



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Recurso nº : 133.891
Sessão de : 16 de outubro de 2007
Recorrente : KAPAL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-01.369

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente

ZENALDO LOIBMAN
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro. Fizeram sustentação oral, por parte da empresa Kapal, o advogado José Lence Carluci OAB 113486-SP e, por parte da pessoa física Isaac, o advogado César Augusto Galafassi OAB 226623-SP.

RELATÓRIO

Por meio deste processo se exige crédito tributário decorrente de quatro autos de infração lavrados pela Alfândega do Porto de Vitória para exigir imposto de importação, acrescido de multa agravada de 150%, e juros de mora no valor total de R\$ 11.277.446,63, de IPI-v acrescido de multa agravada de 150% e juros de mora, no montante de R\$ 10.943.970,38, bem como multa por infração ao controle aduaneiro das importações, na quantia de R\$ 11.574.856,33, e, ainda, multa por falta de fatura comercial, no valor de R\$ 354.900,77. **Em todos os autos foram arrolados os seguintes responsáveis solidários:** Rodrigo Cunha Lima, CPF 751.308.907-87, Guy Alexandre Lemos Fernandes, CPF 829.699.657-04, NHTP Assessoria Aduaneira Ltda., CNPJ 03.119.273/0001-48, Jairo Dias de Souza, CPF 039.808.698-22, Vera Regina Ribeiro Ferreira, CPF 272.531.633-20, **DM Eletrônica da Amazônia Ltda.**, CNPJ 01.523.413/0001-13, Daniel Lewin, CPF 943.505.828-00, Fisel Perl, CPF 458.230.148-72, David Perl, CPF 132.938.888-79 e **Isaac Sverner**, CPF 004.843.858-87.

A descrição dos fatos pode ser resumida como se segue (ver fls.6/14, 47/55, 104/112 e 145/153). Em ato de revisão aduaneira a autoridade administrativa apurou que a empresa "**KAPAL**" efetuou importações informando valores irreais, e adotou conduta que visou a burlar os controles aduaneiros. As declarações prestadas pelos administradores da autuada revelam que houve cessão do nome da empresa para acobertar operações de terceiros, apurando-se a inidoneidade da documentação apresentada na ocasião do despacho aduaneiro, que tais documentos não correspondem às transações efetivamente ocorridas.

No **Relatório de Valoração Aduaneira SAFIA 01/2000**, e seus anexos, (fls.229/454), foram consignadas as **razões do não acatamento dos valores de transação informados nas DI's**. Cientificada do referido relatório a contribuinte KAPAL prestou seus esclarecimentos que, no entanto, foram considerados insuficientes a satisfazer a convicção da autoridade aduaneira quanto à regularidade das importações e quanto ao real valor das transações.

Foram constatadas diversas irregularidades que levaram a que 41 DI's, do total de 44 DI's, fossem direcionadas diretamente ao canal verde de conferência aduaneira. Dentre as irregularidades se destacam que 97% das mercadorias importadas foram enquadradas em posição tarifária incorreta, nas quais se dispensava a informação de atributos NVE (Nomenclatura de Valor Estatístico), com o que se evadia da seleção para o canal cinza; e, houve utilização incorreta do campo destinado a unidade de medida, isto é, no campo destinado ao nº de unidades de determinado produto era indicado o nº de caixas contendo o mesmo produto, com vistas a burlar o controle que visa a comparar o valor de cada unidade com o valor de referência registrado no SISCOMEX.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

Verificou-se que a autuada (KAPAL) disponibilizou documentos próprios em favor de terceiros, efetuou importação para terceiros em seu próprio nome com o objetivo de aproveitar incentivos financeiros do FUNDAP. Ficou apurado que foi a NHTP Assessoria Aduaneira Ltda que gerenciou de fato todo o processo de importação e nacionalização das mercadorias, inclusive quanto aos ajustes negociais entre o exportador no exterior e o adquirente, quanto aos registros das DI's, utilização de conta corrente da NHTP para o débito automático dos tributos devidos na importação, fornecimento das faturas comerciais e dos demais dados relativos à KAPAL C. E. Ltda, para a emissão de notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, determinando valores, adquirentes ou consignantes, bem como o destino dos bens importados.

A fiscalização esclarece que quando o despachante aduaneiro e seu ajudante efetuam em nome próprio, ou de terceiro, importação, ou comércio interno de mercadoria estrangeira, sujeitam-se ao pagamento dos tributos e eventuais multas, caracterizando-se no caso concreto, em relação à empresa **NHTP e seus sócios Jairo Dias de Souza e Vera Regina Ribeiro Ferreira, a responsabilidade solidária com o importador.**

A empresa DM ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA. é apontada como sendo a real adquirente/importadora dos bens nacionalizados pela KAPAL, havendo responsabilidade sua pelos tributos devidos em solidariedade com seus sócios-gerentes Daniel Lewin, Fisel Perl, David Perl e Isaac Sverner. Os aparelhos eletrônicos nacionalizados, na maioria da marca *Lennox Sound*, importados e distribuídos no país pela TOPMAR até meados de 1999, quando entrou em funcionamento a DM Eletrônica, sucedendo de fato a primeira, e passando, em tese, a produzir os referidos produtos na Zona Franca de Manaus.

Houve irregularidades no fechamento dos contratos de câmbio, sendo que em apenas 3 (três) dos 22 (vinte e dois) contratos formalizados entre a KAPAL e o Banco do Brasil (BB) foram cumpridas as disposições normativas que definem que o pagamento do contra-valor, em moeda nacional, deverá ser efetuado obrigatoriamente mediante cheque ou débito em conta do próprio comprador da moeda. No entanto, os pagamentos irregulares foram debitados em conta interna transitória do Banco do Brasil, sem titularidade, a qual recebeu créditos de diversas fontes, demonstrando que a KAPAL se prestou tão-somente a ceder seu nome para a realização fraudulenta das operações, não tendo participado da negociação internacional, nem da revenda das mercadorias no mercado interno, nem tampouco do gerenciamento dos recursos envolvidos nas importações.

Com exceção das faturas comerciais relacionadas às DI's 99/0692686-4 e 99/0653973-9, as demais não se encontram assinadas, carecendo de formalidade essencial prevista em lei, o que somado ao irrisório valor declarado e às irregularidades flagradas nos contratos de câmbio, resultam na demonstração de serem inidôneas as referidas faturas.

Os auditores autuantes também observaram que nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas, emitidas pela KAPAL, figuram como principais clientes, responsáveis por cerca de 85% do valor consignado nesses documentos, 03 (três) empresas não localizadas por não existirem de fato. São “empresas de fachada”, utilizadas apenas para ocultar o real comprador, a destinação dos bens, bem como os preços reais praticados, o que levou à conclusão cabal de que foi praticada uma fraude.

Considerou-se que diante da ocorrência de sonegação, com utilização de documentos ideologicamente falsos com o propósito de ocultar o valor real de transação, e entendendo-se como estando caracterizado o conluio das empresas DM Eletrônica da Amazônia Ltda e NHTP Assessoria Aduaneira Ltda com a autuada KAPAL Comércio Exterior Ltda, o prazo decadencial para o lançamento deve obedecer ao disposto no art.173, I, do CTN, contado a partir da constatação de fraude.

No já referido Relatório de Valoração Aduaneira SAFIA 001/2000 estão expostos os motivos pelos quais se entendeu ser inaplicável o 1º método de valoração aduaneira, que a documentação de suporte das importações é inidônea, não reflete a transação comercial real. A quase totalidade dos preços indicados é inverossímil, e foram deliberadamente adotadas práticas, pela autuada, com o claro intuito de burlar o controle do valor aduaneiro. Depois de descartado o 1º método de VA, foram examinadas as condições de aplicação de método substitutivo, na ordem seqüencial determinada no AVA.

A utilização do 2º, e do 3º método de VA, pressupõe a existência de importações acatadas com relação ao VA declarado, porém como ainda não se dispunha de banco de dados de DI's - paradigma, resultou impossível a aplicação desses métodos. O 4º método toma por referência o valor de revenda, e requer que a fiscalização forneça elementos materiais quanto a compradores efetivos e contratos firmados para configuração do valor de revenda praticado, mas no caso restou demonstrado que a autuada KAPAL não efetuou de fato operações de revenda, por isso foi considerado inaplicável. O 5º método é de utilização improvável porque requer farta documentação a ser fornecida pelo fabricante dos bens e demais intervenientes no comércio internacional das mercadorias, os quais não estão obrigados a fornecê-la, conforme dispõe o item 2 do art.6º do AVA.

O 6º método de VA foi utilizado para a determinação do VA de 85 produtos, mediante flexibilização do 2º e 3º métodos, atendidos todos os requisitos previstos no AVA. Para cada produto submetido à nova valoração foi indicado o modelo e a marca do produto similar utilizado como padrão de valor, respeitando-se os níveis comerciais praticados, as marcas envolvidas, e a obrigatoriedade de inexistir vinculação entre comprador e vendedor que afete o valor de transação, com exceção feita nos poucos casos nos quais não foi possível a identificação de importação de bens idênticos ou similares, em período aproximado, com mesmo país de origem, pelo que se utilizou uma importação alternativa. Todas as informações a respeito das importações-paradigma constam do Anexo VII, às fls.275/376.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

As práticas adotadas pela autuada resultaram em manejo de bases de cálculo diminuídas para a tributação do comércio exterior, com o propósito de elidir o pagamento de tributos, caracterizando o subfaturamento que sujeita a interessada à penalidade prevista no art.526, III, do RA/85. Comprovado o intuito de fraude foi a multa de ofício agravada para 150% e levou à representação fiscal para fins penais procedida por meio do processo nº 12466.004001/2004-77.

Cientes dos lançamentos efetuados, os seguintes sujeitos passivos arrolados apresentaram suas impugnações assim distribuídas neste processo: **DM Eletrônica da Amazônia Ltda (fls.1.716/1.749); Isaac Sverner (fls.1.822/1.854; 1.928/1.961; 2.017/2.048 e 2.120/2.152), NHTP Assessoria Aduaneira Ltda (fls.2.211/2.243) e KAPAL Comércio Exterior Ltda (fls.2.257/2.295)**, cujas partes essenciais leio em sessão. Por fim, a KAPAL pede que seja decretada a improcedência da autuação. A NHTP acusa de nulidade os lançamentos, mas caso assim não se entenda, que sejam excluídos do processo a NHTP e seus sócios. A DM Eletrônica requer a nulidade dos lançamentos com argumentos semelhantes aos da NHTP, que não tem vínculo com a KAPAL, mas caso assim não se entenda, que seja excluída da lide juntamente com os seus sócios. O pedido do Sr. Isaac Sverner é no mesmo sentido, mas acrescenta que mesmo se for considerado inaplicável o 1º método, há de se reconhecer que foi incorreta a obtenção do valor aduaneiro mediante paradigmas insuficientes e inadequados, e por isso deve ser o cancelamento das autuações, ou quando menos a exoneração das multas aplicadas.

A DRJ/FNS resolveu inicialmente converter o julgamento em diligência à repartição de origem conforme Resolução nº 7/2005 (fls.2.347/2.349), a fim de que, junto ao proprietário do imóvel situado à Rua Barão de Itapemirim 209, sala 407, Centro, Vitória/ES, fosse conferida a autenticidade das informações constantes do contrato de locação firmado em 01.09.2004 (fls.2.336), bem como na 5ª Alteração do Contrato Social, e no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (CNPJ), todos relativos à empresa **KAPAL C. E. Ltda**, visto que a referida contribuinte **alega que somente foi notificada em 06.01.2005, que o edital afixado em 13.12.2004 não fora precedido de intimação pessoal e por via postal, e que assim teria decaído o direito da Fazenda de constituir crédito tributário.** Os demais interessados também arguem decadência, mas por razões distintas. A diligência se mostrou imprescindível haja vista que as informações colhidas pela fiscalização mediante o Termo de Constatação de fls.1.627 são contraditórias com o que consta no referido contrato de aluguel, o qual parece indicar que a autuada KAPAL não se encontrava devidamente estabelecida no citado imóvel à época em que a fiscalização aduaneira envidou esforços para a notificação pessoal da referida empresa.

Realizada a diligência, foi expedido o Relatório de Diligência de fls.2.351/2.352 acompanhado dos documentos de fls.2.354/2.380. A KAPAL, em face da solicitação de fls.2.381, obteve cópia dos autos do processo (fls.1.692 a 2.380). Retornaram os autos à DRJ para julgamento em primeira instância.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

A DRJ/Florianópolis, por sua 1ª Turma, por unanimidade, decidiu serem procedentes os lançamentos de que trata este processo (fls.2.309/2.412). Os principais fundamentos foram resumidamente:

1. As impugnações apresentadas têm pontos comuns, em alguns aspectos se complementam, então serão analisadas no seu conjunto, apenas se distinguido os pontos em que não haja convergência. Alega-se nulidade dos lançamentos por suposta infração ao art.9º e ao art. 10 do PAF. As arguições são infundadas, as exigências foram formalizadas em relação a cada tributo ou penalidade, e foram todos incluídos no mesmo processo porque a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova. Todos os requisitos formais exigidos foram observados, e não há no PAF nenhuma restrição ao arrolamento no processo de sujeitos passivos solidariamente responsáveis pela obrigação tributária.
2. Afasta-se também a arguição de cerceamento ao direito de defesa baseada em que o processo está tramitando em jurisdição fiscal distinta da do domicílio tributário do sujeito passivo, que a regra processual seguida está conforme o previsto no §2º do art.9º do PAF.
3. Há farta documentação acostada aos autos para demonstrar que a KAPAL, a NHTP e a DM Eletrônica mantinham vínculo nas operações de importação sob exame, não lhes socorrendo o argumento de autonomia de uma em relação às outras, no sentido de que cada qual somente seria responsável pelos atos que pratica. O art.124, I, do CTN estabelece claramente a responsabilidade solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. As importações realizadas tiveram o envolvimento e participação das empresas arroladas. Sobre esse tema a ilustre julgadora Elizabeth M. Violatto, da 2ª Turma de Julgamento desta DRJ, proferiu diversos votos, cujo teor essencial será adotado neste caso.
4. A solidariedade na responsabilidade pela obrigação tributária e pela infração tributária, conforme configurada neste caso, há muito se encontra prevista no CTN, art.124,I. Apesar disso, tem sido freqüente a evasão tributária por decorrência de interpretação restritiva condescendente com o esquartejamento das operações comerciais com o propósito de ocultar, ou pelo menos, afastar a tipificação das infrações relacionadas com a valoração aduaneira.
5. O enfrentamento do esforço criminoso requer que a delimitação do sujeito passivo seja alvo de interpretação extensiva que leve em conta os efeitos das operações comerciais realizadas, elegendo como envolvido também aquele que deu causa ao fato gerador do tributo.

