

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização; eventuais falhas em sua prorrogação não contaminam o lançamento.

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE - IN 228, DE 2002. PRAZO.

A Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 não estabelece limite para a prorrogação do prazo do procedimento especial de controle verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

Ademais, o encerramento das verificações não representa empecilho para a lavratura do auto de infração de perdimento, real ou convertido. Ao contrário, regra geral, tal encerramento representa uma condição para a constatação das irregularidades e a consequente elaboração daquele lançamento de ofício.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM RAZÃO DO INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade por indeferimento de pedido de perícia quando os autos reúnem os elementos necessários à formação da convicção do julgador e, o que é mais relevante, o sujeito passivo não logra êxito em demonstrar a imprescindibilidade desse exame suplementar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/06/2004 a 10/03/2005

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO MEDIANTE SIMULAÇÃO E FALSIDADE IDEOLÓGICA DE DOCUMENTO NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO. EFEITO.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, bem assim a inserção de informações ideologicamente falsas na fatura comercial caracteriza Dano ao Erário, punível com a pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa igual ao valor aduaneiro, caso não seja possível realizar a sua apreensão.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, Luciano Pontes de Maya Gomes, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 4.025.079,72, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração:

Que a interessada promoveu importações de mercadorias, nos anos de 2004 e 2005, amparadas por Declarações de Importação nas quais se declarava como importadora e adquirente das mercadorias.

Submetida a procedimento especial de fiscalização, previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, se constatou que a

interessada foi interposta pessoa nas operações de importação, ocultando as reais adquirentes das mercadorias, as quais repassavam recursos para o pagamento dos custos das importações e figuravam como destinatárias das mercadorias nas Licenças de Importação.

As mercadorias importadas se tratavam de “naftas”, classificadas na NCM 2710.11.49, sujeitas a licenciamento não-automático, consideradas como “solventes” pela ANP.

Da análise dos documentos da interessada se concluiu que essa não possuía capacidade financeira para realizar as operações de comércio exterior, cujas importações no período remontaram a U\$ 10.449.759,00, declaradas como “em nome próprio”, ou seja, como se fosse a real adquirente das mercadorias.

Alterações do capital social declaradas pela interessada, nunca foram comprovadas e sua sede foi transferida de Vitória/ES para São Paulo/SP, no curso da ação fiscal.

Correspondências entre a interessada e a exportadora estrangeira deixam clara a ocultação das reais adquirentes das mercadorias. Nessas correspondências a interessada orienta a exportadora estrangeira em relação à emissão de documentos fiscais e de transporte, de forma a burlar os controles da Aduana, seja no aspecto relativo à identificação da adquirente das mercadorias, seja relativo aos preços declarados.

Com relação aos preços declarados ficou comprovada a prática de subfaturamento, com a emissão de faturas com valores aproximados de 50% do valor efetivamente pago. As faturas eram emitidas por empresa situada nas Ilhas Virgens, considerada paraíso fiscal. Em diversas Declarações de Importação o modus operandi era o de declarar a diferença de valores como “frete no mercado interno”, fato que distorcia os valores pagos de tal modo que o frete interno chegava ao absurdo de ser equivalente ao valor das mercadorias mais o frete internacional. Essa prática reduziu substancialmente a base de cálculo e conseqüente recolhimento dos tributos devidos nas importações. Configurou-se, assim, a utilização, na importação, de documentos ideologicamente falsos.

A comparação dos preços declarados com os preços praticados nas bolsas internacionais de mercadorias, considerando que se tratava de mercadoria dita “commodity”, ou seja, negociada com base em cotações diárias de preços, revelou diferenças substanciais entre os mesmos. Da mesma forma, o confronto dos valores declarados nas importações pela interessada com os declarados nas exportações da Argentina, país exportador, evidenciaram a prática de fraude no valor aduaneiro. Também a comparação com outras importações realizadas por outros importadores nacionais, do mesmo produto e exportador estrangeiros, demonstra as diferenças entre os preços declarados. Assim, com base no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158/-35/2001, os valores praticados nas importações foram arbitrados.

