



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

Processo nº 12466.720113/2015-21
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.326 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 23 de maio de 2017
Assunto MULTA DANO AO ERÁRIOO
Recorrente MULTIMEX S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram presente julgado.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros José Henrique Mauri, Marcos Roberto da Silva, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro, Antonio Carlos Cavalcanti da Costa Filho e Valcir Gassen.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, em virtude dos fatos a seguir escritos.

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

Devido a impossibilidade de apreensão das mercadorias passíveis de perdimento, incidiu o disposto no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976. Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro.

Cientificada, a empresa MULTIMEX protocolizou tempestivamente impugnação, conforme relatado na decisão recorrida, com as seguintes alegações:

" DO AUTO DE INFRAÇÃO

O presente Auto de Infração compreende lançamento de ofício para fins de aplicação da pena de perdimento em virtude da presunção do cometimento da infração de interposição fraudulenta, de forma presumida, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos para as operações de comércio exterior que realizou, por conta própria, utilização de documentos falsos necessários ao embarque ou para fins de instrução do despacho aduaneiro de importação de mercadorias estrangeiras.

Devido a esse entendimento equivocado da fiscalização, a ora Impugnante, doravante denominada MULTIMEX SA, consta como SUJEITO PASSIVO no Auto de Infração por estar em tese envolvida nos procedimentos tidos como irregulares pela fiscalização aduaneira. A suposta interposição fraudulenta de terceiros teria se materializado em razão da não comprovação de origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas operações de comércio exterior realizadas pela impugnante, haveria então interposição fraudulenta presumida.

Uma vez ocorrida, por presunção, a interposição fraudulenta de terceiros, a douta Fiscalização Aduaneira entende que os documentos necessários ao embarque ou desembarço de mercadorias importadas são ideologicamente falsos, o que enquadraria a conduta da contribuinte em mais um tipo infracional cuja consequência é a pena de perdimento, qual seja a falsificação e utilização de documentos ideologicamente falsos necessários ao embarque ou desembarço de mercadorias importadas.

Sendo assim, as infrações apuradas pela fiscalização, segundo o termo de autuação ora impugnado foram identificadas como:

- 1. ocultação do sujeito passivo, do comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias estrangeiras, por presunção, em razão da não comprovação da origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados tais operações de comércio exterior;*
- 2. uso de documento falso ou adulterado necessário ao embarque ou desembarço das mercadorias;*

No Auto de Infração, essa Fiscalização sustenta que, da análise dos documentos apresentados pela contribuinte em atendimento às diversas intimações fiscais, teria sido apurado que a contabilidade da mesma seria imprestável para o registro de suas operações. Por essa singela razão, a douta Fiscalização entende que todos os processos de importação por conta própria foram declarados de forma simulada, mediante a prática da infração nominada de interposição fraudulenta de terceiros, ocultando assim de forma dolosa o real adquirente ou responsável pela importação.

DAS PRELIMINARES**⊙ DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - VÍCIO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

Conforme se depreende do Termo de Início de Fiscalização 0727600-2014-00040, este datado nas assinaturas dos respectivos Auditores Fiscais signatários em 05/02/2014. A intimação decorrente do Procedimento Fiscal mencionado foi enviada à Impugnante em 10 de fevereiro de 2014 no seu endereço anterior, ou seja, no endereço onde a Impugnante não mais se localizava.

A Impugnante teve conhecimento, apenas, porque teve a diligência de verificar por correspondências extemporâneas eventualmente recebidas no prédio de seu antigo estabelecimento, haja vista ter transferido seu estabelecimento de Vila Velha/ES para o Rio de Janeiro/RJ.

Todavia, já naquela data (10/02/2014) a Impugnante havia alterado sua matriz/sede e domicílio fiscal para a cidade do Rio de Janeiro/RJ, conforme a ata da Assembléia Geral Extraordinária ocorrida no dia 30 de janeiro de 2014. Saliente-se que foi preciso em primeiro lugar promover o registro do ato na Junta do Estado do Espírito Santo (Estado-local de sua sede anterior) para apenas em ato subsequente dar entrada na Junta Comercial do Rio de Janeiro (Estado-local de sua sede atual). Esse é o procedimento legal adotado pelas Juntas Comerciais e a Impugnante não tem o poder de alterar a burocracia legal e muito menos de ter atitude diversa.

É sabido que o ato do registro do DBE (que é ato vinculado ao registro da ata na Junta Comercial) e que informa para a Receita Federal o ato em andamento na Junta Comercial somente é admitido para protocolo - no caso de transferência de sede de um Estado para outro - na Junta de destino, qual seja, na Junta Comercial do RJ.

Novamente, esse não é um procedimento estipulado pela Impugnante, mas pela própria Receita Federal em conjunto com a Junta Comercial. O Auditor não pode fazer de conta que nada aconteceu, que a ata de alteração de endereço e da sede da sociedade não valem nada para o fisco porque no cadastro fiscal "ainda constava" seu endereço anterior, como se não existisse um procedimento estabelecido pela própria RFB com a Junta Comercial para sua atualização cadastral que ele próprio, como auditor, deve respeitar e fazer cumprir (e não imputar tal ato estabelecido pela Receita como uma pretensa falta ou penalidade ao contribuinte).