Veio ao encontro desse propósito a edição da MP 2.158-35/2001, cujos arts. 77 a 81 confirmaram solidariedade que o CTN já delineara antes. Vale enfatizar, a solidariedade de responsabilidade entre o intermediário importador e o adquirente final no mercado interno, quanto à mercadoria importada por conta e ordem deste, já se encontrava firme no ordenamento jurídico pátrio antes da edição da MP citada. Por isto se afasta a alegação de que à época dos fatos geradores não haveria lei definidora da responsabilidade solidária. Os efeitos da solidariedade se estendem para além do imposto de importação e alcançam possíveis lançamentos do IPI por força de sua incidência na entrada de mercadoria estrangeira no país.

6. Quanto à responsabilidade dos sócios, não se trata daquela atribuída às pessoas mencionadas nos arts. 129 a 134 do CTN, mas sim, como visto acima, da solidariedade prevista no art.124, I, do mesmo CTN, que é espécie de sujeição passiva positivada na Lei que atribuiu, por exemplo, responsabilidade ao representante de transportador estrangeiro no país, caso em que se dá uma situação na qual o responsável assume as vezes de contribuinte substituto dado o fato de ser transportador, que seria o contribuinte do imposto de importação, inalcançável na legislação pátria.

7. A responsabilidade que aqui se invoca é pela efetiva prática da infração apontada. Todos os arrolados agiram em conjunto, todos são infratores, e devem responder no pólo passivo, conjunta e objetivamente, pelas consequências tributárias dos atos identificados, independentemente da responsabilidade criminal, que no processo criminal se haverá de apurar a responsabilidade pessoal de cada envolvido. O que importa aqui é constatar a co-autoria, e, portanto, a co-responsabilidade. Lembra-se que a eleição do sujeito passivo é matéria de lei, norma cogente, e não está à mercê da fiscalização arbitrariamente nomear o de sua preferência para responder pela infração cometida em conjunto. O ato administrativo é vinculado. A Lei 6.830/80 também determina que a inscrição em dívida ativa deve conter o nome do devedor, dos co-responsáveis e seus respectivos domicílios. Por outro lado, lembra-se que a execução fiscal pode ser contra o contribuinte devedor ou contra o responsável tributário, não sendo nem necessário que conste o nome deste na CDA. Mas, tal assertiva não alcança o sujeito passivo por responsabilidade solidária, que não é terceiro nomeado pela Lei e não se encontra dentre as pessoas nomeadas no art.134 do CTN.

8. KAPAL argumenta que não pode figurar no pólo passivo porque agiu na condição de empresa "fundapeana". Esse argumento não faz sentido, pois o fato de gozar de benefícios fiscais perante o Estado do Espírito Santo em nada interfere na sua obrigação de sujeito passivo na relação jurídico-tributária estabelecida, em nada atinge a sua legitimidade passiva, e apenas serve para explicitar o

provável motivo de sua inserção no esquema montado, haja vista que foi em seu nome que se realizaram as importações. O importador por conta e ordem de terceiro não se exime da responsabilidade de conhecer o contratante, sendo solidário na responsabilidade tributária vinculada à importação e igualmente sujeito às penalidades por infração à legislação regente.

9. As arguições de decadência do lançamento se ramificaram em diferentes argumentos. Insurgem-se contra a aplicação da norma do art.173, I, do CTN, afirmando que não é suficiente a mera presunção de dolo, fraude ou simulação, sendo imprescindível demonstrar inequivocamente a fraude praticada para invocar tal norma.

10. O processo administrativo se caracteriza pela busca da verdade material. Ocorre que a comprovação de um fato pode ser feita em regra por duas vias. Pela prova direta, concludente por si só, ou então, por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco informam, agrupados adquirem o condão de proporcionar suficiente convicção quanto ao fato probando. Não há no PAF uma hierarquia de provas, sendo aceitável a reunião de elementos que permitam a convicção necessária sobre o fato que se pretende conhecer, é a consagração da prova indiciária. Mas tudo depende do exame em concreto e do contexto especificado no processo. Isto foi assentado para dizer que o dolo e o evidente intuito de fraude não foram apenas presumidos, neste caso concreto, como pretenderam afirmar os impugnantes, foram efetivamente demonstrados por meio de um conjunto de indícios, que via de regra, dolo não se prova por documentos, mas sim pela finalidade das condutas praticadas pelos agentes interessados, que todas as ações foram desencadeadas para atingir um fim comum.

11. Lembram-se aqui as classificações fiscais manifestamente incorretas segundo códigos escolhidos para escapar de informar o NVE, a informação deliberadamente incorreta das quantidades na "unidade de medida", para levar indevidamente as mercadorias ao canal verde, ressaltando que se os dados tivessem sido corretamente informados as DI's deveriam ser encaminhadas ao canal cinza. Evidentemente cada um desses erros isoladamente tem pouco significado, mas quando se observa que em 41 DI's do total de 44 DI's submetidas ao registro pela autuada, quando examinadas posteriormente na revisão aduaneira revelaram o mesmo tipo de "erro", e ainda considerando que os valores consignados como preço de transação eram irrisórios, é inegável a intenção de elidir o devido pagamento de tributos.

12. Ficou demonstrado, pela fiscalização, o dolo das condutas descritas, que o fim pretendido era iludir a autoridade fazendária para dissimular a incidência de tributos e suprimir seus recolhimentos, ficando tipificados os crimes contra a ordem tributária previstos nos incisos I e II do art.1º da Lei 8.137/90. A NHTP não atuou apenas como despachante aduaneiro, mas participou ativamente da importação das mercadorias e de sua negociação posterior. Observe-se que a NHTP nada recebeu da KAPAL pelos supostos serviços prestados, conforme admite em sua impugnação quando diz que a ausência de pagamento pelo serviço de assessoria, no seu entender, evidencia que não obteve proveito. Se houvesse real prestação de serviço a falta de pagamento a levaria a utilizar os meios de cobrança admitidos, inclusive execução judicial da dívida. Os argumentos da DM Eletrônica de não haver relação sua com os fatos descritos não encontram eco em face da farta documentação obtida a partir da diligência à empresa GATE EXPRESS TRANSITÓRIO DE CARGAS LTDA, responsável pela desconsolidação das cargas e recebimento do frete internacional. Ficou caracterizado que a TOPMAR determinava os procedimentos a serem seguidos, além de se responsabilizar pelos pagamentos correspondentes. Em outras diligências, dentre elas a realizada na empresa REGATO REPRESENTAÇÕES LTDA, ficou comprovado que a DM Eletrônica continuou os negócios que eram capitaneados pela TOPMAR, sendo prova contundente o fato de serem os Srs. Daniel Lewin e Fisel Perl sócios da DM e também da TOPMAR. Registra-se a informação de que a TOPMAR vem sendo investigada por prática de ilícitos, entre os quais remessa irregular de divisas ao exterior. O conjunto de fatos descrito forma a convicção de que houve simulação para dar continuidade aos negócios inicialmente a cargo da TOPMAR, sob uma fachada de regularidade.

13. Há outros indícios a serem computados. Registra-se o fato grave das irregularidades identificadas no fechamento dos contratos de câmbio. As remessas foram efetuadas por empresa inexistente de fato e por pessoa física que no ano das operações nem sequer apresentou declaração de rendimentos. Na mesma linha de conduta suspeita, as notas fiscais emitidas pela KAPAL, cujos valores representam a maior parte dos negócios, apresentam como adquirentes empresas "fantasmas", segundo ficou constatado nas diligências fiscais na busca de cada uma delas. Não é verdadeira a alegação da KAPAL de que à época das importações tais empresas apresentassem situação cadastral regular perante a SRF, as diligências realizadas em 2001 demonstraram que em nenhum momento elas estiveram instaladas nos domicílios fiscais indicados e também não apresentaram nenhuma declaração cuja entrega era obrigatória a partir de 1993.

4. O conjunto reunido de indícios avaliados no seu todo permitem enxergar o esquema doloso de ilícitos praticados em conluio para ludibriar o fisco, restando caracterizada a fraude. Desse modo é de se afastar as arguições de decadência com relação às importações realizadas em 1999, posto que a norma regente deve ser a do art.173, I, do CTN, e não a do art.150 do CTN como queriam. O argumento da KAPAL, pela decadência, é de que só teria sido cientificada da autuação em 06.01.2005, o que não corresponde aos fatos, na verdade conforme está registrado nos autos, esta empresa foi cientificada por edital que foi afixado em 13.12.2004. O argumento desta recorrente é que no ano de 1999 estava estabelecida no endereço no qual foi procurada pelos fiscais, na Rua Barão de Itapemirim 209, sala 407, Centro, Vitória/ES, e como prova disso apresenta um contrato de locação firmado em 01.09.2004 (fls.2336). Apresentou, ainda, a título de outra prova a 5ª Alteração do Contrato Social e o Comprovante de inscrição no CNPJ, ambos emitidos em 2004. No entanto, na 4ª Alteração do Contrato Social, registrada em 20.10.2003 (fls.2298/2303), se observa que a empresa estava estabelecida em endereço diverso, na Rua Maria de Lourdes Garcia 285, Bairro da Ilha de Monte Belo, Vitória/ES. Neste ponto é imprescindível remeter à leitura do relatório de diligência fiscal de fls.2351/2352 realizada por determinação desta DRJ/FNS, transcrita integralmente às fls.2407/2408. Os depoimentos colhidos no local do imóvel que a KAPAL insiste em afirmar que era seu endereço comercial, na administradora do Condomínio e dos proprietários de salas vizinhas, convergem para assentar que o imóvel indicado pela KAPAL, sala 407, se encontrava fechada a cerca de dois anos, e nesse período não se constatou nenhuma entrada ou saída de pessoas do imóvel no horário comercial e que somente nos últimos trinta dias fora colocada no local uma placa com o nome da KAPAL. Sobre as cotas de condomínio da sala 407, os avisos de cobrança em nome da RODOSOLO, ocupante anterior (sendo propriedade do Sr. Omar Beloti), eram enviados para a Av. Nossa Senhora dos Navegantes 495, sala 503, Vitória/ES, aos cuidados da Sra. Cleide N. N. Fonseca. Neste local, foi encontrada a empresa CROWN INTERNACIONAL LTDA, que curiosamente possui os mesmos sócios da KAPAL. A Sra. Cleide, funcionária da CROWN, informou que a referida sala 407 estava fechada porque a KAPAL estava com suas atividades paralisadas, e suas correspondências eram encaminhadas para sede da CROWN. Informou, ainda, que o Sr. Guy Alexandre Lemos reside nos EUA e que o Sr. Rodrigo Cunha Lima viaja eventualmente para os EUA a negócios. Posteriormente, a fiscalização foi procurada por Sr. Rodrigo C. Lima, que afirmou ser o único funcionário da KAPAL, para informar que utiliza esporadicamente a sala 407, passando a maior parte do tempo na CROWN, que os porteiros do outro endereço

sabiam disso e estavam orientados a encaminhar as correspondências e eventuais visitas para a sede da CROWN, e que assim a fiscalização poderia tê-lo encontrado facilmente. A fiscalização voltou ao endereço da sala 407 e entrevistou um dos porteiros, Sr. Marcos Aurélio Souza, e comprovou que a KAPAL nem figura no rol de condôminos, e sim a RODOSOLO, e que as correspondências endereçadas à KAPAL eram prontamente devolvidas aos correios. Em complemento a fiscalização informa que a KAPAL, em razão do histórico de irregularidades mencionado nestes autos, tinha todas as suas operações de comércio exterior direcionadas ao canal cinza de conferência aduaneira, o que resultou na prática na paralisação de suas atividades, cuja última importação foi registrada no ano de 2000, e as DIRPJ's de 2002 e 2003 informam receita bruta igual a zero nesse período, e que não possuía funcionários. O endereço da KAPAL não foi alterado no cadastro do Fisco Estadual, e, portanto diverge do atualmente declarado. Depois, na ocasião da lavratura do auto de infração foi tentado contato com os sócios através do telefone informado, e que consta simultaneamente no CNPJ da CROWN e no CPF de Rodrigo Cunha Lima, mas nesta época já se encontrava instalado na GLOBAL SERVIÇOS INTERNACIONAIS, vizinha à CROWN, sendo informado que os sócios da KAPAL se encontravam nos EUA. Dias depois o Sr. Rodrigo C. Lima contactou a SEFIA/Alfândega do Porto de Vitória, afirmando ligar dos EUA para colher informação sobre o processo e que estaria retornando ao Brasil para as festas natalinas. Mesmo depois de chegar ao país o referido senhor reiteradamente procrastinou o momento de tomar ciência da autuação sob a alegação de dificuldade na contratação de profissional para fazer a defesa técnica da empresa. As tentativas da fiscalização de encontrá-lo, ou a qualquer dos sócios, se mostraram infrutíferas, e dada a evidência de que a empresa de fato inexistia, somado ao intencional não comparecimento do Sr. Rodrigo à Alfândega e ao desenvolvimento do prazo de contagem da decadência, somente restou à fiscalização promover a ciência pela via do edital.

5. O edital foi afixado em 13.12.2004, e se considerou a ciência tomada em 28.12.2004, nos termos do inciso III do §2º do art.23 do Decreto 70.235/72, portanto antes de se esgotar o prazo decadencial.

6. A NHTP se insurge contra o acostamento aos autos de documentos relativos a outros ilícitos a ela atribuídos, mas que estão sendo apurados em outro processo. Com efeito, para a demonstração dos fatos descritos neste processo, a fiscalização considerou importante para contextualizar as suas conclusões, informar a existência de outros processos, ainda que ditas outras infrações não

estejam sendo computadas como provas neste processo, e efetivamente não servirão de fundamento da decisão a ser exarada neste processo.

7. Sobre a valoração aduaneira. A autoridade aduaneira procedeu corretamente ao exame preliminar do VA declarado, deste exame minucioso resultou a Relatório de Valoração Aduaneira SAFIA nº 001/2000, com detalhada exposição dos motivos que levaram a aduana a concluir que os documentos apresentados no despacho aduaneiro não eram confiáveis, nem aceitáveis, para a valoração. No mesmo relatório foram esclarecidos os passos seguidos para descartar sequencialmente a utilização do 2º ao 5º método de valoração preconizados no AVA. E, por fim, demonstrou a adequação do 6º método, para o qual indicou pormenorizadamente as características de cada produto e a origem do novo valor atribuído às mercadorias (fls.275/454). A KAPAL foi cientificada do referido Relatório sobre a VA e se manifestou nos termos postos às fls.460/462, alegando basicamente ser parte ilegítima no processo, que efetuou as operações de importação na qualidade de consignatária, como mera prestadora do serviço de importação e nacionalização das mercadorias.

Registra-se que a KAPAL, na condição de empresa beneficiária do FUNDAP, registrou as DI's em análise e se constitui em contribuinte dos tributos do comércio exterior neste caso, por conseguinte somente a ela incumbia apresentar informações, contra-argumentos e comprovações de forma a atestar o valor aduaneiro das transações internacionais e sustentar de alguma forma, se fosse o caso, o valor por ela declarado nas DI's. Mas, intimada nada apresentou. Restou, então à autoridade fiscal formalizar a exigência de ofício quanto a diferenças de tributos e acréscimos legais, incluindo penalidades pelas infrações apuradas.