Em razão da caracterização de dano ao Erário, prevista nos incisos IV e V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, e considerando a não localização ou consumo das mercadorias, foi lavrado o auto de infração do presente processo para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme previsto nos parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Registra ainda o auto de infração, a constatação das seguintes irregularidades:

- Triangulação comercial ilícita, com o fim de fraudar o valor praticado ou declarado, refaturando indevidamente as mercadorias por preço inferior ao real.

- Não apresentação de documentação comprobatória da regularidade das operações realizadas.

- Não comprovação da origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

- Envolvimento da empresa “Farmabras Produtos Químicos Ltda”, identificada nas licenças de importação como distribuidora da nafta, que deveria ser utilizada para fins não energéticos, em denúncias de adulteração de combustíveis.

A empresa “Braspontex Comércio Exterior Ltda” foi autuada na condição de “contribuinte” e a empresa “Farmabras Produtos Químicos Ltda” na condição de “responsável solidário”, com base no artigo 124 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, e nos artigos 32 e 95 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A Braspontex foi cientificada pela via pessoal (ciência fl. 01) e apresentou a impugnação tempestiva de folhas 562 a 591, com os documentos de folhas 594 a 791 e 794 a 902, anexados.

A impugnante alega preliminar de nulidade, por entender que no auto de infração não se cumpriu formalidade essencial, “eis que não apresenta em seu corpo a descrição dos fatos que pretendeu alcançar” e que “no campo reservado à descrição dos fatos, não há qualquer informação dos fatos alcançados, remetendo sempre aos famigerados ‘anexos’ para fugir da narrativa minuciosa dos eventos.” (sic)

Alega que houve cerceamento de seu direito de defesa, pois, na forma como procedido, não sabe exatamente do que é acusada.

Defende a nulidade do auto de infração pois a fiscalização foi realizada no prazo superior a 3 anos, quando a norma, Instrução Normativa SRF nº 228/2002, determina que o procedimento deve ser encerrado em, no máximo, 180 dias do seu início.

Alega irregularidades nas intimações pelo fato de a pessoa cientificada não possuir poderes de representação e porque a mudança de endereço da sede para São Paulo ocorreu em 03/11/2005, conforme cópia cartão do CNPJ anexada, e não em

janeiro de 2007 como alega a fiscalização, não podendo ser responsabilizada por falta de atendimento a intimação.

Defende que não houve ocultação do real importador, porque as importações foram realizadas sob sua responsabilidade e risco, pois a mercadoria em questão foi importada para revenda a encomendante predeterminado. Afirma que “depois de confirmado o pedido de compra pelo encomendante, esse pagava antecipadamente parte do valor da compra”, de forma a se garantir a venda, prática comum no comércio. Alega que não se caracterizou importação por conta e ordem de terceiros que é operação realizada com recursos do adquirente/terceiro, responsável, inclusive, pelo fechamento de câmbio. Defende que os demais requisitos para se realizar operação por conta e ordem de terceiro, conforme artigos 86 e 87 da IN SRF nº 247/2002, não foram atendidos e, portanto, não podem ser entendidas como operações desse gênero.

Alega que, exemplificadamente, atendendo ao disposto no artigo 3º da IN SRF nº 634/2006, que estabelece requisitos e condições para atuação em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado, na DI nº 04/1141714-7 foi cadastrada a empresa Farmabras Produtos Químicos Ltda como adquirente final da carga – encomendante, como se vê às fls. 414/418. Defende que as conclusões da fiscalização também foram no sentido de que as operações foram realizadas por encomenda.