Ora, quem define o momento, o prazo e a forma de protocolar e de apresentar a mudança de endereço no cadastro fiscal da Receita Federal é a própria Receita Federal. Se o contribuinte cumpre com os prazos, a forma e as condições impostas pela Receita Federal, não pode ser considerado irregular ou em falta, nem pode ser submetido a uma fiscalização irregular - e nesse sentido arbitrária, ilegal e abusiva - por conta disso. E é a DBE o meio e forma legal da Impugnante informar para a Receita Federal a sua mudança de sede.

Dessa forma, tem-se que, quando da primeira intimação, a empresa já não mais estava na circunscrição da Alfândega de Vitória/ES, uma vez que a transferência da sede produziu efeitos desde o dia 30 de janeiro passado. A primeira intimação consistiu, assim, em ato praticado por autoridade administrativa incompetente. Na defesa de sua competência, o digno AFRFB frisa que: "Cumpre destakai que os trabalhos fiscais foram iniciados em 04/02/2014, com diligência ao estabelecimento matriz da empresa [RELATÓRIO DILIGÊNCIA 2014 0040 001]. Na diligência, constatamos que a sala estava fechada, sem ninguém no local para atender a fiscalização e, conforme informações obtidas na portaria do prédio, a empresa ainda não havia mudado para o local. Assim, o relatório de diligência foi lavrado na sede da alfândega.

Por todo o exposto, o procedimento fiscal é nulo. A initio em razão de ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, isonomia, publicidade, quanto aos critérios norteadores da seleção para a nova fiscalização a ser desenvolvida, dentre outros princípios. Além do vício formal consistente na ansiada de autorização da autoridade competente para deflagrar o procedimento especial, há vícios materiais em razão da imposição de restrições e exigências à contribuinte ao arrepio da lei.

Ademais, as normas que regem a seleção para ação fiscal e competência e jurisdição para desenvolvimento das atividades de fiscalização foram todas descumpridas pela doutra Fiscalização da Alfândega da Receita Federal de Vitória/ES. A referida Fiscalização, caso se deparasse com indícios concernentes à não comprovação de origem de recursos empregados em atividades do comércio exterior, deveria representar os fatos à unidade competente e aos AFRFBs competentes para proceder à ação fiscal competente.

⊙ DO LANÇAMENTO - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - TIPICIDADE - INFRAÇÃO PRESUMIDA- ÔNUS DA PROVA DE FATOS ANTECEDENTES

Transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Junta textos da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho: Curso de Direito Tributário Brasileiro Rio de Janeiro: Florense,6.ed.,2003(p.65l).

Sabemos que na instância administrativa, diversamente da judicial, é pressuposto lógico a instrução e motivação do lançamento sob pena da nulidade absoluta.

O Auto de Infração ora impugnado está sedimentado em presunções. Se são basicamente as presunções, carregadas de subjetividade, associadas aos indícios que sustentam a penalidade aplicada à MULTIMEX passamos para o campo do provável e nesse campo também devem ser usados os argumentos da Impugnante lançados nessa impugnação, sempre em estrita obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade admitida em direito.

Tudo com o intuito de buscar a "certeza" imprescindível nas cobranças tributárias.

Mas o mínimo que se deve exigir de uma presunção é que o Fisco comprove o fato originário, que parta de fatos que guardem relação com a verdade que se pretende demonstrar. O que não se pode admitir é que a Fiscalização firme premissas sem mostrar o caminho percorrido para nelas chegar. Nesse contexto, o ato de presumir que a MULTIMEX possuía contabilidade imprestável, presumir que não possuía recursos próprios e financiamentos bancários, presumir que todas as importações da contribuinte não passam de supostas fraude, simulação e interposição fraudulenta, deveria estar estribado, de forma primordial, em indícios veementes.

Ora, quem não importou, não adquiriu e não pode ser sujeito da aplicação da penalidade de perdimento, pois nem sequer teria adquirido a propriedade das mercadorias estrangeiras para que a perdesse.

Junta textos da doutrina de Ives Gandra da Silva Martins.

É de se analisar que há uma situação estabelecida no campo jurídico. Tem-se uma contribuinte, importadora, com capacidade econômica e financeira, que promoveu a importação de mercadorias estrangeiras por conta própria. Essa foi a situação encontrada pela Fiscalização, desconstituí-la só é possível mediante prova, ainda assim com plena observância do princípio da verdade material.

Mas a Fiscalização, como se verá, alega que a única forma de se provar que a contribuinte possuía condições de suportar os encargos e despesas decorrentes das importações que realizou são os demonstrativos contábeis. Por essa razão, e por considerar que a contabilidade da contribuinte é imprestável para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, concluiu que ocorreu a interposição fraudulenta presumida.

Nada disso é verdadeiro.

A única verdade que existe é que a douta Fiscalização, apenas por considerar que a contribuinte não possuía, na sua visão, demonstrativos contábeis aptos a prova, a origem e emprego dos recursos nas operações de comércio exterior, DECLAROU que a contribuinte não comprovou a origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas suas atividades de comércio exterior.