8. Registra-se que a adoção do 6º método foi precedido de pesquisa detalhada, resultando em planilha preparada por produto, contendo dados originalmente informados pelo importador, e os dados corrigidos, assim como o resultado do exame conclusivo acerca do VA. Salienta-se que os VA's não foram arbitrados, mas determinados pela aplicação dos critérios previstos no AVA, e foram justificados caso a caso. Como nenhuma contra-argumentação foi apresentada pelo importador KAPAL, tem-se por procedente a autuação quanto ao VA.

9. Neste processo restou caracterizada a prática de subfaturamento nos preços declarados nas DI's referentes às importações sob análise, sustentadas em faturas comerciais inidôneas o que justifica a aplicação da multa prevista no art.526, III, do RA/85 (base legal no DI 37/66, art169, c/a redação dada pela Lei 6.562/78, art.2º). Sobre esta multa a KAPAL afirma que na importação só há previsão

de infração pela prática de superfaturamento, porque acarreta remessa indevida de divisas ao exterior. Engana-se, bastando recorrer à mera leitura do texto da norma, do qual se retira que subfaturar o preço ou valor das mercadorias constitui infração ao controle aduaneiro das importações e sujeita o infrator à multa de 100% da diferença.

10. A KAPAL questiona, ainda, a multa de ofício aplicada, dizendo que à época do fato gerador a legislação do imposto de importação previa penalidade específica para inexactidão de declaração do VA, conforme art.524 do RA/85. E que não poderia estar sujeita à multa qualificada de 150% posto que não praticou as infrações, nem se provou seu dolo. Acrescenta que só partir de 2001 houve mudança na legislação para abranger o princípio da subjetivação da responsabilidade.

A arguição é improcedente. O art.4º da lei 8.218/91, c/a redação dada pelo art.44 da Lei 9.430/96 alcança a falta de recolhimento, o pagamento posterior ao vencimento sem acréscimo de multa de mora, a falta de declaração e a declaração inexata. Prevê em casos de lançamento de ofício a multa de 75% ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, aplicada sobre a totalidade ou diferença dos tributos devidos para todas as infrações ali previstas. Tal norma regulou a matéria tratada antes no art.108 do DL 37/66 (base do art.524 do RA/85) em todo o seu sentido e alcance, revogando-o tacitamente. A declaração inexata de que trata a norma abrange a declaração inexata quanto ao preço e quantidade de mercadoria registrada na DI. O agravamento para 150% decorreu da constatação de declaração intencional de preços subfaturados, não condizentes com a operação comercial realizada de fato, caracterizando fraude e sonegação de tributos. Por isso, houve também a representação fiscal para fins penais. Mantida.

11. Quanto à multa por inexistência de fatura comercial, as impugnantes apenas alegam ilegitimidade passiva. A KAPAL diz que a responsabilidade é dos reais importadores/adquirentes e das empresas consignantes que a contrataram para realizar a nacionalização com os benefícios do FUNDAP. As outras impugnantes insistem que foi a KAPAL que promoveu as importações, devendo ela responder pela documentação que instruiu os despachos aduaneiros.

Aqui se considera que foi a KAPAL que promoveu as operações de importação, sendo contribuinte dos impostos devidos, responsável tributária e também pelas infrações constatadas na documentação de suporte. Mas, também respondem pelos fatos descritos e provados, como responsáveis solidárias, as demais empresas arroladas, tanto pelos tributos quanto pelas infrações cometidas. As faturas comerciais apresentadas nos despachos aduaneiros carecem de requisito essencial, qual seja a assinatura do exportador, e já por isso não poderiam ser admitidas como válidas, mas,

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

além disso, seus conteúdos são fictícios, restando tipificada a infração prevista no art.521, III, "a", do RA/85.

Irresignadas com a decisão proferida em primeira instância apresentaram tempestivos recursos voluntários os seguintes autuados, estando anexo na íntegra, o da **KAPAL**, às **fls.2.426/2.482** (vol. X), o do **Sr. Isaac Sverner**, às **fls.2.537/2.579** (vol. X), o da **DM Eletrônica**, às **fls. 2602/2637** (vol. XI). Consta às fls.2.645/2.646 (vol. XI) manifestação do SECAT/Alfândega do Porto de Vitória/ES atestando, em 13.10.2005, ocorreu o exaurimento do prazo legal para recurso voluntário em relação à empresa NHTP ASSESSORIA ADUANEIRA LTDA, lavrado o Termo de Perempção. Conforme consta às fls.2.645 **somente apresentaram tempestivo recurso voluntário KAPAL, Isaac Sverner e DM**. As alegações recursais, em grande medida reproduzem os argumentos articulados na fase de impugnação, que por medida de economia processual não serão repetidos, e constam destes autos para o caso de alguma consulta, e a seguir apenas serão resumidamente ressaltados os novos argumentos, por recorrente, especialmente aqueles voltados a contestar a decisão recorrida, sem prejuízo de maior detalhe sobre algum aspecto relevante que não tenha ficado suficientemente esclarecido anteriormente neste relatório:

KAPAL.

1.1.Quanto às preliminares de decadência e de ilegitimidade passiva.

1.1.1. A norma objetiva que regula a intimação no PAF está no art.23 do Decreto 70.235/72 e foi expressamente descumprida. Afirma a fiscalização e foi corroborada a informação no relatório de diligência determinado pela i. DRJ, que houve apenas tentativa de intimação pessoal em 09.12.2004 (conforme consta às fls.1627) no endereço recém locado pela KAPAL três meses antes, em 01.09.2004. Dessa forma é natural que ainda não constasse a empresa no rol de condôminos do Edf. Álvares Cabral, constando com relação à sala 407 o nome do ocupante anterior. Nesta fase a empresa já se encontrava com suas atividades provisoriamente paralisadas, e por tal motivo todas as correspondências e demais papéis em nome da KAPAL eram sistematicamente encaminhadas para o endereço de outra empresa dos mesmos sócios, a CROWN International Ltda, a cujo endereço os fiscais foram encaminhados por orientação da Sra. Ednéia Venâncio, funcionária do condomínio, obtida quando estiveram no primeiro endereço.

Quanto à inadequação do edital, deve ser primeiramente enfatizado que o mês de dezembro é atípico (festas natalinas, férias escolares, férias coletivas nas empresas, viagens, encerramento de negócios, etc). Tudo isso aliado ao fato de que os contribuintes em geral, e particularmente a ora recorrente não tem o hábito de sistematicamente visitar o saguão das repartições para verificar se eventualmente existe algum edital tornando pública alguma exigência fiscal, na ausência de qualquer outro meio de intimação.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

Ora, nos termos do art.23 do PAF, não tendo logrado encontrar o contribuinte, haveria de tentar pelo menos mais uma tentativa de intimação pessoal, ou alternativamente buscando a via postal. Embora o §3º do mesmo artigo não estabeleça ordem de preferência entre os meios de intimação pessoal ou por via postal, não se deve ignorar a ordem estabelecida no inciso III do art.23, determinando edital apenas quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

Qualquer pessoa do prédio, da residência, da empresa ou do condomínio poderia ter recebido a intimação, se o fisco, ou os correios, a tivesse entregado, mas não foi entregue, em que pese a farta jurisprudência administrativa no sentido de que as intimações podem ser entregues no domicílio tributário a funcionário, vigilante, porteiro ou qualquer outra pessoa de acordo com as regras do condomínio (Cita acórdãos 101-80.424; 101-89.164, 107-00884, 108-00979, 102-40548, DOU 27.03.98, 107-07076, DOU 07.05.03 e 108-07579, DOU 06.02.04).

As diligências determinadas pela DRJ/FNS apenas confirmam o que foi exposto, sendo inaceitável que apenas depois de uma única tentativa de intimação pessoal, e tendo optado por não deixar a intimação com o porteiro ou com a administração do condomínio, ou no endereço da CROWN (empresa que tem os mesmos sócios) ao qual foram conduzidos os auditores, tenham desistido de pelo menos uma segunda tentativa, fosse pessoal ou por via postal, para ir diretamente à inadequada via do edital. A ementa do acórdão nº 105-9.952, DOU 05.12.1996 traduz perfeitamente a situação:

“INTIMAÇÃO POR EDITAL. Não deve ser utilizada sem que se esgotem as possibilidades de intimação por via postal nos endereços onde a empresa pode ter atividade e conste dos documentos que compõem o processo. A repartição não e deve contentar apenas em remeter a correspondência para o endereço que consta do cadastro do contribuinte, mas tentar a entrega da mesma nos demais endereços conhecidos, para somente depois, demonstrada a impossibilidade, utilizar o recurso do edital.”.

Pois bem, consta às fls.1.667 (**volume VI**) a efetiva data de ciência do auto de infração e de seus anexos pela KAPAL, somente em 06.01.2005. A SRF houvera produzido o Edital 023/2004 sob a alegação de estar o contribuinte e seus sócios em local incerto e não sabido (fls.1.652), afixado em 13.12.2004. Evidentemente não era o caso. Por força das normas processuais corroboradas por reiterada jurisprudência administrativa, a intimação válida para todos os efeitos foi a constante do auto de infração, às fls.04, e dessa forma, no caso da KAPAL, operou-se a decadência do direito do fisco de lançar tributos, seja pela regra do art.150,§4º, ou mesmo pela norma do art.173,I, do CTN.

1.1.2. Restou claro desde o início do processo que a KAPAL é empresa “fundapeana”. Que especialmente por esse motivo foi escolhida por seus contratantes, verdadeiros importadores adquirentes das mercadorias, para prestar o

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

serviço de nacionalização dessas mercadorias. O FUNDAP, Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, foi criado sob os auspícios do Governo do Espírito Santo, do Banco Central do Brasil e da CACEX, e sob regulamentação oficial (fls.2470/2471). A própria SRF editou o Parecer CST 3057/80 para orientar casos de importação intermediados por empresa beneficiária do FUNDAP. Tanto o STJ como o Conselho de Contribuintes reconheceram a regularidade de importação promovida por empresa consignatária integrante do FUNDAP, com amparo de normas governamentais, devendo figurar nos documentos e guias como consignatária. Deve ser registrado que a empresa fundapiana que intermediava as importações não auferia receita advinda da compra e venda das mercadorias, sua receita advinha exclusivamente de benefícios conferidos pelo Governo do Estado. A vantagem financeira da empresa do FUNDAP na época dos fatos geradores que interessam era ter de volta 8% dos 12% de ICMS que o cliente repassava para a KAPAL que podia pagar o ICMS diferido em até 56 dias. Esses 8% eram repassados em forma de financiamento com 25 anos para pagar, com 5 anos de carência e juros de 1% ao ano. O Governo repassava esse recurso via BANDES (Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo), e promovia leilão a cada 2 meses, nos quais a empresa podia comprar sua dívida com deságio de 90%. Por exemplo, se fosse feita uma importação no valor equivalente a R\$ 100.000,00, a KAPAL pagaria o ICMS de R\$ 12.000,00 com dinheiro do cliente e receberia em sua conta trinta dias depois do recolhimento do ICMS o valor de R\$ 8.000,00; depois de 2 meses podia pagar essa dívida com R\$ 800,00 no leilão, auferindo um ganho líquido de R\$ 7.200,00. E é exatamente por isso que nada cobrava do cliente final. Por sua vez, o cliente/contratante da empresa do FUNDAP, adquirente das mercadorias no exterior a serem nacionalizadas, também usufruía vantagens financeiras. Tinha o ICMS diferido. No exemplo acima, de R\$ 100.000,00 ele deixava de pagar no ato da nacionalização o equivalente a R\$ 12.000,00 que poderia aplicar por 56 dias e auferir ganho financeiro que representava folga no fluxo de caixa da empresa que muitas vezes chegava a pagar o ICMS com o resultado da venda dos produtos importados, além de poder se creditar do ICMS que era destacado na NF no mesmo mês do faturamento, mesmo não tendo ainda pago o imposto. Outra vantagem era a alíquota interestadual que a empresa do Espírito Santo, tinha de 12%, em relação à alíquota de SP, de 18%. Para produtos sujeitos ao IPI ainda se podia estancar a cadeia do IPI na revenda, visto que a mercadoria era adquirida, no mercado interno, de empresa nacional equiparada a indústria e não era importada diretamente. Esta situação somente mudou depois da distinção normativa entre importações "por conta e ordem de terceiro" e as importações "por conta própria", agora somente nas importações "por conta própria" se pode estancar a cadeia do IPI, porém é norma recente que não se aplicava à época.

Este era o único tipo de vantagem financeira da empresa do FUNDAP, como a KAPAL, o que pode ser constatado contabilmente à vista do Livro Diário, cujas páginas foram anexadas à impugnação apresentada na primeira fase do processo. Nada disso foi contestado nem na investigação que resultou no auto de infração, nem na decisão recorrida que silenciou a respeito. Tal silêncio não deve ser interpretado como omissão, mas como concordância com fatos incontestáveis. Portanto, não é correto concluir que poderia haver interesse comum na situação que

constitui o fato gerador da obrigação principal nos termos previstos no art.124, I, do CTN, entre a KAPAL, fundapeana, e as empresas importadoras de fato e contratantes do serviço de nacionalização das mercadorias que negociaram com o exportador no exterior. Os interesses eram absolutamente distintos, a fundapeana considerada oficialmente como consignatária, a ser assim identificada nos documentos aduaneiros, nada tinha a ver com a negociação e preços e muito menos com o lucro da revenda dessas mercadorias no mercado nacional. O interesse específico da KAPAL era os benefícios outorgados pelo Governo do ES via FUNDAP.

Na descrição dos fatos do auto de infração, por diversas vezes, foi reconhecido que a DM Eletrônica e NHTP aportaram os recursos financeiros e operacionais na promoção das operações de importação, sem as quais não teria ocorrido a entrada das mercadorias no país e nem o desembaraço aduaneiro. Há, portanto, uma contradição explícita na decisão recorrida, quando às fls.2400, no penúltimo parágrafo, ao comentar o art.124, I, do CTN afirma que a identificação do sujeito passivo deve levar em conta as operações comerciais realizadas, devendo se eleger também aquele que deu causa ao fato gerador da obrigação tributária. Ora, a empresa que dá causa ao fato gerador é, na forma do parágrafo único do art.121 do CTN, aquela que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, é aquela que adquiriu a mercadoria do exportador estrangeiro. Segundo o art.121, essa pessoa deve ser identificada como contribuinte e não como responsável. Na situação configurada, a conclusão lógica é que a empresa fundapeana não é a contribuinte, e as demais empresas deveriam ser sim consideradas contribuintes e não meramente responsáveis. E também, como não há interesse comum, não há vínculo. O raciocínio da autuação evidentemente não vale para as empresas que prestam serviço de despacho aduaneiro (comissárias e despachantes).

Se houve fraude nas operações, tais fatos são alheios à empresa fundapeana, que por natureza e pelo sistema, não participou das operações comerciais, administrativas e cambiais. Na outra ponta do FUNDAP está o Governo estadual que evidentemente também é alheio a tudo isso, mas a ele interessava que as importações destinadas a outros estados se fizessem também pelo Porto de Vitória. No sentido que foi emprestado pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida para arrolar a KAPAL, se chegaria ao absurdo de concluir que também haveria interesse comum do Governo do ES na situação, e deveria ser responsável solidário na obrigação tributária. Não se deve esquecer que a empresa fundapiana é instrumento do governo para viabilizar o sistema FUNDAP de seu interesse. Ademais, o art.87 da MP 2.158-35/2001 menciona as hipóteses em que se pode presumir a vinculação entre as partes na transação comercial, que no caso não se aplica à KAPAL.