Discorda da conclusão da fiscalização sobre ausência de capacidade financeira baseada nas Declarações de Imposto de Renda – DIPJ, anos 2002, 2003 e 2004, com movimentação financeira igual a zero. Argumenta que o simples fato de uma empresa declarar receita zero, não quer dizer que a mesma não tenha capacidade econômica e financeira para o comércio, pois essa deve ser analisada em relação a sua movimentação bancária. Defende que utilizou recursos próprios e de financeiras, nas operações de importação, e que durante muito tempo foi considerada um dos maiores contribuintes do ICMS do Estado do Espírito Santo. Alega que, em 09/06/2005, antes do encerramento do MPF, retificou as DIPJ dos exercícios de 2003 e 2004.

Alega que não há legislação que obrigue a utilização de preços cotados em bolsa de mercadoria e que os preços praticados são condizentes com os levantados pela fiscalização. Com relação a essas inconformidades de preço de que é acusada, alega que as Declarações de Importação foram desembaraçadas, inclusive no canal amarelo, e, portanto, foram verificadas e consideradas corretas, não se podendo alegar, posteriormente, que os preços estavam subfaturados.

Requer a produção de provas periciais para fins de prova dos fatos impugnados. Anexa cópias de Resoluções Ministeriais do Governo da Bolívia que autorizam a exportação de nafta ao preço de U\$ 180,00 o metro cúbico, ou U\$ 0,18/l ou kg. Requer

diligência ao Governo da Bolívia a fim de se confirmar a veracidade de referidas Resoluções. Anexa cópia de contrato no qual o preço da nafta foi negociado ao preço de U\$ 0,18/litro.

Contesta a alegação da fiscalização de falta de “marcador” na mercadoria importada, argumentando que sua presença é obrigatória na nafta solvente, condição para o desembaraço ou liberação na alfândega.

Alega que a fiscalização a acusa de falsificação e adulteração de documentos, baseando-se em indícios e presunções. Requer a produção de prova pericial e documental.

Em razão da alteração de endereço de sua sede, entende que deveria ser fiscalizada pela unidade da Receita Federal de sua jurisdição. Assim, requer que o julgamento de sua defesa seja realizado por aquela unidade.

Requer a anulação do auto de infração. Em caso contrário, requer a produção de prova pericial, documental e diligencial. Requer seja declarado insubsistente o auto de infração e improcedente a ação fiscal. Requer sejam remetidos os autos para julgamento na jurisdição fiscal da impugnante. Requer ainda sejam as intimações e/ou informações de estilo realizadas em nome do patrono, que denomina e registra o endereço.

A responsável solidária, Farmabras Produtos Químicos Ltda, foi cientificada por via postal em 11/09/2008 (AR fls.561-v). Decorrido o prazo legal sem apresentação de impugnação foi lavrado o termo de revelia de folhas 906.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/06/2004 a 10/03/2005

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO OU DO RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo ou do responsável pela importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

USO DE DOCUMENTO FALSIFICADO NECESSÁRIO AO DESEMBARAÇO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.

O uso de documentos falsificado ou adulterado, necessário ao desembaraço, é considerado dano ao Erário, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias.

FRAUDE. SONEGAÇÃO. CONLUIO. TRIBUTOS. BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a autuada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Com relação aos argumentos carreados no acórdão recorrido, defende que:

a) o MPF teria validade até 21/07/2005, e conseqüentemente, quando da sua prorrogação, em 19/09/2005, o mesmo já se encontraria extinto;

b) a presunção estatuída pelo art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, além de antijurídica, só teria vez quando os recursos fossem integralmente providos pelo adquirente;

c) os limites da Instrução Normativa nº SRF nº 634, de 2006, não poderiam servir de base à descaracterização da operação que alega realizada na modalidade, “Por Encomenda”, vez que os fatos geradores litigiosos se aperfeiçoaram em data anterior. Se assim o fosse, estar-se-ia violando o art. 144 do Código Tributário Nacional. Transcreve o ato administrativo e o art. 144 e jurisprudência;

d) a alegada ausência de capacidade financeira seria fator determinante para as conclusões do Fisco e que, ao contrário do afirmado a Braspontex figuraria no 89º lugar no rol dos maiores contribuintes do ICMS no Espírito Santo;

e) a diligência e a perícia pleiteadas seriam “necessárias e indispensáveis” para a solução do litígio e seu indeferimento ocorreria sem a devida fundamentação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Enfrento separadamente cada uma das razões re recurso aduzidas