Mera presunção não estribada em quaisquer provas, pois na verdade a contribuinte apresentou os documentos, apenas não os apresentou na forma requerida, nos formatos digitais requeridos. Releva considerar que não apresentar na forma requerida a douta Fiscalização antecipadamente, e sem provas, a concluir, primeiro, pela não aceitação das provas, segundo, que o único meio de prova seria a demonstração contábil e, terceiro, pela interposição fraudulenta presumida.

Ao assim fazer, não impõe, nem demonstra ou aponta os indícios que minimamente autorizariam presumir da prática de interposição fraudulenta, ou Simulação em operações de comércio exterior.

Não há a mínima demonstração do iter procedimental do(s) ato(s) infrativo(s), sequer qual a economia fiscal que a MULTIMEX feria tido como IMPORTADORA POR CONTA PRÓPRIA. Na verdade, a douta Fiscalização apenas presumiu despreziosamente, e irresponsavelmente (diga-se), sem sequer verificar se incidiria IPI sobre a importação das mercadorias nacionalizadas pela contribuinte, ou qual o eventual lucro auferido de forma irregular, ou qual o eventual prejuízo causado (minimamente estimado, claro). Na verdade, a Impugnante importa mercadorias isentas de IPI na sua quase totalidade.

Diante do exposto, quadra destacar que tratar como verdadeiras as presunções apresentadas pela Fiscalização no Auto de Infração deveria requerer exaustiva demonstração dos fatos provados em efetiva correlação com os fatos presumidos, o que não ocorreu.

Frise-se, a presunção legal tem como pressuposto a PROVA do fato antecedente, qual seja "não comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência de recursos". Isso porque a conduta infracional é a interposição fraudulenta de terceiros, que não necessita ser provada, pois provando-se o fato antecedente (fato presuntivo), a norma legal autoriza presumir que ocorreu a interposição fraudulenta de terceiros (fato presumido).

Todavia, o ônus da prova passou, por expressa disposição legal, para a contribuinte. Então a contribuinte deve provar que detinha recursos e os empregou em suas operações de comércio exterior, demonstrando assim a inexistência do fato presuntivo. Caso não prove, está configurada a interposição fraudulenta presumida.

Em outras palavras, a comprovação da origem e emprego dos recursos nas operações de comércio exterior é ônus da contribuinte, mas a constatação da não comprovação da origem é ônus da Fiscalização, o veredicto consistente no julgamento favorável à comprovação da origem, ou não e da Autoridade Administrativa, que deve estribar-se em lei para concluir pela aceitação ou não das provas apresentadas pela Impugnante.

Na verdade, a norma administrativa admite a utilização de todos os meios de prova aptos a demonstrar a origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados no comércio exterior.

Transcreve o artigo 512, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Conforme o artigo 300 do CPC, compete ao réu alegar na contestação, toda matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito, com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir. Portanto, não compete à Fiscalização impor limitações aos meios de prova onde a lei não o fez, sob pena de incorrer em flagrante ilegalidade.

Ao exigir como única forma de comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos os demonstrativos contábeis, a Fiscalização desborda do trilho legal, Fica comprometida a descrição dos fatos e a indicação da disposição legal infringida, há ofensa ao princípio da legalidade.

Transcreve o artigo 10 do Decreto 70.235/1972.

Postos em relevo os incisos m e IV, verifica-se que a douda Fiscalização não descreve qualquer conduta típica, pois a não comprovação de origem nos moldes determinados pela douda Fiscalização não encontra supedâneo em norma legal. Não há, pois, materialidade e tampouco autora. Inexiste concretude, fatos concretos que se amoldem à hipótese de interposição fraudulenta em quaisquer dos processos de importação relacionados nesses autos. Prosseguindo, trata-se a autuado de conclusões não alicerçadas em provas, não havendo demonstração dos fatos que ensejariam a aplicação das penalidades propostas.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão nº 2401-01.358).

Junta textos da doutrina de Alberto Xavier.

Por todo o exposto, a impugnante requer o cancelamento do Auto de infração por não restar caracterizada a tipicidade da conduta necessária à aplicação de tão gravosa penalidade, por ofensa ao princípio da legalidade e por cerceamento do direito de defesa.

DO MÉRITO

⊙ REGULARIDADE DA EMPRESA COMO IMPORTADORA LICITUDE E LEGALIDADE DAS IMPORTAÇÕES COMO REALIZADAS

O princípio da liberdade fiscal possui dupla face: é ao mesmo tempo um direito fundamental e um dever fundamental⁴. Como dever fundamental, submete-se à uma ética de conduta que norteia o cidadão-contribuinte em direção ao dever fundamental de pagar tributos segundo sua capacidade contributiva. Por outro lado, como direito fundamental, o princípio da liberdade fiscal subordina constitucionalmente o Estado a reconhecê-lo, aceitando mediante o devido processo legal a opção fiscal adotada pelo contribuinte quando no limite de sua capacidade contributiva e negocial.

Junta textos da doutrina de Heleno Taveira Torres: (Direito Tributário e Direito Privado. São o Paulo: Revista dos Tribunais, 2003).