2. No mérito. A decisão recorrida, apesar do esforço, não conseguiu descaracterizar as importações por conta e ordem de terceiros de forma a poder definir o contribuinte. Recorreu à MP 2.158-35/2001 para justificar serem os adquirentes de mercadoria importada por sua conta e ordem por meio de empresa importadora, responsáveis tributários e não contribuintes. Ocorre que tais importações ocorreram de maio a setembro de 1999, época em que a legislação vigente

considerava a empresa fundapeana mera consignatária, e como contribuinte a empresa adquirente que realizava o critério material da hipótese de incidência, ou seja, o "importar" de fato. A nova legislação não pode retroagir para fatos em 1999 para transformar sujeito passivo direto (contribuinte) em sujeito passivo indireto (responsável solidário). Não se pode fazer "letra morta" dos arts. 105 e 106 do CTN. A fiscalização e a DRJ pretenderam inquirir a ora recorrente como participante ou co-autora de ilícitos, comprovados com relação às empresas adquirentes, e apenas presumidos em relação a esta recorrente.

3. Também não é correta a alegação da decisão recorrida de que a KAPAL, fundapeana, deveria ter procedido a uma averiguação profunda de quem lhe pede que faça a nacionalização de mercadorias estrangeiras se não quiser arriscar graves prejuízos, porque não se eximiria de ser o contribuinte das exigências de I I e IPI-v e das multas a que se sujeitam os contribuintes. O contribuinte não tem como fazer tais averiguações, cabendo à fiscalização da SRF assim proceder, o que no caso dada a complexidade da situação, exigiu anos de intenso trabalho de profissionais. Por outro lado, a legislação pertinente somente foi aperfeiçoada a partir de 2001, e a investigação nesse caso se iniciou a partir de denúncia, mas infelizmente o trabalho foi concluído de forma a atirar na vala comum as empresas fundapeanas e as empresas contratantes que utilizaram o FUNDAP para perpetrar ilícitos somente apuráveis a partir de novas regras legais. Note-se que o Parecer CST 3057/80, em face das normas vigentes até 2001, estabelecia que nas hipóteses em que o despacho aduaneiro fosse feito por pessoa que, embora indicada na guia de importação como importadora, não o fosse efetivamente, não seria de se instaurar procedimento fiscal, mas sim, exigir-se a correção da Declaração de Importação. Ademais as operações da KAPAL, caracterizando importação por conta e ordem de terceiros, não discrepam das normas previstas na IN SRF 75/01, no seu art.2º.

4. A fiscalização especificou a responsabilidade pelas omissões e dados incorretos nas faturas comerciais e DI's como sendo da empresa que os elaborou, a NHTP, e não da ora recorrente, que no sistema então vigente apenas estava incumbida da parte formal do despacho aduaneiro, ou seja, registrar as DI's que lhe eram encaminhadas com documentos anexados pela NHTP, recolher os tributos com numerário que lhe era remetido, acompanhar a conferência aduaneira e emitir as NF enviando as mercadorias para o destinatário indicado pelo contratante.

5. Da impossibilidade de aplicação do art.526,III, do RA/85 à KAPAL. Por duas razões relevantes. A primeira, a infração apontada foi cometida quando do despacho aduaneiro das DI's. **Esta recorrente apenas atuou formalmente** na fase final da importação, enquanto as fraudes, se ocorridas, não eram de seu conhecimento e **teriam sido perpetradas desde a origem, pelas empresas que negociaram as importações com a exportadora no exterior**, emitiram as faturas, os conhecimentos de carga, pagaram os fornecedores, etc, operações todas alheias à atuação da fundapeana KAPAL. A segunda, porque à semelhança do direito penal que prevê a figura do chamado crime impossível, também no direito tributário existe a figura da infração impossível. É o caso da **infração por subfaturamento na**

importação, na categoria de infração administrativa no controle das importações. **Tal infração só pode existir como infração de natureza tributária, e não de natureza administrativa.**

Não importa que no caput do art.526 haja referência às infrações administrativas ao controle das importações. Ela é adequada e verdadeira para os demais incisos, de I a IX, excluído o III (embora o inciso IX seja considerado inaplicável, na jurisprudência do Conselho, por seu caráter genérico). A boa interpretação do artigo não deve ser apenas literal, mas sim teleológica e finalística. O subfaturamento na importação é infração administrativa por proporcionar remessa ilegal de divisas ao exterior. O subfaturamento com intenção de pagar menos imposto é infração de natureza fiscal, e a diferença de tributo neste caso se submete à penalidade prevista no art.41, II, da Lei 9.430/96, com multa de 150% sobre a diferença. Não caberia punir a mesma infração de natureza tributária, de subfaturamento na importação, com duas multas, aquela da Lei 9.430/96 e a do art.526, III, do RA/85. **A interpretação correta distingue que o subfaturamento na importação só pode ser para o intuito de pagar menos imposto, e não para remeter menos divisas, por isso só pode ser possível como infração administrativa ao controle aduaneiro o superfaturamento na importação, cujo intuito é a remessa de mais divisas do que deveria ser.**

6. Quanto ao valor aduaneiro. Na qualidade de intermediária fundapeana não cabia à KAPAL nem tinha ela possibilidade material de contestar os preços praticados. A fiscalização e a DRJ admitiram que a KAPAL foi utilizada como instrumento, mas não participou das operações comerciais. Também não se contesta a IN SRF 327/03, art.10, I, segundo o qual o comprador é o adquirente da mercadoria e se compromete a pagar ao vendedor o preço negociado, mesmo que se utilize de terceiros, nos casos admitidos pela legislação de regência para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de importação.

Face ao exposto, pede que seja reconhecida a insubsistência do crédito lançado em relação à KAPAL, reformando-se a decisão recorrida.

2. ISAAC SVERNER.

2.1. A fiscalização apenas presumiu que a empresa TOPMAR foi sucedida pela DM Eletrônica da Amazônia Ltda em meados de 1999. Por serem sócios desta além do ora recorrente também o Sr. David Perl, bem como os Srs. Daniel Lewin e Fisel Perl, estes últimos apontados como sócios de ambas as empresas. Com fundamento na mera alteração da razão social da TOPMAR e continuidade de exploração da mesma atividade pela DM Eletrônica, imputou-se a esta a responsabilidade solidária por supostas infrações nas importações em causa.

2.2. Quanto ao ora recorrente não se explicitou nenhuma participação nos fatos descritos, nenhum ato abusivo que o levasse a uma responsabilidade pessoal pelos tributos lançados.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

2.3. Não ficou provada nenhuma responsabilidade dos diretores da DM Eletrônica por atos ilícitos, bem como não restou provada a suposta sucessão da TOPMAR pela DM Eletrônica que não ocorreu de fato.

2.4. O ora recorrente não tinha conhecimento nem qualquer participação na suposta fraude, e nem mesmo exercia poderes de gerência na DM Eletrônica.

2.5. A responsabilidade do suposto crédito tributário foi inicialmente atribuída à NHTP e à suposta encomendante TOPMAR, com fulcro no art.124, I, do CTN. Depois a responsabilidade pela dívida tributária foi também atribuída à DM Eletrônica, tendo por fundamento o art.132, parágrafo único, do CTN, haja vista ser esta última suposta sucessora da TOPMAR, somente porque possuía dois sócios da sucedida e se alegou que estes continuaram o exercício da mesma atividade. A fiscalização, por fim, ousou imputar responsabilidade pessoal ao recorrente pelas infrações, com base no art.135 do CTN.

2.6. Para que a responsabilidade pelos créditos tributários não ficasse restrita à importadora KAPAL, considerou-se a empresa NHTP e a TOPMAR como reais importadoras, aquela por ser em tese a importadora de fato, e a outra porque seria a encomendante das transações.

2.7. A decisão recorrida no que tange à responsabilidade pessoal dos sócios acabou por inovar o fundamento dos lançamentos, ao dispor que a legitimidade passiva do ora recorrente teria fundamento no art.124,I, e não no art.135, ambos do CTN. Tal inovação é condenável, evidenciando a improcedência do lançamento.

2.8. Porém, seja sob a ótica da fiscalização, responsabilização com base no art.135, III, do CTN, seja no cenário vislumbrado pela DRJ, nos termos do art.124, I, caso se pudesse dar novo fundamento ao auto de infração, não há legitimidade passiva do recorrente para figurar no pólo passivo.

No relatório fiscal que embasou o lançamento ficou expresso que NHTP e DM Eletrônica seriam sujeitos passivos solidários por força do art.124, I, do CTN, e a responsabilidade dos sócios supostamente envolvidos estava calçada no art.135 do CTN.

Ora, as duas hipóteses não se confundem, enquanto na primeira a responsabilidade decorre de interesse comum na situação que constitui o fato gerador, sendo todos sujeitos passivos da obrigação, a segunda hipótese advém de ato pessoal do agente com excesso de poderes, com infração à lei, contrato social ou estatutos, sendo pessoalmente responsável em substituição ao próprio sujeito passivo. Sendo assim, a tentativa de inovação do fundamento pela DRJ fere a ampla defesa, ademais a atividade de lançamento deve ficar afastada do mister do julgador sob pena de nulidade. Transcreve ementas do Conselho de Contribuintes nesse sentido

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

(fls.2.549/2.551). O feito pela DRJ equivale a um reconhecimento de que o auto de infração tal qual foi lavrado não se presta a atingir o ora recorrente.

Mas, ainda que se admitisse essa possibilidade, o recorrente jamais poderia figurar como contribuinte solidário, pois não tinha interesse comum na importação de produtos efetuada por pessoa jurídica (KAPAL) diversa daquela na qual era sócio.

2.10. Inaplicabilidade do art.135 do CTN. A participação do recorrente na DM Eletrônica se deu a partir de maio de 1999, ressaltando que jamais atuou como seu gerente. Conforme atesta a ficha emitida pela Junta Comercial o recorrente jamais participou da TOPMAR o que impossibilitaria sua responsabilidade pelos atos em nome daquela empresa. Em suma, se não exercia gerência na DM Eletrônica, não poderia ser responsabilizado com base no art.135, III, do CTN. Portanto, ainda que a DM Eletrônica fosse responsável pelos tributos constituídos em face da KAPAL, não faz sentido se atribuir ao ora recorrente a responsabilidade prevista na art.135, III, do CTN.

2.11. A pretensão de responsabilidade pessoal exige a individualização dos atos praticados pelo agente, mas no caso a fiscalização se limitou a generalizar que os administradores das empresas supostamente envolvidas haveriam cometido infração à lei. Este tipo de vício já foi repudiado pelo Conselho de Contribuintes conforme Ac. 202-14.263 (ementa às fls.2.554). Ocorre que o recorrente não praticou nenhum ato de administração societária, principalmente quanto às importações em apreço, sendo incabível sua responsabilização apenas por figurar como sócio da DM Eletrônica. Requer, pois, a exclusão da sua responsabilidade.

2.12. É inaplicável neste caso o disposto no art.132, parágrafo único, do CTN. Apenas para argumentar, já que não admite nenhuma responsabilidade tributária, cabe destacar fatos relevantes em face do relato dos autos que evidenciam a inaceitabilidade da responsabilidade solidária pela DM Eletrônica. Não procede a informação de que a DM somente entrou em funcionamento em meados de 1999, quando teria sucedido a TOPMAR. Na verdade, a DM foi constituída em outubro de 1996, e desde então tinha como atividade não somente a importação e venda dos produtos prontos produzidos no exterior, atividade essa explorada pela TOPMAR, que a DM sempre importou componentes, para em seguida montar aparelhos e vendê-los; é descabida a alegação da fiscalização de que as atividades praticadas pela TOPMAR, supostamente extinta, tivessem sido simplesmente assumidas pela DM. Isto foi alegado somente para tentar configurar a responsabilidade prevista no art.132, parágrafo único, do CTN.

2.13. A DM já existia muito antes da suposta extinção da TOPMAR, praticando atividade diversa. Aliás, as duas empresas conviveram no mercado por longo período, cada uma explorando a seu modo o ramo de aparelhos

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

eletrônicos, sendo que a TOPMAR se constituiu em agosto/1995 e supostamente foi extinta em meados de 1999, já a DM se constituiu em outubro de 1996.

2.14. Este recorrente jamais foi sócio da TOPMAR, não podendo responder por qualquer infração a ela imputada.

2.15. A TOPMAR, em relação às importações realizadas pela KAPAL, foi responsabilizada por ser supostamente a real importadora, numa alusão ao que ultimamente se convencionou denominar de “importação por conta e ordem de terceiro”. Essa figura já era conhecida antes, mas a responsabilidade tributária solidária não era prevista em nosso ordenamento na época das operações de importação realizadas pela KAPAL, portanto jamais poderia o fisco responsabilizar a TOPMAR, já que naquela ocasião ainda não estavam em vigor as regras determinadas pela MP 2.158-35/2001 dando nova redação aos artigos 32 e 95 do DL 37/66. Este entendimento foi corroborado pela nova redação dada ao art.95 do DL 37/66 acerca de responsabilidade por infração.

2.16. Somente a partir da supracitada MP, publicada em agosto/2001, a encomendante (supostamente a TOPMAR) passou a ter responsabilidade no caso de infração em importação realizada por sua conta e ordem, porém no momento da suposta infração o ordenamento jurídico não conferia à TOPMAR qualquer responsabilidade, sendo esta pessoal e exclusiva da agente importadora KAPAL.

2.17. Muito embora a responsabilidade solidária já fosse prevista expressamente no art.124, I, do CTN, este é inaplicável ao caso porque se trata de regra genérica em relação à qual prevalece uma mais específica prescrita em DI que rege especificamente as importações e que determina a responsabilidade solidária do encomendante pelo imposto e infrações nas importações por encomenda somente a partir de agosto de 2001, data posterior à da suposta infração sob análise. Por consequência lógica da inaplicabilidade do art.124, I, do CTN, e carecendo de fundamento a responsabilização da TOPMAR nas operações realizadas pela KAPAL, há de se concluir também pela impossibilidade de responsabilização do ora recorrente.

2.18. Sobre as multas, apenas para argumentar. Inexiste solidariedade com relação às multas lançadas. A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Segundo a fiscalização, no caso, o agente na suposta ação de fraudar o fisco seria o importador. Se é que houve qualquer infração, esta teria sido praticada pelo agente não comportando responsabilidade solidária segundo a dicção do CTN. Sobre a multa por infração contra o controle administrativo, a abrangência do CTN se restringe aos tributos e acessórios, não sendo aplicáveis a multas meramente administrativas, de sorte que ainda quando a arguição de inexistência de solidariedade quanto à totalidade das multas lançadas não fosse acolhida, seria incabível apontar solidariedade com relação à multa por infração ao controle administrativo.