1.1- Nulidade do Auto de Infração

Aduz o sujeito passivo que o auto de infração que formaliza a exigência é nulo, tendo em vista a ausência de descrição dos fatos que deram suporte à imputação de penalidade.

Contesta, nessa esteira, a “prática rechaçada e repugnada de anexar ao Auto de Infração, relatórios, demonstrativos e explicativos, ou seja lá o apelido adotado para aquele errôneo instrumento.”

Quando se trata de discutir nulidade procedimental, entendo salutar tomar como referência a lição de Bedaque¹ (destaques acrescidos):

“...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas conseqüências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo.”

É preciso firmar, ainda, que essa abordagem encontra-se dogmatizada nos artigos 60, do Decreto nº 70.235, de 1972² e 55, da Lei nº 9.784, de 1999³, este último aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Ou seja, tratando-se de ato administrativo, a regra é a convalidação ou saneamento; a exceção, a nulidade.

Trazendo tal discussão ao âmbito do Processo Administrativo Fiscal, indiscutivelmente, situações há em que tal prejuízo (ou ameaça) presume-se *jure et de jure*, taxativamente elencadas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72⁴.

Sendo certo que não se discute a competência do agente, hipótese tratada no inciso I, caberia investigar se o alegado descumprimento da forma prescrita em lei efetivamente cerceara o direito de defesa dos sujeitos passivos, hipótese do inciso II.

¹ Bedaque, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo. Malheiros, 2006, pp 82 e 83.

² 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.

³ Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

⁴ 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.

Com efeito, conforme se observa da leitura desse inciso II, em conjunto com o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo quando a lei é taxativa quanto à forma por meio da qual determinado ato processual deve ser executado, o saneamento ou a nulidade só tem vez quando caracterizada prejuízo a interesse processual.

Ou seja, mesmo quando a lei estabelece a presunção, transfere ao julgador a análise da validade do ato sob um prisma teleológico, que direciona tal avaliação para o atingimento do resultado, sem a prévia definição da forma.

Se, e somente se, caracterizado prejuízo, conforme o caso, tornar-se-á nulo o procedimento ou ato, ou exigir-se-á seu saneamento. Caso contrário, não se fala em nenhuma dessas medidas.

Registro aqui, por outro lado, a felicidade com que Tércio Sampaio Ferraz Jr⁵ esclarece os contornos da técnica de avaliação finalística do ato administrativo, em comparação com o que denomina validade condicional⁶:

16. Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não-automático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o da finalista é casuístico.

Feita tal delimitação, restaria, ainda, explorar o significado da expressão “prejuízo” no âmbito processual, elencada no já mencionado art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier⁷

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonogada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

⁵ A *relação meio/fim na Teoria Geral do Direito Administrativo*. texto extraído de <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/111>. Consulta realizada em 21/11/2008

⁶ Considera unicamente o meio de execução, ou seja, a norma que o instituiu.

⁷ *Nulidades do Processo e da Sentença*. São Paulo, RT, 2007, 6ª ed, p. 169.

Partindo dessas referências, não vejo como afirmar que a prática dos atos segundo a forma adotada pelo Fisco prejudicaria o contraditório ou o pleno exercício do direito de defesa.

Com efeito, o Decreto nº 70.235, de 1972 não traz qualquer proibição à forma utilizada pelas autoridades autuantes e, o que é mais importante, a recorrente demonstrou conhecer perfeitamente as acusações que lhe são imputadas, o que viabiliza o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, afastando, conseqüentemente, a nulidade da ação fiscal.