Com relação à origem lícita de recursos, convém registrar que o balanço patrimonial de 2009 já foi devidamente auditado e analisado pela própria Receita Federal, sendo considerado perfeitamente hábil em relação às regras e normas contábeis. Esses dados constam do Processo Administrativo na 15586.720288/2013-07. da Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, citado no relatório que acompanha o auto de infração, peça inidal deste processo.

Portanto, a Fiscalização sabia, ou deveria saber, que a Impugnante dispunha de recursos e origem lícita. Mais, a MULTIMEX possuía cerca de R\$ 1.303.439,75 em disponibilidades no final do ano de 2009, e cerca de R\$ 59.966.013,64 de saldo devedor na conta clientes, valores suficientes paia suportar o volume de operações para o ano de 2010.

Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante.

Ainda com relação à origem lícita de recursos, saliente-se que recentemente a contribuinte logrou êxito na defesa do processo administrativo fiscal nº 11128.001870/2010-66, demonstrando que vale-se da legislação vigente e das normas e procedimentos comerciais consuetudinários para concretizar o objeto social e suas finalidades.

Transcreve trechos do Parecer Conclusivo do processo administrativo fiscal nº 11128.001870/2010-66.

Muito embora não tenha apresentado as demonstrações contábeis referentes aos exercidos abrangidos pela ação fiscal, nos exatos termos requeridos pela Fiscalização, os documentos acima colacionados constituem provas de que a contribuinte desenvolve atividades empresariais de forma lícita, bem como que dispunha de recursos próprios para empregar nas atividades de comércio exterior, empréstimos e fundamentos bancários e de fornecedores estrangeiros. Finalizando, importa considerar ainda que o volume das operações praticado pela Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 403003.188).

Elucidando em outras palavras, a presunção legal admite um fato por outro, como se fossem um só ou o mesmo. Assim o fato presuntivo pode não ser infrativo, mas será tido, para o universo do direito, como se fosse. Todavia, o fato presuntivo DEVE SER PROVADO, pois do contrário não vale a presunção legal e nada se pode afirmar do fato presumido. Como o ônus da prova pertence à Impugnante, cabe a ela demonstrar a origem lícita e emprego dos recursos, pois a não comprovação vem a ser o fato presuntivo, QUE UMA VEZ EXISTENTE DETERMINA A EXISTÊNCIA DO FATO PRESUMIDO. Mas à Fiscalização cabe verificar, com base nas normas legais de regência, que as provas são ou não aptas a comprovar a origem e emprego dos recursos.

Convém ressaltar que nessa parte estão os maiores problemas para o seguimento da ação fiscal, pois a Fiscalização em verdade construiu uma tese, não restando ao final fatos provados que demonstrem a existência possível do fato presumido, isto é, a interposição fraudulenta presumida. Em outras palavras, A NÃO COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas atividades de comércio exterior, que dá azo à presunção de interposição fraudulenta de terceiros, DEVE ESTAR DEMONSTRADA, SOB PENA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Até aqui nenhuma prova de fato presuntivo, apenas a declaração da douta Fiscalização, que não goza de presunção de veracidade alguma quando a lei não lhe atribui essa qualificação. Assim, o Inspetor não autorizou o início do procedimento especial da IN RFB nº 228/2002, e

se o tivesse feito seria ato administrativo nulo, praticado por autoridade incompetente.

Na resposta apresentada, a MULTIMEX se limitou a: solicitar o mesmo prazo solicitado anteriormente para entrega dos arquivos digitais; solicitar, para o período de 2014, o mesmo prazo concedido para entrega da contabilidade de 2011 a 2013; solicitou 5 dias para entrega dos arquivos xml das notas fiscais; apresentou contratos de câmbio de 2014, e contratos de câmbio de períodos anteriores (2011 e 2012); informou que não apresentaria planilhas de formação de preço e nem os extratos bancários; requereu prazo até 6 de julho para apresentar dados sobre as operações de importação; e informou que os documentos estão disponíveis juntamente aos anos anteriores no escritório dos procuradores.

Assim, resta demonstrada a indevida inclusão em procedimento especial. Porém, a Fiscalização atesta que a contribuinte apresentou os contratos de câmbio referentes aos anos de 2011 e 2012 e parte de 2014.

A Impugnante apresentou notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, arquivos de Importação e exportação, tabela de mercadorias/serviços, documentação técnica dos sistemas de processamento de dados utilizados, livros fiscais digitais e outros dados. Tais documentos gozam de presunção de veracidade, competindo ao Auditor Fiscal desconstituí-los, comprovando que a Impugnante agiu de forma simulada, o que não correu no caso concreto, até mesmo por impossibilidade material, eis que fraude não há.

Transcreve trecho do Acórdão 07-35.070.

Em relação às Declarações de Importação autuadas registradas a partir de dezembro de 2008 como já dito, a fiscalização parte da premissa de que os recursos registrados na contabilidade da interessada como sendo provenientes de pagamentos de vendas anteriores seriam em verdade, adiantamentos de recursos que seriam utilizados nas importações.