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

2.19. Portanto, a multa agravada só pode ser de responsabilidade única e exclusiva do importador, ou seja, KAPAL, não podendo ser imputada à TOPMAR mera adquirente das mercadorias importadas, e muito menos ao ora recorrente que nem sequer tem qualquer relação com a TOPMAR. Ademais, ainda que se entenda que a diferença de tributos é devida, a multa agravada aplicada na autuação não tem cabimento, que não existem nem mesmo indícios, muito menos prova de fraude praticada pelo ora recorrente.

2.20. Há no caso, contudo, decadência do direito de lançar o suposto débito a título de I I e IPI-v, relativo ao período de maio/1999 a setembro/1999, sendo nulos os lançamentos. O prazo está regulado no art.150, §4º. O lançamento se materializou em dezembro/2004.

2.21. Apenas para argumentar, ainda que se acatasse a hipótese de dolo quanto ao recolhimento insuficiente de imposto, ainda assim ocorreu a decadência segundo o prazo previsto no art.173, parágrafo único, do CTN, pela contagem de cinco anos a partir da data de início da constituição do crédito tributário. Portanto, ainda que o prazo seja regrado pelo art.173, deve ser contado a partir da emissão da DI.

2.22. Quanto ao mérito, sobre a multa prevista no art.523, III, do RA, verifica-se que o fisco simplesmente ignorou a existência de faturas comerciais por entendê-las carentes de requisitos formais de validade nos termos do RA, tais como assinatura. Ora, o próprio fisco admite que as faturas existem, com irregularidades, mas o art.521 do RA só pode ser aplicado quando sejam inexistentes, o que não é o caso. Quando muito poderia ter sido o caso de aplicar o art.524, IV, por apresentação de fatura em desacordo com as exigências do art.425 do RA. Note-se, ainda, que não havendo infração, ou qualquer I I devido, a multa de controle administrativo do art.521, III, também não pode ser aplicada.

2.23. Sobre a multa do art.526, III, do RA. Verifica-se pelo relato fiscal que o fisco não poderia ter aplicado o 2º método de VA. Não havendo infração ao controle administrativo por subfaturamento a multa não pode ser aplicada. Ainda que houvesse qualquer legitimidade no lançamento contra a TOPMAR, o que se admite apenas para argumentar, a autuação se baseou em meros indícios e deduções, e não em efetivas provas da fraude acusada. Não restou comprovada a necessidade de utilização do 2º método de VA, conforme GATT/94, e por isso não pode prosperar a penalidade.

2.24. Com base no GATT/94, incorporado à legislação brasileira, e com as novidades recentemente introduzidas pelo Decreto 2.498/98, IN 16/98 e Portaria MF 28/98, o valor aduaneiro é o valor da mercadoria importada, sendo o preço efetivamente pago ou a pagar em condições de livre concorrência. Se nenhuma das circunstâncias previstas no GATT obstar a aplicação do 1º método de valoração, pelo preço de transação, ele se impõe. Ademais, a Opinião Consultiva 2.1, conforme IN 17/98, acerca da aceitabilidade de preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas, concluiu que esse simples fato não seria razão para rejeitar o

preço, sem prejuízo do estabelecido no art.17 do AVA. De forma que, ainda que a fiscalização aduaneira entenda que o 1º método não seja aplicável, é de se registrar a incorreção da forma com que os preços das mercadorias foram obtidos para nova valoração. Embora o método comparativo com outras transações seja aceitável em tese, no caso concreto a autoridade fiscal utilizou paradigmas insuficientes, ou inadequados, que não retratam a realidade das operações no mercado.

2.26. Além de tudo, é flagrante a impossibilidade de coexistência de multa tributária (150% no caso) com multa de controle administrativo em relação à mesma infração. Se fosse verdade a ocorrência de fraude, seria devida a multa de 150% sobre os tributos sonegados, todavia, obviamente, tal infração absorveria o delito-meio, o suposto subfaturamento. Caso contrário, seria admitir o absurdo de dupla punição quanto ao mesmo delito. Sobre isto o Conselho já se manifestou reiteradamente, conforme ementas transcritas às fls.2.579, referentes aos Ac. 104-18.312, de 19.09.01 e Ac. 106- 13.198, de 26.02.03; no primeiro caso, quanto a não ser cabível a aplicação concomitante de multa de ofício com multa por atraso na entrega de declaração, e no segundo, impossibilidade de cumulação da multa isolada prevista no art.44, §1º, III, da Lei 9.430/96, com multa de ofício, em face de dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Pede o provimento do recurso e reconhecimento da insubsistência do lançamento contra o ora recorrente.

3. DM ELETRÔNICA.

3.1. Reapresenta as mesmas alegações apresentadas na impugnação: preliminarmente, (a) ilegalidade do auto de infração com infração ao PAF; (b) por cerceamento ao direito de defesa, já que a autuação e o julgamento ocorreram em repartição distante do domicílio tributário do sujeito passivo; (c) ilegitimidade passiva, que a autuação se fundou em documentos e registros da empresa KAPAL, não observando o princípio da autonomia da pessoa jurídica; (d) inexistência de responsabilidade tributária solidária ou por sucessão diante da inexistência de provas da acusação apresentada pelo fisco, acusando, ainda, inaplicabilidade ao caso dos dispositivos do CTN que tratam de responsabilidade tributária; (e) inexistência de responsabilidade pessoal dos sócios da empresa porque não há nos autos qualquer prova de que tenham cometido pessoalmente qualquer infração; no mérito: (a) decadência do lançamento; (b) inaplicabilidade da ressalva prevista no art.150, §4º, *in fine*, do CTN, por falta de prova contra a recorrente ou seus sócios quanto a terem agido com dolo, fraude ou simulação; (c) autuação realizada com base em mera presunção, sem prova de ter a recorrente ou seus sócios pessoalmente cometido os ilícitos descritos nos autos de infração lavrados contra a KAPAL e, (d) a fiscalização pretendeu transferir o ônus da prova ao acusado, isto é, descrevem infrações cometidas pela KAPAL, insinuam que a ora recorrente também foi responsável pelas infrações de natureza subjetiva e a intimam a provar que NÃO praticou tais ilícitos.

3.2. Depois de conhecer a decisão de primeira instância, levanta as seguintes arguições: (a) Na impugnação já se advertira que havia nulidade formal do lançamento, e agora o mesmo se diz da decisão recorrida, que o direito brasileiro não aceita a extensão da autuação de uma pessoa jurídica para outra pessoa jurídica. No presente caso a DM foi chamada para integrar a lide e para contestar os fatos imputados a outra empresa denominada KAPAL. Ora, inexistente qualquer vínculo jurídico desta recorrente com a KAPAL, sem justificativa agregar as duas no mesmo instrumento fiscal, que assim são formalmente nulos os lançamentos, por incluir pessoas jurídicas e físicas estranhas à relação processual originária; (b) a decisão recorrida é nula, primeiro porque incorreu no mesmo erro formal da autuação acima destacado, segundo, porque representa uma “teratologia jurídica”, uma monstruosidade processual, o julgador se refere genericamente a TODAS as impugnações apresentadas por TODAS as pessoas mencionadas nos autos de infração. Nota-se em especial que se dedica à DM Eletrônica somente o último parágrafo da pg. 2.395 e mais cinco parágrafos na pg. 2.396, sendo que aos demais envolvidos todos os itens de suas impugnações foram mencionados detalhadamente em inúmeras páginas. É decisão viciada porque deixou de se referir a todas as alegações da impugnante ora recorrente. Acresce, e não se pode deixar de ressaltar, que o relatório na DRJ emitiu juízo de valor, prejudicou ao afirmar que “as declarações prestadas pelos administradores da autuada KAPAL revelavam a cessão de uso do nome da empresa para acobertar a ação de terceiros... que a DM Eletrônica é apontada como a real importadora dos bens nacionalizados pela KAPAL, implicando sua responsabilidade pelos tributos devidos solidariamente com seus sócios-gerentes”. Sem objetividade o relato. Com efeito, as frases carregadas de juízo de valor jamais deveriam compor um relatório de decisão administrativa, razão de nulidade. Em terceiro lugar, o julgador pretendeu justificar a aberração processual de julgamento em conjunto alegando que sob vários aspectos as impugnações apresentadas apenas se complementavam, e que apenas se apreciaria em separado os pontos sem convergência. Ora, a confessada intenção de análise em bloco, selecionando subjetivamente os pontos sem convergência compromete a validade da decisão e não apenas porque tal “seleção” seja vedada legalmente, mas principalmente porque há uma impossibilidade jurídica de apreciação das impugnações em conjunto numa mesma decisão administrativa, que tal ‘economia processual’ viola os princípios constitucionais da legalidade, da motivação, moralidade, eficiência, contraditório, ampla defesa e do devido processo legal. Ao julgador incumbe apreciar as questões de fato e de direito, ou seja, deverá obrigatoriamente analisar todas as questões submetidas. No processo judicial seria caso de Embargo de Declaração para que o juiz se pronunciasse sobre o que antes ficara omissa, no PAF não há esta previsão, e o único remédio é anular a decisão; (c) a decisão recorrida pretendeu defender uma interpretação dos fatos levando em conta parâmetros históricos, sociais e econômicos, além das abstratas previsões legais, sustentando que o nexo de causalidade poderia resultar demonstrado por via de um conjunto de indícios para autorizar conclusão, mesmo por via indireta, da relação causa-efeito, que isto seria a consagração da prova indiciária de largo uso no direito. A melhor doutrina, exemplificada em Helly Lopes Meireles desautoriza tal método, exalta a vinculação do servidor público à legalidade objetiva, sem qualquer margem de discricionariedade. Não se admite liberdade do

julgador administrativo, muito menos para levar em conta aspectos não-jurídicos (históricos, sociais e econômicos) irrelevantes em face dos jurídicos, ademais nenhum julgador está autorizado a concluir por vias indiretas a relação causa-efeito. Por tais motivos, a decisão recorrida não pode prevalecer.

3.3. No mérito, o relator dedicou um único parágrafo à análise dos argumentos exclusivos encaminhados pela DM Eletrônica (fls. 2.406), e evidentemente, conforme já mencionado, não conseguiu analisar todas as alegações veiculadas em mais de trinta laudas contendo mais de cem itens. Para começar, lançamento tributário não se confunde com penalidade pecuniária, a motivação é distinta. Tributo não é sanção de ato ilícito. O fato gerador (lícito) é motivo (causa) de obrigação tributária. Se acontecer infração tributária, a consequência deverá ser a sanção correspondente. Mas a decisão recorrida não observou essa distinção básica ao tratar de responsabilidade solidária de terceiro. O relator na DRJ se perdeu ao apontar a suposta responsabilidade tributária da ora recorrente, criando uma nova e absurda modalidade de “responsabilidade solidária de terceiro por infração”, pretendendo consolidar em uma só as responsabilidades previstas no CTN, art. 124 (solidária), art.134 (de terceiro), e arts. 136 e 137 (por infração). Sendo uma excludente de outra, é absurdo juntar todas em uma só. O equívoco demonstra total desconhecimento da doutrina, que soa aos doutos como “heresia” a afirmação de que “todos os partícipes da operação de importação tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária em causa, o que obriga ao lançamento em nome de todos os co-autores da infração”. Ora, se há lançamento (norma primária) não se pode falar em infração (norma secundária). Se há fato gerador da obrigação principal, há fato lícito e não infração. Depois, onde houver co-autores de infração, haverá responsabilidade pessoal por infração e jamais solidariedade.

3.4. Há evidente contradição na decisão recorrida. Primeiro, o relator afirmou, às fls.2.403, último parágrafo, e fls.2.404, último parágrafo, que a situação da ora recorrente não se enquadraria dentre os terceiros responsáveis por disposição expressa do art.134 do CTN, e com isso concordou em parte com as razões de impugnação (com exceção da responsabilidade solidária), que inexistem no caso as responsabilidades mencionadas no CTN. Entretanto, às fls. 2.406, no terceiro parágrafo, se contradiz ao dizer que houve entre a ora recorrente e a TOPMAR, a chamada responsabilidade por sucessão, prevista exatamente nos artigos 129 a 134 do CTN.

Além de contraditória, é material e juridicamente impossível, na medida em que a TOPMAR, por ser pessoa jurídica, não pode cometer ato criminoso, doloso e fraudulento. Ademais, a sanção aplicada ao infrator não pode ultrapassar sua pessoa, em face do princípio da intranscendência consagrado no inciso LXV do art.5º da CF/88.

3.5. Com base na doutrina de Paulo Barros de Carvalho, a solidariedade somente existe se assim constar em lei, sendo infeliz a redação do inciso I do art.124 do CTN, e inaplicável, que há de prevalecer o princípio da legalidade. Lembra-se, ainda uma vez, que quando se fala em ato ilícito praticado com dolo,

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

somente se pode falar em responsabilidade pessoal nos termos dos arts. 135 e 137 do CTN. Inexiste lei que atribua “responsabilidade tributária solidária por infração”. O relator apontou o DI 37/66, art.32, II, b, como suposta base legal para tal solidariedade “especial”, todavia, no art.32 não existe alínea “b”, e o inciso II faz referência ao “transportador” enquanto substituto tributário, que nada tem a ver com os fatos sob análise. Disse o relator que a referência se fez a título de exemplo, o que configura interpretação extensiva repudiada pelo ordenamento jurídico tributário nacional no que concerne à exigência fiscal e punição. A Constituição e a legislação pertinente não admitem a mínima possibilidade de a autoridade fiscal, ou judiciária, aplicar interpretação extensiva para exigir tributo ou aplicar penalidade porque os atos administrativos tributários são vinculados, prevalecendo a estrita legalidade.

3.6. A regra geral que prevalece no direito brasileiro é o da irretroatividade da lei tributária. Tratando-se de infração há a “retroatividade benigna” para beneficiar o infrator. No caso é inaplicável a aplicação retroativa da MP 2.158/2001

3.7. Não há nos autos qualquer prova de conluio entre os responsáveis pela KAPAL e pela DM Eletrônica. O relator o reconhece às fls.2.406, que existiriam “diversos indícios” que avaliados conjuntamente comprovavam a ocorrência dos ilícitos. Ora, indícios não são provas, e se prova não há, impõe-se aplicar o “*in dubio pro reo*”.

3.8. Conluio, fraude, dolo, são atribuíveis apenas a pessoas físicas, é aberração jurídica imputar tais infrações de natureza subjetiva a pessoa jurídica, que esta é mera ficção legal.

3.9. Em suma este processo administrativo somente poderia ter sido instaurado contra a KAPAL. O litisconsórcio forçado na autuação, com beneplácito dos julgadores de primeiro grau, é inovação nefasta, inexistente sua previsão no PAF. Por outro lado, somente prova inequívoca de cometimento de delito pode autorizar a consideração de “co-autoria”, termo originário do direito penal. No direito penal, meros indícios apenas autorizam a investigação, mas nunca a condenação. Ao contrário, meros indícios, sem prova efetiva causam absolvição.

Pede que se conheça o recurso e a reforma da decisão recorrida para se cancelar o crédito tributário lançado, bem como as multas e acréscimos legais.