1.2- Nulidade da Ação Fiscal

1.2.1 - Tempo Decorrido entro o Início do Procedimento Fiscal e seu Encerramento

Igualmente improcedente, a meu ver, é a alegação de nulidade com base no descumprimento do prazo expresso na Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002.

Veja-se, a propósito, o que fixou o art. 9º do referido ato normativo:

Art. 9º O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de noventa dias, contado da data de atendimento às intimações previstas no art. 4º.

Parágrafo único. O titular da unidade da SRF responsável pelo procedimento especial poderá, em situações devidamente justificadas, prorrogar por igual período o prazo previsto neste artigo.

Conforme se constata, o parágrafo único não traz qualquer limitador ao número de vezes em que o procedimento pode ser prorrogado.

Por outro lado, e mais importante, ainda que se configurasse a conclusão do procedimento especial por decurso de prazo, isso em nada afetaria a lavratura do auto de infração.

Para se chegar a tal conclusão, é preciso lembrar o que diz o art. 11 da mesma Instrução Normativa (destaques acrescidos):

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

Ou seja, a conclusão do procedimento de verificação longe está de caracterizar um obstáculo à lavratura do auto de infração; em verdade, se tomado o dispositivo à risca, é uma condição para tal lavratura.

1.2.2 Vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

Como é cediço, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 é suficientemente claro quando enumera as hipóteses de nulidade do procedimento: cerceamento do direito de defesa e incompetência do agente, hipóteses que não guardam relação com suposta falha na emissão do MPF

Não se discutindo, cerceamento do direito de defesa, com o máximo respeito, a competência da autoridade fiscal não está atrelada à emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, mero instrumento de gerenciamento das atividades, de modo que eventuais irregularidades na sua expedição ou prorrogação não contaminam o lançamento de ofício, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN⁸.

Também não pairam dúvidas que, nos termos do art. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593, de 2002 atribui essa competência aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil⁹.

Nesse ponto, penso que a remansosa jurisprudência dos extintos conselhos de contribuintes andou bem quando firmou norte jurisprudencial semelhante. Confira-se:

Acórdão 104-23228, da 4ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 29/05/2008

“MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reavaliação de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. Ademais, o suposto vício estaria em processo estranho aos presentes autos.

Acórdão 105-16427, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 26/04/2007:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Acórdão 105-16209, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 07/12/2006:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reavaliação de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de

⁸ Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁹ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições

Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Acórdão 101-95760 da 1ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 21/09/2006:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

Acórdão 105-15854, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 26/07/2006:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

Conforme é possível extrair das cópias de fls. 82 a 84, o procedimento fiscal foi regularmente instaurado, mediante intimação do sujeito passivo, teve os responsáveis pela sua execução regularmente substituídos, não sendo apresentada qualquer prova de que ocorrera a perda da sua validade.

Nessa linha, não vejo como acatar a alegação de nulidade.

1.3 – Cerceamento do Direito de Defesa – Denegação do Pedido de Diligência e de Perícia

Igualmente improcedente é a alegação de violação baseada no indeferimento do pedido de diligência. Conforme se extrai do voto condutor do acórdão recorrido, o órgão julgador de piso considerou que não havia justo motivo para o deferimento da realização da instrução complementar.

Com efeito, embora a peça impugnatória tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins¹⁰ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

“... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

*O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de **imprescindibilidade e praticabilidade.**” (os grifos não constam do original)*

Nesse contexto, apesar da inquestionável moderação com que as regras relativas à formalidade dos atos processuais devem ser aplicadas, a adoção da medida de complementação da instrução só se justifica se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo e, ainda assim, se imprescindível à solução do litígio.