Ocorre que não há nos autos demonstração de que ditos lançamentos contábeis não correspondam aos fatos a que se referem. Nesse sentido, os lançamentos que se referem ao pagamento de antas fiscais de venda são presumidamente corretos cabendo à fiscalização demonstrar sua acusada utilização simulada. Ao que consta dos autos, as notas fiscais se referem a vendas anteriores de mercadorias, cuja entrega foi realizada ou, ao menos, não foi contestada pela fiscalização. Assim, não se pode afastar os efeitos financeiros que referidos lançamentos contábeis demonstram.

Todavia, para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, a Fiscalização recorreu a informações que possuía acesso, registradas no SPED. A Fiscalização sabia que a MULTIMEX não tinha apresentado os demonstrativos contábeis de forma adequada no referido sistema, mas mesmo assim vale-se desse sistema para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, quando poderia concluir pela existência de indícios de atividade lícita. Mais, desconsidera todas as

informações prestadas pela contribuinte e, na conclusão pela imprestabilidade da contabilidade, considera as informações constantes do SPED desfavoráveis à contribuinte, desconsiderando aquelas que sabia fazerem prova a favor da contribuinte.

Transcreve trecho do auto de infração.

Por fim, estabelece, de forma arbitrária e ilegal como já demonstrado, como único meio de prova para comprovar a origem lícita, disponibilidade e uso de recursos no comércio exterior os demonstrativos contábeis.

Na verdade, não poderia. Não poderia porque, como demonstrado, não há na legislação de regência norma jurídica que determine que somente os demonstrativos contábeis podem ser utilizados para fins de comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior. Na verdade, todos os meios admitidos em direito são válidos para se fazer a prova, ao contrário do que de forma subjetiva, discricionária, abusiva e arbitrária estabeleceu a Fiscalização.

Conforme demonstrado, a douda Fiscalização teve acesso aos dados de um auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, onde consta o balanço patrimonial de 2009 da MULTIMEX.

Nesse balanço há provas suficientes que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capaz de fazer frente às suas operações de comércio exterior (doc.2). Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante. Ou seja, a referida demonstração contábil faz prova a favor da Impugnante.

Transcreve o artigo 923 do Decreto 3000/1999.

A Fiscalização também poderia ter tido acesso à sentença prolatada pela Alfândega de Santos/SP no processo administrativo nº 11128.001870/2010- 66, onde consta que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capazes de permitir as operações de comércio exterior que praticava. Assim, na verdade a Fiscalização Aduaneira, muito embora pudesse considerar imprestável a contabilidade da Impugnante, não poderia jamais afirmar que a mesma não tinha capacidade econômica e financeira, origem lícita de recursos, que justificassem as transações comerciais internacionais e importadas.

Admitindo-se, porém, que na fase litigiosa do processo administrativo fiscal a Impugnante pode juntar provas que instruem o lançamento de ofício, tais provas, se apresentadas, devem ser consideradas pela autoridade julgadora, vinculada principalmente aos princípios da legalidade, busca da verdade material e do devido processo legal. E por essa ótica resta provado que a Impugnante possuía recursos suficientes para lastrear suas operações comerciais, devendo ser julgada improcedente, no mérito, a pretensão da fiscalização.

⊙ A OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. IMPROPRIEDADE DA ALEGAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA

Em apertada síntese, por meio do presente Auto de Infração o AFRFB imputa a prática da infração de interposição fraudulenta, sob a alegação de que a Impugnante não teria comprovado a origem dos recursos empregado, em seu processos de importação.

Transcreve trecho do auto de infração.

Verifica-se, com a devida vênia, que, sem qualquer base legal o AFRFB concluiu que inconsistências na escrituração contábil de uma empresa seriam sinônimo de ausência de comprovação de recursos utilizados nas operações de importação.

Portanto, a tese fiscal de que haveria interposição fraudulenta no caso concreto está calcada na indevida extensão dos efeitos decorrentes de inconsistências na escrituração fiscal de uma empresa.

Transcreve trecho do auto de infração.

Ocorre que, data máxima vênia, o descumprimento de obrigação acessória não se confunde, ou não deveria se confundir, por ausência de previsão legal, com a infração de interposição fraudulenta.

Tampouco o fato de a contabilidade de uma empresa se mostrar imprestável evidencia que ela não possui capacidade econômica e financeira, conforme pretende levar a crer o Fisco em sua autuação.

Todavia, as informações e os documentos apresentados pela Impugnante não foram considerados pela Fiscalização, pois o AFRFB insistiu que os lançamentos contábeis da empresa deveriam ser corrigidos para que fosse possível verificar a origem de seus recursos.

Esclarece-se que durante a fiscalização a Impugnante foi surpreendida pelo fato de o escritório de contabilidade contratado pela empresa não estar escriturando devidamente seus livros fiscais.

Como prova de sua boa-fé, a Contribuinte informou tal fato ao AFRFB autuante, solicitando prazo para regularizar sua escrituração.

Transcreve trecho do Auto de Infração.

Em momento algum, a Impugnante visou se eximir de sua responsabilidade, sendo pertinente destacar que a documentação solicitada pela Fiscalização diz respeito a milhares de Declarações de Importação, devendo ter sido concedido prazo compatível com o volume de informações solicitadas.