Consta, às fls.2.645, termo de perempção em relação à empresa NHTP Assessoria Aduaneira Ltda. Há notícias de providências dos interessados relacionadas com arrolamento de bens para fins de garantia recursal, que se tornaram irrelevantes em face da declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, com efeitos *erga omnes*, quanto à exigência de garantia recursal no processo administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade dos recursos, e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Há uma série de arguições preliminares veiculadas pelos três recorrentes que se apresentaram no prazo legal. Constatam recursos apenas de KAPAL, DM Eletrônica e Isaac Sverner. É possível identificar questões comuns propostas pelos recorrentes, e por questão de método e critério lógicos, estas serão analisadas sem repetição desnecessária, valendo a apreciação para todos os recorrentes que a formularam. Há outras questões, distintas, com aspectos peculiares a algum dos recorrentes, que por isso exigem enfrentamento diferenciado. O método aqui adotado para a apreciação das questões preliminares leva a que se tome por guia as preliminares comuns a pelo menos dois dos recorrentes, sem necessidade de especificar aqui os arguidores (identificáveis nos autos), discriminando-se as que forem peculiares a algum deles, identificado em cada caso. Desde a fase de impugnação, e reiteradas na fase recursal, foram argüidas as seguintes preliminares acerca da nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida:

1. Ilegalidade na lavratura dos autos de infração por infringir normas do PAF, especialmente por incluir na mesma autuação pessoas jurídicas e físicas estranhas à relação jurídica processual originária. Nulidade dos lançamentos que se basearam apenas em documentos e registros referentes à empresa KAPAL, estendendo a responsabilidade a outros sem observar o princípio da autonomia da pessoa jurídica.

A sucessão de indícios levantados pela fiscalização, ainda que individualmente não constitua nenhum deles prova isolada definitiva, permite no seu conjunto, em princípio, que se perceba poder haver entre eles, os responsáveis solidários entre si, e de cada um em relação ao intermediário importador, um interesse comum na situação representada na importação de mercadorias com preço de transação supostamente muito abaixo do valor de mercado. Essa qualidade perceptível, segundo o CTN, caracterizaria obrigação tributária solidária.

Por outro lado, embora entenda a princípio ser correta a observação feita na decisão recorrida quanto a que a legislação regente prevê a responsabilidade, conjunta ou isolada, do importador e do adquirente, no caso de importação por conta e ordem deste, por meio de empresa importadora, e, conforme disse a d. autoridade *a quo*, seja certo que a responsabilidade solidária do adquirente não extingue a responsabilidade da importadora, nem a transfere a outrem, visto que a solidariedade não comporta benefício de ordem, penso que a discussão sobre a possibilidade, ou

não, de responsabilizar o importador por conta e ordem de terceiro, quanto aos tributos eventualmente devidos e, quanto às penalidades aplicáveis, deve ser enfrentada como mérito, restando avaliar o alcance dessa responsabilidade no caso concreto. No entanto, a descrição dos fatos propõe haver uma relação de vinculação direta entre as pessoas jurídicas e físicas envolvidas na autuação, de forma que a apreciação da acusação quanto às supostas infrações e ilícitos praticados dependem dos mesmos elementos de prova, justificando o procedimento em uma mesma autuação, sem nada infringir o PAF. Afasto esta preliminar.

2. Nulidade dos lançamentos por cerceamento ao direito de defesa (autuação e julgamento em repartição distante do domicílio tributário do sujeito passivo).

Está expressamente prevista no PAF até mesmo a possibilidade de que os procedimentos de fiscalização sejam formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (art. 9º, §2º, PAF).

As DRJ's foram criadas pela Lei 8.748/93. A partir da Portaria 416/2000 a competência dessas DRJ's passou a ser mista, em parte territorial e em parte por matéria, independentemente da jurisdição territorial previamente definida. Também por atos normativos da SRF, Portaria nº 2.403/2001 e 1.415/2003, foram definidas as competências das DRJ's em razão da matéria, sendo norma de organização interna da SRF/MF, dentro dos limites da lei, que de forma alguma fere a possibilidade de ampla defesa, até mesmo porque o sujeito passivo pode utilizar a repartição da SRF mais próxima do seu domicílio para buscar informações, requerer cópias do processo ou encaminhar suas razões de defesa, podendo alternativamente servir-se dos correios sem prejuízo de seus direitos garantidos constitucionalmente. Afasto a preliminar.

3. Ilegitimidade Passiva, alegada por distintas razões, numa linha pela KAPAL (empresa fundapeana), e em linhas distintas por cada um dos outros dois recorrentes, DM Eletrônica e Isaac Sverner.

Esta análise preliminar ainda não abandonou uma certa generalidade, somente suficiente para aferir que, em princípio, se considera aqui justificável reunir aquelas empresas e pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo pólo passivo. Casos de fraude e simulação freqüentemente são desvendados a partir de denúncia de terceiros ou, às vezes, por depoimento testemunhal de partícipes do esquema delituoso. De forma que se uma série de indícios são alinhados e se encaixam com os dados, por vezes esparsos, colhidos nas denúncias e/ou depoimentos, no conjunto podem eventualmente resultar na configuração de prova suficiente a formar a convicção do julgador quanto à efetiva existência de uma articulação voltada a sonegar tributos, a configurar conluio, ou evidenciar uma simulação. Resto claro, entretanto, que a responsabilidade por infração administrativa, e, com maior razão, a responsabilidade por ilícitos penais, há

de ser apreciada de forma apartada (levando-se em conta a conduta de cada agente). Neste momento, apenas afasto a preliminar de ilegitimidade passiva.

4. Inexistência de responsabilidade pessoal dos sócios por ausência de provas de que houve ação dolosa por qualquer um deles. (Argumentos distintos para cada um dos recorrentes).

Salvo melhor juízo, entendo que esta questão deverá ser enfrentada na fase de apreciação do mérito, se forem ultrapassadas todas as preliminares e prejudiciais argüidas.

5. Inovação no lançamento, perpetrada pela DRJ, que alterou indevidamente a base do lançamento realizado, ferindo o princípio da ampla defesa e do contraditório. Os autos de infração lavrados consignaram que NHTP e DM Eletrônica seriam responsáveis solidários por força do inciso I do art.124 do CTN, mas seus sócios, seriam responsáveis solidários em razão do disposto no inciso III do art.135, do mesmo diploma legal. Entretanto, a DRJ/Florianópolis pretendeu alicerçar a responsabilidade de todas aquelas pessoas em novo fundamento, art.124, I, do CTN. (Alegação de Isaac Sverner que parece pretender atuar em benefício dos sócios de todos os recorrentes).

Em princípio, com base na doutrina de A. S. Cabral, a alegação não apontaria razão de nulidade da decisão recorrida, desde que a descrição dos fatos no auto de infração tenha permitido aos autuados uma suficiente compreensão da acusação, exercício da ampla defesa e do contraditório, sobre o que não me parece restar dúvida face à profundidade das razões de defesa apresentadas, com demonstração de completo entendimento da acusação fiscal e oferecendo as contestações concernentes à disciplina legal regente¹.

Por outro lado, entendo que a análise da responsabilidade por infração deve ser analisada para cada agente em relação ao lançamento efetuado, e por isso é questão a ser enfrentada na apreciação de mérito e diante das alegações de cada recorrente, caso sejam ultrapassadas todas as preliminares e prejudiciais argüidas.

6. Inaplicabilidade do art.132, parágrafo único, do CTN, para fins de configurar a responsabilidade solidária da DM Eletrônica, que esta já existia bem antes da extinção da TOPMAR, praticando atividade diversa, tendo até convivido por longo período no mercado de aparelhos eletrônicos, explorando-o cada qual à sua maneira.

¹ CABRAL, Antônio da Silva, Processo Administrativo Fiscal, São Paulo:Saraiva, 1993, pp.245-250. Em princípio não há mudança de critério jurídico no caso de eventual erro na norma invocada, se o lançamento teve verdadeira base legal. No RE nº 34.303, de 16.8.57, o STF entendeu que é o fato que importa ao juiz, e este dirá a lei aplicável. A invocação de um texto por outro, ou seja, de direito com base em determinado artigo da lei, que na verdade está contemplado em outro artigo da mesma lei, com correção posterior, não significa *mutatio libelli*, pois a condição de litigante e a sua intenção se revelaram claras desde o início.

A norma em comento, *caput* e parágrafo único, se insere na seção da responsabilidade dos sucessores, podendo ser tomada a expressão “sucessão”, tanto no sentido mais restrito como em *lato sensu*, desde que se possa demonstrar que mesmo não tendo havido uma sucessão formal, tenha ocorrido de fato, de modo a tentar encobrir responsabilidade de outra empresa ou de alguém. Entendo, entretanto, que esta questão deverá ser enfrentada na fase de apreciação do mérito, se forem ultrapassadas todas as preliminares e prejudiciais argüidas.

7. Inaplicabilidade do art.135, III, do CTN em relação a Isaac Sverner que jamais atuou na gerência da DM, e nem tampouco fez parte do quadro societário da TOPMAR.

Também é questão a ser enfrentada na análise de mérito acerca da responsabilidade de cada agente.

8. O fisco embora reconheça que deva ser aplicada a legislação vigente à época das importações (RA/85) pretendeu aplicar legislação penal tributária, referente à importação por conta e ordem de terceiros, introduzida por normas posteriores. (Argüição da KAPAL, e também da DM e de Isaac Sverner, mas apresentadas com objetivos distintos).

Em resumo, alegam os recorrentes que as novas redações dos arts. 32 e 95 do DI 37/66, dadas pela MP 2.158-35/2001 (quanto à responsabilidade solidária) não estavam em vigor à época da suposta infração (época das importações, 1999), daí se conclui que o fisco não poderia utilizar a nova norma para fins de responsabilizar a TOPMAR. Que pelas normas da época a responsabilidade pelo crédito tributário somente poderia ser exigida da importadora KAPAL, e no tocante à responsabilidade pela infração, somente pela nova redação do art.95 se poderia argüir responsabilidade da empresa encomendante (TOPMAR). Quanto à legitimidade passiva pelo crédito tributário, argumenta-se que embora já existisse a norma do art.124, I, do CTN, esta seria inaplicável ao caso por ser genérica, devendo prevalecer a mais específica válida somente a partir de 2001. Que quanto às normas sancionatórias tributárias penais, a fiscalização pretendeu aplicar as normas que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, descritas no atual RA/2002 e em outras normas editadas a partir de 2001, a exemplo das IN SRF 75/01 e 98/01, que, no entanto, não poderiam retroagir.

Entendo que também esta não é questão preliminar, mas de mérito a ser enfrentada posteriormente.

10. Inexistência de solidariedade passiva com relação às multas (penalidades).

Em princípio, ninguém contesta que a solidariedade passiva se aplica à responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente. As penalidades aplicadas deverão ser avaliadas posteriormente a depender da análise de mérito. Não

esquecer, entretanto, que há tipos tributários - penais que prevêm a possibilidade de co-autoria e/ou participação na prática do mesmo ilícito, sem falar no conluio cujo tipo abrange a idéia de vários agentes igualmente responsáveis, tudo isso tendo presente a diferente abordagem no direito tributário quando comparado ao direito penal quanto ao aspecto subjetivo da conduta. Lembra-se, entretanto, neste ponto, que uma eventual responsabilidade penal resultante do cometimento de ilícitos penais por parte dos envolvidos deverá ser subjetivamente demonstrada com relação a cada um deles **no âmbito de processo penal** que decorra da representação fiscal para fins penais realizada pelos auditores fiscais autuantes, ou seja, na seara penal haverá a necessidade de se especificar o dolo e o grau de participação de cada envolvido. Aqui se trata apenas do processo administrativo, abrangendo a responsabilidade pelo recolhimento de tributos e pela prática de infrações administrativas. Este segundo aspecto, o da responsabilidade pelas infrações administrativas cometidas será alvo de oportuna análise de mérito.

A análise da responsabilidade por infração administrativa tributária dependerá da análise de mérito, e somente depois de configuradas as infrações acusadas, caberá avaliar a procedência, ou não, da autuação, segundo o embasamento legal considerado.

Afastadas as preliminares argüidas, cumpre enfrentar as arguições relativas à **decadência** do lançamento, por razões distintas, pela KAPAL, e pelos demais interessados, aqui tratadas como prejudiciais de mérito.

Iniciemos pela argüição feita por Isaac Sverner, no sentido de que I I e IPI-v sendo sujeitos ao lançamento por homologação, tendo ocorrido seus fatos geradores entre maio/99 e setembro/99, e considerando que os autos de infração foram cientificados aos interessados somente em dezembro/2004, então teria ocorrido a decadência com base na regra disposta no art.150, §4º, porque se passaram mais de cinco anos entre os fatos geradores e os lançamentos correspondentes. Acrescentou a esse raciocínio, apenas para argumentar, que ainda que se fosse aceitar a suposição de dolo no suposto recolhimento insuficiente de tributos, ainda assim teria ocorrido a decadência porque mesmo se utilizando a regra prescrita no parágrafo único do art.173 do CTN, transcorreram mais de cinco anos entre a data em que se iniciou a primeira medida preparatória para a constituição do crédito, ou seja, a data da emissão da DI, e a data de notificação do lançamento.

Nessa mesma linha, a DM Eletrônica, pretendeu rejeitar a alegação da decisão recorrida, que apontou a aplicação da ressalva contida no final do §4º do art.150 combinado com o disposto no art.173, I, ambos do CTN, para identificar o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos a se iniciar somente a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se constatou dolo, fraude ou simulação. A rejeição se fundamenta em que entende que nenhuma acusação de dolo resultou provada, que o relator da decisão recorrida sempre se refere a indícios e não a prova. Que se não há prova da culpabilidade da recorrente, e não existe nenhuma sentença judicial penal condenatória transitada em julgado, deve ser

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

aplicado o princípio constitucional da presunção de inocência. Com isso, não se poderia admitir a aplicação da regra colocada ao final do §4º do art.150, que não ficou provado o dolo, ou seja, a prática pela recorrente (DM Eletrônica) de fraude ou de simulação.

Registra-se, a propósito, o que aparentemente seria uma nova linha de argumentação no sentido de apontar decadência, com relação ao lançamento endereçado à KAPAL, na verdade, recai na mesma hipótese acima aventada. **A alegação da KAPAL é de que somente foi efetivamente intimada do lançamento em 06.01.2005, e que nesta data seja pela regra disposta no art.150, §4º, seja pela norma do art.173, I, do CTN, teria ocorrido a decadência.** Diz que a descrição dos fatos nos autos de infração, conforme consta no item VII do Relatório da Fiscalização, foi feita de tal forma que restou clara a ausência de dolo por parte da KAPAL, de sorte a entender que não caberia a aplicação da ressalva contida no §4º do art.150, no que lhe diz respeito, já que é patente que à KAPAL não cabe a imputação de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, ainda que se considere que a ciência da autuação pela KAPAL somente ocorreu em 06.01.2005, não houve decadência do direito de lançar.