Com efeito, pleiteou a Recorrente a intimação do Governo da Bolívia, "Ministério de Mineria e Hidrocarburos", para confirmar a veracidade das Resoluções Ministeriais nº 227/2004, de 14/12/2004 e 017/2005, de 25/02/2005, que autorizariam a exportação de NAFTA ao preço de US\$ 180,00 o metro cúbico, que em litros/quilos corresponde a US\$ 0,18.

Com a devida vênia, tal informação, smj, em nada contrapõe a acusação do Fisco de que as mercadorias foram exportadas da Argentina por valor superior ao declarado ao Fisco Brasileiro. No máximo, comprovaria a observação de uma “pauta de valor mínimo” do país produtor.

Ocorre que não consta da peça fiscal qualquer imputação calcada em um suposto descumprimento de “preço mínimo”, mas da declaração de preço inferior ao efetivamente praticado.

Por outro lado, no que se refere à prova pericial, o que se percebe é a formulação de um pleito genérico para sua produção, não havendo indicação das avaliações que se pretende produzir.

Nesse caso, há que se recordar o que diz o art. 16, IV e § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

¹⁰ *Direito Processual Tributário*. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ora, se não foram indicados quesitos que a Recorrente pretende ver respondidos ou perito que supostamente os responderá, evidentemente, trata-se de um pedido de perícia não formulado.

2- Mérito

No mérito, recaem sobre a Recorrente duas acusações distintas: interposição fraudulenta de pessoas e falsificação de documento necessário ao embarque ou desembarço.

2.1 - Interposição Fraudulenta de Pessoas

Segundo consta do relatório fiscal, recorde-se, a Recorrente declarou realizadas “por conta própria” operações envolvendo produtos importados pela pessoa jurídica Farmabras Produtos Químicos Ltda., da qual constara em seu quadro societário pessoa física alegadamente vinculada a adulteração de combustíveis, formação de quadrilha falsidade ideológica e cujo quadro societário atual seria formado por pessoas com características de “laranjas”, ou seja, que não possuiriam patrimônio e rendimentos compatíveis com a condição de sócio.

Outro elemento colacionado resultou do acesso à movimentação financeira da recorrente, obtida por meio da competente RMF, onde foram localizados depósitos realizados pela pessoa jurídica Farmabras, com datas e valores compatíveis com as operações de importação.

Ressaltaram ainda as autoridades autuantes que foram identificados depósitos em valores igualmente compatíveis com os encargos das operações de importação realizados por postos e distribuidoras, alguns deles associados à prática de adulteração e investigados pela CPI dos Combustíveis.

As supostas irregularidades associadas a esses terceiros, os valores depositados por cada uma dessas pessoas jurídicas, bem assim a suposta vinculação desses valores a cada uma das operações de importação alvo do presente auto de infração encontram-se detalhados no trecho do relatório fiscal às fls. 23 a 36, onde também são apontados os valores quitados a partir de depósitos em dinheiro e transferências eletrônicas disponíveis realizados sem a identificação do depositante.

Outros elementos que, segundo as autoridades autuantes, conduziram à convicção de que a pessoa jurídica Braspontex atuaria como interposta pessoa seriam as correspondências apreendidas na sede da referida pessoa jurídica, que relatam operações com mercadorias de propriedade da Farmabras, onde figuraria como exportador a empresa Petroex.

Cotejando as faturas comerciais mencionadas, as placas dos caminhões que transportaram as mercadorias e as declarações de importação registradas pela Braspontex, chegar-se-ia à conclusão de que esta última informara como realizadas como em nome próprio operações que, em verdade, teriam sido realizadas pela Farmabras.

Em contraponto, reforça a Recorrente que as operações foram realizadas por sua própria conta e risco, dado que a mercadoria em questão seria destinada a encomendante predeterminado, figura que não existiria no “mundo jurídico” à época das operações.

Sustenta, nessa esteira que a presunção gizada no art. 27 da Lei nº 10.637¹¹, de 2002 só seria aplicável às hipóteses em que a operação é integralmente quitada com recursos de terceiros. Contesta, por outro lado, a legalidade da presunção em si.