No caso concreto, diante das inconsistências verificadas na escrituração contábil da empresa (e que estavam sendo solucionadas), o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil encerrou a fiscalização e presumiu que a importadora não teria capacidade econômica e financeira para honrar com seus compromissos.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (acórdão nº 08-14655 de 14 de Janeiro de 2009).

Transcreve o inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Tendo em vista que estamos diante de uma presunção relativa, o contribuinte pode provar sua condição de real adquirente de outras formas, e não apenas pela via extenuante e exaustiva da escrituração contábil traçada pelo ARFRB, como se fosse aquela a única forma de refutai a presunção.

Com a devida vária, as inconsistências na escrituração contábil de uma empresa não implicam necessariamente na conclusão de que existe uma interposta pessoa, se circunstância demonstrarem de forma inequívoca que a empresa Importadora á, de fato, a real adquirente.

A delimitação do entendimento de que o artigo 23, §2º, do Decreto-lei 1.455/76 prevê uma presunção relativa é extremamente relevante, pois demonstra que uma empresa que tenha falhas na sua contabilidade não é necessariamente "laranja", nem interposta pessoa, de ninguém.

Em que pese as falhas destacadas pela Fiscalização, a Impugnante possui origem lícita para seus recursos que decorrem da receita operacional bruta resultante de vendas de mercadorias, além de empréstimos bancários e até mesmo créditos concedidos por seus exportadores, conforme os anexos documentos no item 73 desta Impugnação.

Tal fato já foi reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Alfândega do Porto de Santos, nos autos do processo nº 11128.001870/2010-66, ao analisar a operação de importação por encomenda registrada por meio da DI nº 09/1203940-4.

Transcreve trecho do processo nº 11128.001870/2010-66.

Ademais, os números declarados à RFB denotem uma robustez financeira suficiente para suportar com folga uma operação de importação da ordem de cento e cinquenta mil reais, como é o caso presente.

Assim posto, não vemos como prosperar a pena de perdimento proposta pela fiscalização.

Considerando os livros da Impugnante imprestáveis, era dever do Auditor Fiscal aprofundar sua fiscalização por meio de outros elementos de provas e diligências complementares em nome da verdade material.

Transcreve o artigo 512, do Decreto n.a 7.212, de 15 de junho de 2010.

Competiria ao Auditor Fiscal, portanto, buscar e analisar os elementos que se encontravam à sua disposição, a fim de apurar se a importadora possuía ou não capacidade econômica e não concluir pela prática de uma infração, sem qualquer indício da prática de fraude.

Transcreve o artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Junta textos da doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho: (Princípios Fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal - Rio de Janeiro: Forense, 2001- Páginas 45-46).

Destaca-se que, para o AFRFB, bastaria a verificação de problemas na escrituração contábil da empresa para restar caracterizada a suposta interposição fraudulenta presumida. Ocorre que o CARF já decidiu que a não apresentação dos livros fiscais configura descumprimento de obrigação acessória e não a caracterização, por si só, de interposição fraudulenta: (Acórdão nº 240101.864).

Comenta o Acórdão 07-35.071, proferido, por unanimidade pela 1ª Turma, da DRJ/FNS.

Afastando o entendimento de que apenas a escrituração contábil de uma empresa é elemento hábil a demonstrar a origem de seus recursos, a DRJ/FNS destaca que, a origem dos recursos deve ser considerada lícita, ainda que tenham divergências em sua escrituração fiscal.

Os recursos utilizados para o pagamento das despesas com o fechamento do câmbio e com os tributos aduaneiros possuem como origem vendas de mercadorias no mercado interno.

Frise-se que as Notas Fiscais são consideradas documento idôneo para comprovar a origem de receita.

Transcreve os Acórdãos nº 12-21389 e nº 07-23981.

Os recursos utilizados para as despesas aduaneiras também possuem origem em empréstimos bancários, conforme se verifica dos contratos anexos no item 73 desta Impugnação.

Demonstrado que o contribuinte possui capacidade econômica e financeira própria para arcar com as despesas dos processos de importação, deve ser afastada qualquer presunção de interposição fraudulenta, em homenagem ao princípio da verdade material.

⊙ INEXISTÊNCIA DE FALSIDADE IDEOLÓGICA, INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO

Utilizando o recurso da integração das normas e da analogia, é de se verificar se a falsidade ideológica está abarcada pelo tipo legal aduaneiro acima, e se deve ser (dever-ser) aplicada, in casu, a pena de perdimento. Nesse Ser, por diversas razões é possível afirmar que a falsidade ideológica na fatura comercial está presente no subfaturamento, na fraude de valor, nas divisas fraudes relacionadas a infrações qualificadas, todas punidas com multas e não com a pena de perdimento.

Sempre que há dolo em alguma infração administrativa decorrente de falsa declaração ou documento com conteúdo falso, a falsidade é ideológica, e as penalidades erigidas pelas diversas normas legais sempre referem-se a multas, administrativas ou tributárias. Ou seja, numa análise sistemática do ordenamento jurídico pátrio, impõe-se, em casos de falsidade ideológica com reflexos na seara tributária e/ou aduaneira, apenas aplicação de pena de multa, seja sobre o valor da mercadoria, seja tributária, como comumente é efetuado pela aduana

nacional. Reprise-se, falsidade ideológica, mesmo que pela via da simulação, não enseja a aplicação da pena de perdimento nos termos do artigo 105, VI, do DL 37/66 (art. 689, VI, do RA).