Nesta questão, meu entendimento coincide apenas com a conclusão da decisão recorrida, pois entendo que não ocorreu a decadência, mas a razão da minha conclusão é um pouco distinta. Lembra-se que a i. DRJ entendeu estar devidamente e cabalmente comprovado nos autos o dolo da autuada e das demais pessoas jurídicas e físicas arroladas na autuação como responsáveis solidárias, quanto às infrações tributárias apontadas. Nisto se apegaram os recorrentes para contrapor que não ficou individualizada a culpa de cada um, o que no seu entender inviabilizaria a aplicação da regra de decadência em caso de fraude ou simulação. Penso, s.m.j., que ambas as partes se equivocam.

A regra que efetivamente disciplina o caso concreto, é a do art. 150, §4º, do CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do mesmo Diploma Legal. Vale dizer, a norma que corresponde à ressalva posta ao final do §4º do art.150, determina que se ficar objetivamente comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caracterizada pela descrição dos fatos no auto de infração, independentemente e mesmo antes de se chegar a poder distinguir a participação de cada agente, bem como a parcela de responsabilidade de cada um dos envolvidos, o prazo decadencial passará a ser regido pela regra geral de decadência, ou seja, a regra disposta no inciso I do art.173 do CTN. No caso, o prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da constatação da fraude ou simulação, posto que, independentemente e antes mesmo de se poder aferir a culpabilidade de cada envolvido, a descoberta da ocorrência de fraude ocorreu dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. A constatação neste caso se deu com o Relatório de Valoração Aduaneira (RVA), produzido em 10.04.2000, e cientificado à importadora autuada em 18.04.2000, conforme documento anexo às fls.227. Efetivamente, o RVA que apontou a ocorrência de fraude e conluio foi

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

produzido antes de concluído o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da data do fato gerador mais antigo. Portanto, por força do disposto no §4º do art.150, *in fine*, passou a fluir o prazo decadencial definido no art.173, I, do CTN, somente a partir da constatação da fraude.

Há, portanto, também discordância entre o meu entendimento e o da decisão recorrida. Esta pretendeu que os elementos constantes dos autos seriam suficientes a apontar dolo na ação da NHTP, da KAPAL, da DM Eletrônica, e dos sócios respectivos. No meu entender, a análise sobre se ficou, ou não, caracterizado no processo, o dolo de cada um dos apontados como envolvidos em conluio, é matéria a ser enfrentada na análise de mérito, mas, não é correto afirmar que a aplicação da ressalva posta ao final do §4º do art.150 do CTN dependa da prova de culpa subjetiva de qualquer dos agentes envolvidos. No caso, é suficiente a convicção de objetiva ocorrência de fraude, a partir dos fatos narrados, conjuntamente considerados.

Assim foi que as irregularidades apuradas na documentação apresentada para amparar as importações revelaram que: (a) 97% das mercadorias importadas foram enquadradas em posição tarifária incorreta, nas quais se dispensava a informação de atributos NVE (Nomenclatura de Valor Estatístico), com o que se evadiam da seleção para o canal cinza; (b) houve utilização maliciosa do campo destinado a unidade de medida, isto é, no campo destinado ao nº de unidades de determinado produto era indicado o nº de caixas contendo o mesmo produto, o que serviu para burlar o controle que visava a comparar o valor de cada unidade com o valor de referência registrado no SISCOMEX. Tais “erros” considerados isoladamente teriam pouco significado, mas analisados no contexto do esquema descrito, permitiu que em 41 das 44 DI’s analisadas pela revisão fiscal fosse flagrado o mesmo tipo de “erro”, somando-se ao fato de que os valores aduaneiros informados para essas mercadorias resultavam irrisórios em razão da troca de unidade de produto por caixa de produto (contendo várias unidades); (c) com exceção de duas DI’s, as faturas comerciais apresentadas com relação a todas as outras não estavam assinadas; (d) houve irregularidades no fechamento dos contratos de câmbio, pois em apenas três dos vinte e dois contratos formalizados entre a KAPAL (autuada importadora) e o Banco do Brasil, foi descumprida a norma que exige o pagamento do contra-valor em moeda nacional, por meio de cheque ou débito em conta do comprador da moeda. Apurou-se neste caso que os pagamentos foram debitados em uma conta transitória interna do Banco do Brasil, sem titularidade, conta essa que recebeu créditos de diversas fontes, demonstrando-se que a KAPAL apenas se prestou a ceder seu nome, e consciente ou inconscientemente, acobertou a realização de operações irregulares, restando claro, conforme conclusão dos fiscais autuantes, que não participou da negociação de compra e venda internacional (origem das importações), nem da revenda das mercadorias no mercado interno e muito menos do gerenciamento dos recursos que envolveram as aludidas importações. A soma desses numerosos indícios, acrescidos da evidência apurada quanto à inexpressividade dos valores declarados, resulta na convicção objetiva de que houve fraude nas importações; o conjunto de indícios sistematizados é suficiente para atestar que houve insuficiência de

recolhimento de tributos como resultado de um esquema fraudulento, conforme descrito na autuação.

Esta convicção, diga-se, é elemento essencial, e suficiente, a que a autoridade aduaneira, nos termos de convenção internacional consagrada no GATT/94, ponha em dúvida o valor de transação declarado, e se prepare para afastar a aplicação do 1º método de VA; deve, nessa direção, intimar os interessados no sentido de fornecerem esclarecimentos, informações, documentos e subsídios que permitam fixar o novo método de valoração a ser utilizado. Mas, essa questão específica será apreciada mais adiante, como primeira questão de mérito, caso as questões preliminares e prejudiciais de mérito sejam ultrapassadas. O que importa destacar neste momento é que ficou demonstrada objetivamente a ocorrência de fraude nas operações de importação.

Apenas a título de esclarecimento final quanto à análise da arguição de decadência, carece de sentido a pretensão de prévia condenação judicial transitada em julgado como suposto requisito para aplicação da regra de decadência prevista no CTN para a situação de fraude ou simulação. Primeiro, porque conforme acima ficou explicitado, a regra geral da norma processual tributária quanto à contagem do prazo decadencial independe de definição da culpa subjetiva, bastando que a descrição dos fatos revele a ocorrência de fraude ou simulação, e segundo, porque além da autonomia do processo administrativo fiscal em relação ao processo penal, na prática é o processo penal que se socorre do processo administrativo tributário para definir se ficou, ou não, caracterizada a ocorrência de crime tributário. **Proponho que se afastem as arguições acerca da decadência.**

Quanto ao mérito, entendo que **a primeira questão de mérito a ser apreciada requer uma análise acerca do procedimento de descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira.** Houve rejeição do valor de transação declarado, o que no caso foi feito com base em um conjunto de indícios já descritos, que se articularam sistematicamente para indicar objetivamente a ocorrência de fraude nas operações de importação. Estabeleceu-se, então, compreensível desconfiância da autoridade aduaneira em relação ao valor de transação declarado, mas, o que se viu na seqüência revela que, a rigor, houve falha no procedimento da fiscalização quanto a observar a orientação firmada no GATT para a definição do método de valoração adequado ao caso.

Nesse sentido foi a queixa reapresentada no recurso manejado pelo Sr. Isaac Sverner, sócio da DM Eletrônica, arrolado nos autos de infração como responsável solidário. Está registrada, desde a impugnação, a sua afirmação de que mesmo se fosse de se considerar inaplicável o 1º método de valoração, haver-se-ia de reconhecer que foi incorreta a obtenção do valor aduaneiro **mediante paradigmas que considera serem insuficientes e inadequados**, alegando já por isso que deveria ser o cancelamento das autuações; porém, **de outro lado, verifica-se que o interessado não chegou a especificar porque entende que teria havido a alegada insuficiência e inadequação.** Na faz e recursal reforçou a queixa dizendo que, com

base no GATT/94, que foi incorporado à legislação brasileira, e com as novidades recentemente introduzidas pelo Decreto 2.498/98, IN 16/98, e Portaria MF 28/98, o valor aduaneiro é o valor da mercadoria importada, sendo o preço efetivamente pago ou a pagar em condições de livre concorrência. Que se nenhuma das circunstâncias previstas no GATT obstar a aplicação do 1º método de valoração, pelo preço de transação, ele deve se impor. Que a Opinião Consultiva 2.1, conforme IN 17/98, acerca da aceitabilidade de preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas, concluiu que esse simples fato não seria razão para rejeitar o preço, sem prejuízo do estabelecido no art.17 do AVA. De forma que, ainda que a fiscalização aduaneira entendesse que o 1º método não fosse aplicável, ficara patente, a seu juízo, a incorreção da forma com que os preços das mercadorias foram obtidos para a nova valoração. Argumenta que embora o método comparativo com outras transações fosse aceitável em tese, no caso concreto a autoridade fiscal utilizou paradigmas que considera como insuficientes ou inadequados, que não retratam a realidade das operações no mercado. Esta é a arguição.

Preambularmente, deixo claro que não rejeito a possibilidade de aproveitamento, com real eficácia, de um conjunto de indícios que permitam a convicção do julgador, administrativo ou judicial, quanto ao fato que se pretende provar, de forma que aquele conjunto de indícios, no seu conjunto, e testadamente, possam representar efetiva força probatória da acusação. O recurso a provas testemunhais, ou utilização de denúncias, mormente as realizadas formalmente, têm se revelado uma necessidade relativamente freqüente nos últimos tempos, não apenas no Brasil, e notadamente em casos de simulação ou fraude, principalmente quando a eventual articulação criminoso dissimule fatos juridicamente e tributariamente relevantes. Daí o desenvolvimento das normas legais em torno da responsabilidade administrativa, civil e penal, com crescente abrangência na responsabilização.

Por outro lado, no caso concreto, há a necessidade, diante da lide posta, de se revisitar os passos seguidos pela administração tributária para, primeiro, firmar convicção quanto à prática de subfaturamento, depois tomar a decisão de desprezar o preço de transação declarado, e ao final adotar um novo valor aduaneiro para as importações sob julgamento. Não se pode olvidar que a valoração aduaneira (VA) foi disciplinada pelo GATT/94, e tais deliberações foram introduzidas formalmente no ordenamento jurídico nacional. A primeira base de valoração é o preço de transação, que normalmente se comprova através da fatura comercial. A descaracterização do 1º método de valoração, e adoção de nova VA pela autoridade aduaneira pressupõe dois procedimentos distintos, porém conjuntos, a descaracterização do valor declarado pelo "importador", mediante demonstração da evidência de fraude, e a determinação do correto Valor Aduaneiro (VA), nos termos do Decreto 92.930/86 e 1.355/94.

O AVA exige para a descaracterização do 1º método da VA, a comprovação da fraude quanto ao valor declarado, ou o descumprimento das condições previstas nas letras "a" e "d" do item 1 do art.1º do AVA. Nesta fase do procedimento não é exigível, ainda, conhecer a autoria da fraude, individualizar a

culpa, o que de resto será imprescindível no momento de se estabelecer punições pelo ato ilícito, mas já nesse momento é fundamental a convicção de que houve fraude. Esta convicção motivada permite que a Aduana justifique expressamente a dúvida acerca do valor de transação declarado, e a autoriza ao passo seguinte de intimar os interessados envolvidos a conhecer seus motivos, abrindo oportunidade para apresentação de contra-razões que deverão merecer análise antes da tomada de decisão quanto ao método de valoração a ser utilizado.

Assim é que com base na Opinião Consultiva da OMC, na Decisão nº 1, exarada em Marrakesh, que não altera o AVA, mas esclarece o significado do seu texto, a declaração apresentada de modo a levar a Alfândega a suspeitar de sua veracidade, permite a exigência de maiores explicações do **“importador”**, inclusive documentos ou provas de que o valor declarado representa o efetivamente pago, ou a pagar, pela mercadoria, ajustado de acordo com as cláusulas do art.8º do AVA. Se, com as novas informações, ou na ausência de resposta, persistirem as dúvidas quanto à exatidão do valor declarado, poder-se-á com base no art.11 alegar descabimento do primeiro método. Antes dessa decisão final a alfândega deve comunicar expressamente ao **“importador”** as razões de suas dúvidas, oferecendo direito de resposta ao **“importador”**. Chegando a uma decisão final, **esta deve ser comunicada por escrito ao(s) interessado(s) juntamente com sua fundamentação** (grifos meus).

Segundo o relato fiscal, **a real adquirente DM Eletrônica, com auxílio e assessoria da NHTP**, e dela se valendo para gerenciar todas as operações de importação, **utilizou a intermediação da KAPAL**, empresa fundapeana, para proceder à nacionalização de mercadorias, cabendo a esta realizar aparentemente todos os procedimentos de importação exigidos pela alfândega, **e para isso lhe foram fornecidos documentos referentes à suposta negociação com o exportador no exterior**. Esta é, em resumo, a descrição feita pelos auditores-fiscais autuantes, especialmente nos itens IV, V, VI, e VII, da Descrição dos Fatos que embasaram os autos de infração (fls.06/10), para retratar sua conclusão acerca do esquema fraudulento voltado a subfaturar os preços das mercadorias importadas.

Observe-se a descrição dos artifícios utilizados, a exemplo da indicação propositalmente incorreta da classificação fiscal das mercadorias, de modo a dispensar a informação dos atributos NVE; utilização maliciosa, nas DI's, da unidade do produto, isto é, no campo para informação da quantidade de unidades da mercadoria se informou a quantidade de caixas, sendo que na verdade em cada caixa havia 30 unidades do produto. Este, por exemplo, foi o caso da DI nº 99/0397272-5/001, na qual foram declaradas 408 caixas de rádio - relógio ao preço de US\$ 6,50 a caixa, porém, na verdade, cada caixa continha 30 unidades do produto, o que implica dizer que o efetivo valor unitário seria de US\$ 0,21 e não US\$ 6,50 como foi apresentado aos controles do SISCOMEX, o qual foi levado a “entender” como aceitável o preço unitário de US\$ 6,50. Esses artifícios lograram, num primeiro momento, burlar os controles do SISCOMEX quanto ao valor de transação, levando a que dentre as 44 DI's analisadas, 41 delas fossem direcionadas ao canal verde e assim é que as cargas foram automaticamente retiradas sem nenhuma verificação física,

documental ou de valor. Entretanto, o procedimento de revisão fiscal permitiu identificar que a quantidade total de bens importados saltou das 207.529 unidades declaradas para 489.397 unidades, reduzindo ainda mais o valor unitário atribuído a cada unidade de bem importado. O valor unitário declarado, que mesmo antes de qualquer ajuste nas quantidades, já se mostrava despropositado, ficou ainda mais defasado da realidade de mercado, conforme descrição detalhada no RVA SAFIA nº 001/2000 (fls. 228/454). Na folha 07 destes autos os autuantes fizeram constar um quadro-resumo, com informação, para cada produto/modelo, dos preços unitários declarados pelo importador, dos preços unitários corrigidos em função das quantidades, e, ainda, o valor pautado a partir de informações colhidas no mercado e na internet, o que, por si só, demonstra que houve subfaturamento dos preços das mercadorias importadas. Afirmam os autuantes, às fls.06, no item IV, que as informações prestadas pelos administradores da KAPAL permitiram que chegassem à conclusão de que esta empresa emprestou seu nome de modo a figurar como aparente importador, tendo efetuado *“mera transição contábil das mercadorias”*, disponibilizou documentos seus para proveito de terceiros, tendo por interesse *“o único objetivo de se valer dos incentivos financeiros do FUNDAP”*.

A princípio, entende-se a partir da descrição realizada que tais constatações levaram os auditores autuantes à convicção de que o esquema descrito, gerenciado pela NHTP a mando da TOPMAR/DM Eletrônica, preparou documentos ideologicamente falsos, tais como, faturas comerciais, declarações de importação, notas fiscais de entrada e saída, contratos de câmbio, desatrelados dos fatos comerciais, operacionais e financeiros efetivamente praticados, imprestáveis para comprovar a idoneidade das importações realizadas. Nesse sentido, pela descrição dos fatos, às fls.08, consoante com as informações provenientes dos depoimentos dos administradores da KAPAL, identificou-se ter sido a NHTP Assessoria Aduaneira Ltda a gerenciadora de fato de todo o processo de importação e nacionalização dos bens, tendo se encarregado dos ajustes negociais entre o exportador no exterior e a efetiva adquirente das mercadorias no Brasil, gerenciou a atividade de registro das DI's no SISCOMEX, utilizou a sua conta corrente para débito automático dos tributos relacionados a essas operações, encarregando-se da captação dos recursos necessários, fez a indicação dos despachantes a serem contactados, fornecendo até mesmo o modelo de procuração para a KAPAL. Segundo o relato fiscal, foi também a NHTP que forneceu à KAPAL os dados que foram consignados nas notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, designando valores, nome dos adquirentes/consignantes e destino dos bens, que disponibilizou as faturas comerciais e providenciou o desembaraço e entrega das mercadorias ao real importador/cliente final, ficando claro seu entendimento de que foi a NHTP que se encarregou da captação dos recursos destinados ao fechamento das operações de câmbio, bem como fez a indicação do beneficiário desses créditos no exterior.

Percebe-se, ainda, que o convencimento dos autuantes quanto à denúncia feita pela KAPAL em relação à conduta ilícita da NHTP foi facilitado pelo conhecimento de outras denúncias contra a mesma NHTP, especialmente a formalizada pela empresa VIA IMPORTER COMÉRCIO EXTERIOR LTDA

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

(conforme consta às fls.08), cuja descrição do *modus operandi* da NHTP coincide com as informações aduzidas pela KAPAL neste processo.

Por outro lado, retomando o texto da opinião consultiva da Organização Mundial das Aduanas (OMA), ao qual acima já nos referimos, nota-se que, no contexto do caso concreto, as referências da OMA ao “importador” e ao “interessado”, tanto podem ser entendidas como se referindo ao real adquirente das mercadorias importadas (conforme a descrição do auto de infração, seria a TOPMAR ou a DM Eletrônica), quanto se referindo ao intermediário importador (a KAPAL), na importação por conta e ordem daquele. A partir da descrição feita no auto de infração se pôde concluir objetivamente ter ocorrido fraude.

Porém, a manifestação dos autuantes, pretendeu ir além da constatação apenas objetiva de ocorrência do subfaturamento do preço das mercadorias, concluiu que o ilícito foi praticado em conluio, por todos os “interessados”, ou seja, também pela empresa que segundo a própria fiscalização se limitou a efetuar em seu nome o registro das DI’s, ainda que por conta e ordem da efetiva adquirente TOPMAR/DM, e seguindo orientação da NHTP, utilizando a documentação que foi posta em suas mãos. Para a fiscalização tendo sido a KAPAL que se apresentou, na ocasião do registro das DI’s, como importadora, foi assim formalmente considerada, e por isso foi eleita, ao que parece em face de aparente facilidade para configuração da autuação, para figurar como contribuinte autuada e, curiosamente, os demais envolvidos foram arrolados apenas como responsáveis solidários. Tal estratégia de autuação expõe alguma contradição, e a conclusão apresentada parece denunciar pressa demasiada.

Ora, embora houvesse identificado a real adquirente das mercadorias, bem como a empresa que efetivamente gerenciou todas as operações sob suspeita, parece que o simples fato de terem sido os atos de importação, isto é, o registro das DI’s e os despachos aduaneiros, providenciados pela KAPAL fez com que, surpreendentemente, esta fosse a escolhida pela fiscalização para alvo principal da autuação. Nessa conclusão se pode enxergar contradição com a descrição dos fatos pela fiscalização, às fls.06/14.

Mas, não é este o problema principal, e sim, o fato de que talvez confusa com a contradição que ela própria estabeleceu, acima evidenciada, a investigação fiscal na busca do valor aduaneiro adequado, simplesmente, e diga-se também, inexplicavelmente, ignorou a importância dos outros envolvidos na discussão acerca dessa matéria, conforme dicção da peça de autuação.

Em que pese toda a descrição do esquema montado, na descrição dos fatos constante do auto de infração, às fls.06, no item II (Da Valoração Aduaneira), informa-se, curiosamente, que o Relatório de Valoração Aduaneira SAFIA nº 001/2000, o qual explicita em detalhes os motivos da impossibilidade de aceitação do valor de transação declarado, foi formalmente cientificado apenas à KAPAL, exigindo-lhe que apresentasse no prazo indicado as contra-razões que

entendesse cabíveis para possibilitar à Aduana o exame conclusivo do Valor Aduaneiro. Por fim, nesse item, os auditores autuantes informaram que os esclarecimentos prestados pela KAPAL acerca desse tema (do VA) foram julgados insuficientes para demonstrar a veracidade dos valores de transação declarados e a regularidade das importações. **Este procedimento ficou evidentemente capenga, carente de saneamento, sob pena de cerceamento ao direito de defesa dos demais envolvidos.**

Ora, a se considerar a descrição dos fatos, feita pelos próprios autuantes, às fls.06/14, não seria de se esperar da KAPAL alguma informação relevante acerca da negociação entre o exportador no exterior e o adquirente no Brasil, ou sobre o conteúdo das faturas comerciais, das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, e outras informações relevantes ao fim pretendido, posto que os autuantes descreveram um papel secundário da KAPAL em face dos papéis que couberam à NHTP e à TOPMAR/DM, e seus sócios, no esquema fraudulento trazido à baila e revelado.

Entretanto, acerca do valor de transação, questionou-se apenas a KAPAL, como se esta fosse a única ou mesmo a principal envolvida e interessada na situação suspeita. **A indagação que remanesce é, por que na fase de investigação fiscal a questão da valoração aduaneira somente foi dirigida à KAPAL e não também, e principalmente, à DM Eletrônica, à NHTP, e respectivos sócios?**

As informações que a fiscalização aduaneira poderia buscar, não deveriam ter por endereço único o intermediário importador, mas necessariamente deveria incluir a empresa apontada como gerenciadora de fato das operações, bem como, e principalmente, o efetivo adquirente das mercadorias importadas, além dos respectivos sócios e/ou gerentes, sendo de se esperar pela descrição reveladora do esquema pernicioso, que eventuais respostas e justificativas somente pudessem ser obtidas junto a estes, não apenas no que se refere aos valores praticados nas compras e vendas internacionais que originaram as importações sob análise, mas também quanto ao procedimento anômalo flagrado no registro e desembaraço das mercadorias.

Estou aqui tão somente me valendo da linha argumentativa e dos fatos descritos na autuação, que permitiram a explicitação, e convicção, quanto a uma objetiva ocorrência de fraude, para poder indicar a forma de se obter validamente o valor aduaneiro a ser firmado. Surgida a suspeita impunha-se o rito internacional acordado, ou seja, cabia questionar diretamente todos os envolvidos, necessariamente a DM Eletrônica, a NHTP, seus sócios/gerentes, mas também, se possível, a exportadora no exterior. O juízo conclusivo acerca da imprestabilidade do valor de transação declarado, e posterior adequação do método substitutivo a ser considerado, só poder-se-ia firmar com solidez depois dos devidos questionamentos, seguido de eventual confirmação das suspeitas. Entretanto, conforme ficou registrado no processo o aludido questionamento até aqui apenas foi dirigido à KAPAL.

Tanto no que se refere ao procedimento de definição do valor aduaneiro, quanto à necessidade posterior de especificar e demonstrar as responsabilidades de cada envolvido no subfaturamento eventualmente identificado, se a descrição dos fatos no auto de infração apontou que todos os documentos utilizados no desembaraço aduaneiro foram entregues pela NHTP à KAPAL, a mando da TOPMAR/DM, se torna indispensável, pelo menos, a intimação desta última (DM Eletrônica), bem como dos seus sócios arrolados como responsáveis solidários, já que quanto à NHTP, não tendo apresentado recurso voluntário, se tornou revel neste processo. Assim, entendendo ser necessária a providência saneadora de promover as intimações indicadas visando a se poder definir e esgotar as possibilidades de utilização, ou descarte, dos métodos de valoração seguintes ao primeiro, na ordem preconizada no AVA.

Se a fonte comum de toda a documentação, apontada como ideologicamente falsa, entregue ao intermediário importador e, por consequência também à SRF, foi identificada como sendo a TOPMAR/DM Eletrônica (com auxílio da NHTP), parece lógico que as respostas àquelas indagações, acerca do valor da transação, dirigidas pela autoridade aduaneira apenas à KAPAL, deveriam ter sido também e principalmente buscadas em relação àquela outra empresa (DM) e aos seus sócios/gerentes, sendo, em princípio, razoável entender no contexto descrito na autuação, a plausibilidade da alegação-queixa da intermediária importadora, de nada saber sobre os procedimentos acertados entre o exportador no exterior e o adquirente/importador no Brasil na negociação de compra e venda das mercadorias.

Em face da documentação obtida, incluindo depoimentos testemunhais e denúncias, não se venha dizer que tais inquirições foram dispensadas por uma suposta certeza da fiscalização de que não se apresentariam respostas pelos envolvidos descritos na autuação, supostos idealizadores e manejadores do esquema insidioso, e que embora identificados pelo fisco insistiriam na versão aparentemente inverossímil para o próprio fisco, de que toda a responsabilidade pelos procedimentos adotados e pelos documentos apresentados na ocasião do registro da importação e desembaraço das mercadorias deveria ser aferida apenas junto à intermediária importadora.

Pois então, a omissão acusada quanto à intimação dos apontados como gerentes e beneficiários diretos do esquema descrito na autuação, ao contrário da pretensão do fisco, militaria em favor dos interesses escusos dos eventuais autores e operadores do esquema fraudulento, quem quer que sejam, não se devendo esquecer que o silêncio é um direito que pode ser exercido por qualquer intimado, mas por outro lado, dele podem também advir consequências tributário-administrativas, e eventualmente penais, a depender naturalmente da qualidade da investigação realizada e da propriedade das provas produzidas no desenvolvimento do processo administrativo ou judicial próprio.

Neste momento, neste voto, não é hora, ainda, de se apreciar a eventual participação de cada envolvido, quanto a esta questão ainda é prematura a

exposição de qualquer conclusão por parte deste relator, apenas se aponta a necessidade de se dar oportunidade a todas as partes envolvidas de apresentar suas versões em possível contraponto às informações apresentadas pelos administradores da KAPAL aos auditores autuantes, que só a estes foi dada a oportunidade de se manifestar acerca do valor de transação e das evidências de fraude apuradas na investigação.

Há, ainda, a necessidade processual de se desfazer a aparente contradição flagrante no procedimento voltado a definir o método adequado de valoração aduaneira. Por um lado, os fatos foram descritos de forma a se apresentar como real fonte das informações constantes das DI's e das faturas comerciais, bem como dos recursos financeiros utilizados no fechamento dos contratos de câmbio, determinadas pessoas jurídicas e físicas, e ainda assim, por outro lado, em meio à busca de definição do valor aduaneiro, apenas foi realizada intimação à empresa descrita como mero intermediário, que teria emprestado seu nome sem, porém, conhecer as informações mais relevantes sobre as efetivas negociações havidas.

O imprescindível agora, em face do esquema descrito pelos auditores-fiscais autuantes, é destacar que segundo registro nestes autos apenas à KAPAL foram dirigidas indagações acerca do valor de transação, resultando omissão dessas indagações quanto aos demais envolvidos e recorrentes neste processo.

Até o presente momento o que se revela na peça de autuação é que a documentação que a KAPAL apresentou para registro das DI's teria sido fornecida pela NHTP a mando da TOPMAR/DM. A rigor isto nada prova quanto a haver conhecimento e participação da KAPAL no esquema fraudulento, também não a qualifica suficientemente a poder isoladamente ser chamada a contestar as razões da autoridade aduaneira para desconsiderar o valor de transação declarado. Os problemas acima destacados contrapostos à arguição do Sr. Isaac Sverner, antes relatada, acerca de alegadas, mas não explicadas insuficiência e inadequação dos paradigmas utilizados para a nova valoração, revelam a **necessidade de saneamento do processo, para que se esclareçam questões fundamentais a serem obrigatoriamente consideradas no enfrentamento de todo o mérito restante da lide.**

A medida saneadora proposta representa incidente processual que reabre a possibilidade de discussão pontual, por parte dos recorrentes interessados e da fiscalização aduaneira, acerca da suspeita em torno do valor de transação declarado, bem como da eventual escolha de método de valoração substitutivo. **O saneamento referido requer a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que:**

1. A autoridade aduaneira promova a intimação do Sr. Isaac Sverner, e também da empresa DM Eletrônica Ltda, para tomar ciência das irregularidades constatadas, e descritas no RVA SAFIA Nº 001/2000 (às fls.228/454, Volume 2), de modo a colocar o valor de transação sob suspeita da autoridade aduaneira, tendente a desconsiderar o valor de transação declarado. Deve ser

Processo nº : 12466.004000/2004-22
Resolução nº : 303-01.369

concedido prazo para que tais interessados possam manifestar suas contra-razões e apresentar os documentos que a fiscalização julgar pertinentes, bem como aqueles outros que a seus critérios considerem válidos a elucidar o valor de transação efetivamente praticado nas operações de compra e venda internacional que originaram as importações sob exame, ou alternativamente, possam ser úteis à escolha do método de valoração substitutivo;

2. Também se deve requerer ao Sr. Isaac Sverner, em face da possibilidade de eventual não acatamento das contra-razões que vierem a ser apresentadas, com possibilidade de haver descarte do valor de transação declarado, que especifique as razões da sua alegação, feita no recurso voluntário, de serem os paradigmas considerados pela fiscalização aduaneira, na busca de valor aduaneiro por método substitutivo do primeiro, insuficientes e inadequados. O mesmo procedimento deve ser observado em relação à empresa DM Eletrônica Ltda;

3. Depois de obtidas as respostas dos interessados ou, na ausência delas dentro do prazo legal a ser concedido, deve a autoridade fiscal aduaneira apresentar suas conclusões de modo a especificar se é o caso de insistir no abandono do primeiro método de avaliação, e neste caso justificar o método substitutivo adotado bem como o valor aduaneiro considerado, expondo seus fundamentos.

Pelo exposto voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência à repartição de origem para as providências acima discriminadas.

Sala das sessões, em 16 de outubro de 2007.


ZENALDO LOIBMAN – Relator