Reitera, ainda, que possui plena capacidade para a realização das operações.

Com o máximo respeito, não vejo como acolher as alegações da recorrente.

A meu ver, o quadro indiciário carreado ao processo conduz à conclusão de que a Braspontex, efetivamente, ocultou o verdadeiro responsável pela realização da operação, incidindo na conduta descrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002.

Recordo sua redação:

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.**(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).*

No que interessa ao julgamento do presente litígio, pode-se identificar a incidência em pelo menos três formas de ocultação diferentes:

- a) de um dos sujeitos passivos; no caso, do responsável;
- b) do real comprador da mercadoria;
- c) do responsável pela operação.

Com efeito, sabe-se que, a partir de 2001, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 2.158-35, o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, passou a assumir textualmente a condição de responsável.

A partir de então, dentro da dicotomia contribuinte/responsável exposta no art. 121 do CTN¹², a pessoa jurídica que adquire a mercadoria no exterior, mas delega a um terceiro a tarefa de promover a sua importação, embora não tenha relação direta com a situação

¹¹ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

¹² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

que constitui o fato gerador do imposto de importação (entrada no território nacional ou registro da DI), assume a condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável tributário.

À esta altura, peço licença para discordar da recorrente, pois, para a da presunção instituída pelo art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002¹³ não é necessário que a operação seja integralmente custeada com recurso de terceiros. Basta que se verifique a utilização daqueles recursos.

Por outro lado, as correspondências apreendidas, juntamente com o cruzamento das informações bancárias do sujeito passivo demonstram que, efetivamente, o real comprador das mercadorias e responsável pela concretização da operação, ou seja, aquele que fez vir as mercadorias do exterior, deixou de ser informado ao Fisco, seja nas declarações apresentadas, seja nos documentos de instrução do despacho.

Nessa linha, pouco acresce o argumento de que a Farmabras atuara como importador por encomenda.

Em primeiro lugar, essa modalidade não estava contemplada no mundo jurídico no momento das operações, uma vez que somente foi criada pela Lei nº 11.281, de fevereiro de 2006.

Em segundo, e mais importante, a característica principal dessa nova modalidade é justamente a integral responsabilidade do importador pelo pagamento da operação, fato que longe está de se verificar no presente processo.

2.2 - Falsidade Ideológica das Faturas

Afora a interposição fraudulenta, pesa sobre a recorrente a acusação de fazer incluir na fatura comercial um valor de operação ideologicamente falso, de modo a se caracterizar, ainda a infração capitulada no art. 105, VI do Decreto-lei nº 37, de 1966, regulamentado, à época dos fatos, pelo art. 618 do Decreto nº 4.543, de 2002¹⁴.

Em contraponto, aduz a recorrente que os valores consignados representam aqueles fixados em atos governamentais expedidos pelo Governo da Bolívia e que os valores relativos a cotações internacionais não poderiam servir de base para a autuação.

Mais uma vez, penso que o sujeito passivo contradiz o indício que fez instaurar a ação fiscal, mas não apresenta elementos que demonstrem o preço efetivamente praticado.

Como destacado no relatório de fiscalização, a confirmação da discrepância entre o preço efetivamente praticado e aquele informado ao Fisco do Brasil surgiu a partir do cruzamento entre o valor da operação declarado no país de embarque, conforme consultas ao sistema Siscomex Mercosul às fls. 241, 272, 273, 274 e 275.

¹³ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

¹⁴ 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):

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

Em outra hipótese, constatou-se que o valor aduaneiro era indevidamente reduzido mediante declaração de que o frete interno (no território nacional), corresponderia a 50% do valor total da operação negociada no *Incoterm CPT (Carriage Paid To)*.

3. Conclusão.

Com essas considerações, afasto as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 8 de dezembro de 2010

(assinado digitalmente)
Luis Marcelo Guerra de Castro