Com efeito, falsidade ideológica seria a dolosa inserção (ou omissão) de informação falsa em documento necessário ao desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. No caso em tela, a informação falsa possível seria a omissão do real comprador no exterior, e isso não ocorreu porque o real importador foi a MULTIMEX, utilizando recursos próprios.

Finalizando, para se constatar um negócio aparente (simulado ou fraudulento) faz-se necessário a comprovação da dolosa intenção que tenha resultado em vantagem.

A Impugnante em nenhum momento abusou dos meios jurídicos para sofrer carga tributária inferior à sua capacidade econômica, não podendo ser desconsiderado, na forma da lei, o revestimento dado ao seu negócio.

Fica claro que no caso em análise houve precipitada e descuidada alegação de simulação e de falsidade de documentos pela fiscalização.

O artigo 9º do Decreto n.º 70.235/1972- determina que a autoridade fiscal produza provas para exigir crédito tributário ou para penalizá-lo.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão nº 07-12919).

⊙ AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DE FRAUDAR IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

A Fiscalização acusa a Impugnante de ter supostamente cedido seu nome para ocultar o real importador das mercadorias e lavrou Auto de Infração exigindo multa equivalente ao valor aduaneiro dos bens.

Transcreve trecho do voto do Cons. João Carlos Cassuli: (Acórdão nº 3402002.2275).

Não há qualquer demonstração de fraude ou simulação pela Impugnante, até mesmo por impossibilidade material.

Considerando ser dementar do tipo o dolo de fraudar, inexistente no objeto dos autos, é de se concluir que tal infração não foi praticada.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão nº 302-39.026).

Consoante já reconhecido pelo CARF, se não há prova da existência de ato dissimulado, não há simulação e deverá ser cancelado o lançamento fiscal, pois não havendo prova de simulação ou fraude, a hipótese legal prevista no artigo 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 não se realiza: (Acórdão 3402-002.277 - 4ª Câmara/2- Turma Ordinária).

Frise-se que as declarações da autoridade fiscal não gozam de presunção de legalidade, só possuindo fé pública aqueles atos em que a

lei não determinar que ele produza provas do que declarou ou naqueles em que a lei declare expressamente a existência dessa fé pública.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão nº 07-12.597).

⊙ AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO EM RAZÃO DO NÃO COMETIMENTO DAS ALEGADAS INFRAÇÕES. PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA.

O entendimento exposto é consequência da observância do Princípio da presunção de inocência - princípio que se irradia por todo o ordenamento, inclusive na ordem tributária - por fazermos parte de um Estado Democrático de Direito, onde são garantidas a liberdade e a propriedade. Esse princípio fundamental encontra-se expresso no art. 5º, LVII, da Constituição Federal e determina que os cidadãos - desse a qual pertencem os contribuintes - só podem ser considerados violadores do ordenamento Jurídico em que estão inseridos - o sistema constitucional tributário - se contra eles existirem fatos consistentes que demonstrem, de forma incontroversa, a ofensa praticada.

Resta evidenciado que na descrição detalhada constante da autuação não restou demonstrada a participação da Impugnante na prática de qualquer ilícito administrativo ou tributário. Assim como não ficou demonstrado que a Impugnante intencionalmente simulou operações de comércio exterior, ocultou o real importador ou adquirente, ou incorreu em falsidade ideológica.

Nada disso restou provado.

Também não está demonstrada a vantagem em atuar da maneira como descrita pela fiscalização ou de simular qualquer operação, já que constava dos documentos de importação e efetuou o pagamento pelas mercadorias importadas, como demonstram os contratos de fechamento de câmbio em seu nome no Banco Central.

Para que seja caracterizado o dano ao erário e, por consequência, seja aplicada a pena de perdimento, pressupõe-se, que seja comprovada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação e que esta ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação, que autorizam concluir que ha falsidade ideológica em documento necessário ao embarque ou desembarque e mercadoria importada.

O legislador faz uma única exceção ao ônus da prova da Fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros presumida caso não comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados (§ 2º, inc. V, do art 23 do Dec. Lei 1.435/76).

Ocorre que demonstram não ser o caso de não comprovação de origem disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, haja vista que a Impugnante demonstrou ter utilizado recursos próprios frente às importações que realizou.

Ademais, para que haja a fraude há que existir dolo, o elemento subjetivo do tipo que não restou identificado. Outrossim, é imperioso que se, a demonstrada cabalmente e que houve simulação, a qual

redunda em falsidade ideológica e uso de documentos falsos no despacho aduaneiro de importação. Se todos os tributos foram pagos na importação e na revenda, não há irregularidades dementais nos processos de importação e as mercadorias conferem com as que foram declaradas, onde poderia estar a possibilidade de fraudar e lesar os cofres públicos por parte da Impugnante? Convém ressaltar que não basta alegar, é preciso provar, e prova contra a Impugnante é tudo o que não existe nesses autos.

A Impugnante jamais agiu com dolo ou intenção de ocultar qualquer documento ou operação comercial da qual tenha feito parte.

⊙ *AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO EM FACE DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES.*

A autoridade fiscal não se atentou para o fato de que não há incidência do imposto sobre produtos industrializados para as mercadorias em questão.

Deveras, a mercadoria importada situa-se fora do campo de incidência do IPI (ou alíquota zero), de forma que a suposta fraude narrada nos autos não possui qualquer potencialidade lesiva ao erário.

Com a devida vênia, afigura-se impossível imaginar uma conduta dolosa por parte da Impugnante visando ao cometimento de alguma fraude para reduzir a carga tributária, pois as mercadorias não sofrem a incidência do IPI.

Portanto, ainda que se admita exclusivamente para fins de argumentação, a prática da suposta fraude imputada pela Impugnante não gera qualquer lesão aos cofres públicos.

Junta textos da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Demonstrado que as mercadorias objeto dos autos não sofrem a incidência do IPI e, conseqüentemente, não há qualquer conduta dolosa visando a sua supressão, manifestamente improcedente o presente Auto de Infração, pois a conduta não se coaduna com a hipótese de dano ao erário prevista no artigo 23 do Decreto 1.455/76.

⊙ *A LEI Nº 11.488/2007 E A MULTA DE 10%*

Na remota hipótese de restarem afastados os argumentos esposados e se considerar correta a imputação da prática de interposição fraudulenta, ainda assim o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei 11.488/2007.

Com efeito, o Fisco jamais deveria ter aplicado à importadora a sanção de perdimento das mercadorias e muito menos a conversão do perdimento em pecúnia, pois a Lei 11.448/07 é clara ao determinar que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada.

Transcreve o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Portanto, afigura-se incongruente aduzir que a Impugnante não seria a real adquirente das mercadorias e, ao mesmo tempo, exigir dela crédito relativo à conversão da penalidade de perdimento em multa (pena aplicável ao adquirente dos bens), sob pena de bis in idem.

Se a Impugnante é interposta pessoa, se não adquiriu as mercadorias, como cobrar-lhe a devolução das mesmas (perdimento) ou impor-lhe multa de 100% do valor dos bens?

Data máxima vênua, tanto o artigo 33, da Lei 11.488/07 quanto o inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.475/76 tratem de uma única conduta ("ocultação dos reais intervenientes da operação de importação") e, desta forma, dever ser aplicada a norma mais específica para o caso (princípio da especialidade).

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um bis in idem.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão 3402-002.362).

Dessa forma, mesmo que se admitisse a prática de "interposição fraudulenta" (o que não ocorreu no presente caso), o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista que, nesta hipótese, aplicar-se-ia o disposto na Lei 11.488/2007 com a incidência de multa de 10% àquele que supostamente teria "cedido seu nome" para ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária.

⊙ DO PEDIDO

Diante das razões exaustivamente demonstradas nessa impugnação, requer a Impugnante que seja cancelado o presente Auto de infração ora impugnado e declarada sua nulidade, ou, alternativamente, no mérito seja julgada improcedente a ação fiscal em face da ausência de provas da prática das infrações apontadas, cancelando-se a pena de perdimento que lhe foi imposta, extinguindo-se assim o respectivo processo administrativo."

A DRJ considerou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão 16-070.186.

A recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo onde basicamente repete os argumentos da sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução 3301-000.324, de 23 de maio de 2017, proferido no julgamento do processo 12466.720114/2015-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Resolução **3301-000.324**):

"O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Antes da análise do recurso voluntário há a necessidade de ser apreciada uma alegação preliminar do contribuinte.

O presente processo faz parte de um grupo de 37 processos que correspondem a 37 Declarações de Importação que geraram autos de infração semelhantes.

Em um desses processos a recorrente solicita que o presente processo seja transferido para que seja julgado em conjunto com o processo de Nº 12466.722113/2014-85.

Alega que esses 37 autos de infração são conexos ao auto de infração lavrado no processo de Nº 12466.722113/2014-85, onde inclusive, está a maior parte do conteúdo probatório necessário para o deslinde da controvérsia.

Analizando as provas do processo de Nº 12466.722113/2014-85, entendo que assiste razão à recorrente, pois no caso de julgamentos apartados haveria claro risco de decisões conflitantes para a mesma situação fática e de direito.

Tenho como fundamento o inciso I do § 1º c/c o § 2º do art. 6º do Anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015 (RICARF), a saber:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

Processo nº 12466.720113/2015-21
Resolução nº **3301-000.326**

S3-C3T1
Fl. 20

(. . .)

Portanto, voto por converter o julgamento em diligência, para que seja estabelecida a conexão do presente processo com o processo de Nº 12466.722113/2014-85 de relatoria da Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, com a sua conseqüente transferência para a 1ª Turma, da 2ª Câmara, da 3ª Seção."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, converto o julgamento deste processo em diligência para que seja estabelecida a conexão do presente processo com o processo de Nº 12466.722113/2014-85 de relatoria da Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, com a sua conseqüente transferência para a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas