



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

Processo n° 12466.722972/2011-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.807 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria ADUANA - COMBATE À FRAUDE.
Recorrente GEMAX TRADING COMPANY SA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 19/10/2006 a 13/02/2007

Ementa:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo por encomenda, o que implicou ocultação da real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a suposta encomendante e a real adquirente, estas duas na condição de responsáveis solidárias, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. MULTA. DECADÊNCIA.

Tratando-se da imposição de pena de perdimento, na hipótese do artigo 618, XXII do Regulamento Aduaneiro (Decreto n° 4.543, de 26 de dezembro de 2002), por se cuidar de infração de caráter administrativo (aduanheiro), tem lugar a contagem do prazo decadencial na forma dos artigos 139 do Decreto-Lei n° 37, de 18 de novembro de 1966 e 669 do Regulamento Aduaneiro, cujo prazo de 5 (cinco) anos tem seu curso iniciado na data da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça. Angela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Julio Cesar Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 23/11/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Angela Sartori, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Este processo cuida de Auto de Infração lavrado pela constatação da prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação, quanto às Declarações de Importação (DI) - relacionadas no relatório fiscal registradas no período entre 19/10/2006 e 13/02/2007 pela empresa GEMAX TRADING COMPANY S/A, CNPJ nº 04.508.006/000125, doravante denominada GEMAX).

Segundo a autoridade fiscal, ela registrou as referidas DI na qualidade de importadora por encomenda, para revenda à encomendante predeterminada, a empresa EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ 07.717.814/000190 (doravante denominada EASY). E que, de fato, essas operações acobertavam “importações por conta e ordem” da real adquirente das mercadorias, a empresa RAVLIN DISTRIBUIDORA DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS E SOFTWARES LTDA, CNPJ 05.085.607/000135 (doravante denominada RAVLIN).

Para essas conclusões, a fiscalização se apoiou na auditoria realizada nas operações comerciais e financeiras das empresas citadas:

Este processo administrativo trata especificamente de penalidade relacionada a essa constatação de interposição fraudulenta, a resultante para aplicar a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 618, XXII, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2002). Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias nos termos do § 3º do mesmo art. 23 (§ 1º do art. 618 do RA de 2002).

As empresas EASY e RAVLIN foram autuadas como responsáveis solidárias pelos créditos lançados. Informo ainda que foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais formalizada pelo processo administrativo nº 12466.723200/201298. O Auto de Infração totalizou o valor de R\$ 2.735.577,63.

As empresas autuadas entraram cada uma com impugnação. A R. 24ª Turma da 1ª Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ SP1) analisou as razões apresentadas e teceu as seguinte ponderações e conclusões:

- refutaram as alegações de nulidade por cerceamento ao direito de defesa por não acesso aos autos - "As empresas GEMAX e RAVLIN alegaram violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a repartição alfandegária não permitiu o acesso ao auto de infração e obtenção de cópia integral de seu teor. Sobre essa questão, cumpr esclarecer que durante o prazo para a apresentação da impugnação, o auto de

infração fica à disposição para “vistas” ao contribuinte na repartição fiscal que jurisdiciona seu domicílio.”

- refutaram as alegações de nulidade por cerceamento ao direito de defesa por não reaver os livros fiscais apresentados à fiscalização - os Julgadores apontam que os "livros apresentados são impressões gráficas de escrituração feita por sistemas de processamentos de dados e os documentos apresentados são cópias reprográficas apresentadas pela própria impugnante. Logo, a impugnante conhece e detêm todas as informações constantes nos documentos retidos."
- refutaram as alegações de todas as impugnantes de nulidade da autuação por violação de normas relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. O MPF é mero instrumento de controle administrativo. Os problemas com o MPF não invalidariam os trabalhos da fiscalização, pois o lançamento é atividade obrigatória e vinculada e a irregularidade do MPF não poderia se opor a essa obrigação com fundamento em Lei Complementar. E os impugnantes não sofreram prejuízo em seu direito de defesa.
- refutaram as alegações das impugnantes de nulidade por cerceamento ao direito de contraditório e de produção de provas no procedimento de fiscalização - "Na fase do procedimento até a lavratura do auto de infração não há litígio e, portanto, inexistem litigantes. Muito menos acusado, situação que não se aplica ao procedimento administrativo fiscal. O litígio só se estabelece, se aperfeiçoa, com a apresentação da impugnação, consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235/72". E explicam ainda:

"É importante esclarecer que o procedimento fiscal sob discussão teve como sujeito passivo apenas a empresa GEMAX, para a qual foi emitido o correspondente MPF. Em decorrência das evidências coletadas pelo fisco, as empresas EASY e RAVLIN foram incluídas no polo passivo como responsáveis solidárias. Esse fato, em primeiro lugar, não tem o condão de causar qualquer prejuízo à defesa dessas empresas, posto que, como já dito acima, na fase procedimental inexistente litígio, o qual somente se aperfeiçoa com a apresentação da impugnação, momento em que a interessada pode apresentar todos os elementos de prova que entender cabíveis. Em segundo lugar, a par das considerações que já tecemos acerca do MPF, inexistente previsão legal determinando a emissão de MPF relativamente aos sujeitos passivos solidários, nos termos da Portaria SRF nº 11.371/2007."

- refutaram as alegações de nulidade feita pela a impugnante GEMAX que a fiscalização não demonstrou a prática da interposição para cada declaração de importação autuada, em violação ao art. 10, III, do PAF. "Em relação ao tema percebe-se que, apesar da fiscalização exemplificar a prática de transferências de recursos da empresa EASY para a empresa GEMAX em relação à DI nº 06/13539863, a demonstração foi feita para a totalidade das importações autuadas nas fls. 157/240, notadamente nas planilhas MODELO – 4, onde estão discriminados cada pagamento efetuado em relação a cada nota fiscal de saída da empresa GEMAX. Já pelas planilhas MODELO – 3 é feita a associação de cada nota fiscal com a respectiva declaração de importação DI. Assim percebe-se que, ao contrário do alegado pela impugnante, foi feita demonstração dos pagamentos realizados pela EASY para cada importação lançada, os quais estão igualmente refletidos nos registros contábeis da empresa juntados aos autos."
- refutaram as alegações de nulidade feita pela GEMAX pela utilização de provas (conclusões) emprestadas de outros processos administrativos (processos das IN SRF nº 206/02, nº 650/06 e nº 228/02), além de impressões obtidas de outros autos de infração instaurados em face da impugnante e das empresas EASY e RAVLIN, os quais foram devidamente impugnados e se encontram pendentes de julgamento. Justificam que não há proibição a respeito; e que os processos citados pela impugnante são relativos à própria impugnante; e que as informações neles contidas são de conhecimento da impugnante; e elas foram integralmente reproduzidas.
- refutaram as alegações de todas as impugnantes de decadência - "Alegam todas as impugnantes a ocorrência de decadência das infrações ocorridas há mais de cinco anos da data de lavratura do auto de infração, nos termos do art. 753 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (art. 139 do Decreto-lei nº 37/66). Ocorre que no caso concreto, como veremos mais adiante, ocorreu a tipificação da interposição fraudulenta na importação, fato que impede a utilização dos prazos previstos no art. 150, caput do CTN e no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66. (...) Logo, a leitura combinada do § 4º do art. 150 do CTN com o art. 173 do CTN nos leva a conclusão de que a fiscalização tinha o dia 31/12/2011 como prazo limite para lançamento dos créditos relativos às

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 19/10/2006 a 13/02/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo por encomenda, o que implicou ocultação da real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a suposta encomendante e a real adquirente, estas duas na condição de responsáveis solidárias, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte RAVLIN deixou de se manifestar, apesar de cientificada da decisão de 1ª instância.

Inconformados, GEMAX e EASY ingressaram cada um com Recurso Voluntário, por meio dos quais argumentaram:

A recorrente GEMAX expôs:

1. requer a nulidade do auto de infração por violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a repartição alfandegária não permitiu o acesso ao auto de infração e obtenção de cópia integral de seu teor. Afirma que tal fato foi levado ao conhecimento do Inspetor-Chefe por meio de petição
2. necessidade de reforma quanto à nulidade da autuação por norma que impedia o fiscal de proceder nova autuação e violação ao art. 59, I e II, do Decreto n. 70.235, de 1972 e art. 15 parágrafo único da Portaria RFB n. 11.371/2007.
3. alega preliminarmente a decadência das infrações ocorridas há mais de cinco anos da data de lavratura do auto de infração, nos termos do art. 753 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (art. 139 do Decreto-lei nº 37/66). Cita jurisprudência administrativa sobre o tema;
4. necessidade de reforma do acórdão por não ter declarado nulidade por ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas nos processos de importação.
5. alega preliminarmente a nulidade da autuação por utilização de prova emprestada (conclusões) de outros processos administrativos relativos à impugnante,
6. no mérito, alega que o capital social de uma empresa não atesta sua capacidade financeira. Alega que a fiscalização confundiu os conceitos de capital social e faturamento. e que se consideradas as suas fontes de recursos (ex.: benefício FUNDAP, receita financeira, reavaliação patrimonial, etc) seria afastada a presunção de infração. e que a estratégia da empresa justifica que ela tenha margem de retorno pequena.
7. e que não há que se falar em antecipações de valores entre terceiros e a GEMAX para caracterizar a infração, pois os valores depositados eram posteriores à nacionalização do produto, momento de sua revenda.
8. a multa de 100% tem caráter confiscatório. é desproporcional e irrazoável.
9. que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 é mais benéfica e deveria ser aplicada ao invés da prevista nos §§ do artigo 23 do DL 1.455, de 1976.

A recorrente Easy expôs:

1. necessidade de reforma quanto à nulidade da autuação por norma que impedia o fiscal de proceder nova autuação e violação ao art. 59, I, do Decreto n. 70.235, de 1972 e art. 15 parágrafo único da Portaria RFB n. 11.371/2007.

2. nulidade do auto de infração em razão da ausência de MPF dirigido em face da EASY, que ela não pode acompanhar a execução da fiscalização, faltou isonomia se comparada à GEMAX.
3. nulidade por falta de intimação para acompanhar e se manifestar no procedimento de fiscalização, implicou em impossibilidade de comprovar origem e disponibilidade dos recursos.
4. a recorrente deve ser excluída do pólo passivo por falta de fundamentação legal (a motivação é incongruente: incisos I e II do art. 124 do CTN são excludentes; art. 32 do DL 37/1966 so se aplica a imposto e não a multa; os incisos IV e V do artigo 95 do DL 37/1966 definem responsabilidade para situações diversas do presente caso).
5. alega preliminarmente a decadência das infrações ocorridas há mais de cinco anos da data de lavratura do auto de infração, nos termos do art. 753 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (art. 139 do Decreto-lei nº 37/66). Cita jurisprudência administrativa sobre o tema;
6. a fundamentação do auto de infração esta viciada, pois há ausência de análise pormenorizada das importações, e adoção ilegítima de conclusões lançadas em outros processos, e ausência de documentação essencial.
7. e que há a necessidade de se limitar a atuação às declarações de importação referenciadas no quadro 09 do auto de infração pois apenas essas demonstrariam a tese fiscal do repasse entre GEMAX, EASY e RAVLIN, o que não se deu com as outras DIs listadas no auto de infração.
8. d) no mérito, alega afronta ao princípio da verdade material, visto que a qualificação dos fatos não corresponde à realidade. A GEMAX trata-se de empresa com localização certa que cumpre regularmente com suas obrigações tributárias e, quanto à sua relação com a EASY, efetuou operações de importação e revenda de mercadorias durante anos, sempre emitindo a documentação idônea para suportá-las;
9. e) a importadora, além de prestar os serviços mencionados pela fiscalização, especializou-se em localizar excelentes oportunidades de negócios para a EASY, conhecendo vários fornecedores no exterior. Como a EASY possui enorme capacidade de distribuição de tais produtos no mercado interno, a GEMAX revende a mercadoria importada, geralmente por intermédio de uma negociação bastante rápida, ainda durante o curso do procedimento de importação, procedendo à entrega dos mesmos logo após o desembaraço aduaneiro;
10. f) com o passar do tempo, outro tipo de operação passou a ser realizado com a GEMAX, uma vez que a EASY passou a conhecer o mercado internacional e a se relacionar com os fornecedores, não havendo mais motivos para a GEMAX intermediar os negócios. Obviamente, a realização direta das operações de compra de mercadorias melhorava a dinâmica da empresa, aumentando a margem de lucro dos negócios realizados. Se esse fato merece qualificação jurídica diversa, não pode a fiscalização acusá-la de fraude desincumbindo-se de provar o dolo;
11. g) alega que a autoridade fiscal tem uma ideia preconcebida sobre a GEMAX, pois quando esta importava diretamente e depois revendia seus produtos, o fisco afirmava que ela não possuía capacidade financeira; e agora, quando a GEMAX realiza importação por encomenda da impugnante, a autoridade fiscal passa a dizer que é a EASY que não tem capacidade financeira. Não tem dúvidas de que, quando for interesse da fiscalização, passará a ser defendido que a RAVLIN não tem capacidade financeira até que se responsabilize solidariamente o consumidor final das mercadorias importadas;
12. h) em nenhum momento o fisco comprovou que houve falta de recolhimento de tributos em função das DI relacionadas, ou que houve vício na forma dos atos praticados. Em verdade, a fiscalização deseja aplicar o artigo 116, § único, do CTN, o que não é cabível, posto que o dispositivo ainda não foi regulamentado;
13. a tese da responsabilidade objetiva defendida pela fiscalização não se aplica ao caso em tela, posto que a legislação de regência impõe a necessidade e se comprovar o dolo do agente. Salienta que a EASY não participou do procedimento fiscal e, portanto, a fiscalização não foi capaz de formar convicção sobre sua verdadeira intenção. Observa que os supostos benefícios auferidos pela EASY são irrelevantes quando se analisa o faturamento da impugnante;
14. j) não tem ciência de qualquer elemento de prova a dar suporte aos ilícitos que lhe foram imputados, sendo que a multa aplicada afronta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

15. k) os critérios de avaliação da capacidade financeira da GEMAX utilizados pela fiscalização são equivocados. Trata-se de um erro crasso avaliar a capacidade da empresa de financiar as atividades operacionais exclusivamente com suporte no aporte inicial dos sócios. Afinal, uma empresa pode ter um alto valor de capital social, e não ter capital de giro. Pode-se dizer o mesmo com relação ao lucro, porque este é apurado com base no regime de competência, o que inviabiliza seu uso para avaliação da capacidade financeira, pois uma empresa pode ser altamente lucrativa e ter problemas com capital de giro. Tivesse a fiscalização feito as análises corretamente, a autuação não teria ocorrido. O mesmo raciocínio se aplica à impugnante. O crescimento da empresa e a adequação do fluxo de caixa, permitiram-lhe crescer e aumentar o volume e o giro das operações de importação e revenda de mercadorias;
16. l) a fiscalização laborou em erro ao alegar que a EASY efetuou a cada operação da importadora um adiantamento correspondente de recursos financeiros. De plano, registra que tal prova não lhe foi disponibilizada. Ademais, não há impedimento legal na formação de capital de giro por meio de adequação do prazo de recebimento e pagamento de duplicatas, sendo provável que as operações mais antigas financiaram as operações mais recentes. Observa que não pode ser penalizada por erro na escrituração comercial de terceiros;
17. m) alega que a conversão da pena de perdimento é improcedente, pois não foi comprovado o consumo das mercadorias;
18. n) o fato de a GEMAX prestar serviços relacionados à importação de mercadorias não é capaz de comprovar que outras operações de importação efetuadas com recursos próprios, ou por encomenda de terceiros, necessariamente caracterizem, por si só, interposição fraudulenta;
19. o) a fiscalização não prova que as operações efetuadas com a EASY não trouxeram lucro à GEMAX. O fato de uma empresa usufruir benefícios fiscais, criados por lei, não é indício de interposição fraudulenta;
20. p) quanto ao contrato reproduzido parcialmente, nada prova em relação à suposta interposição fraudulenta, posto que suas cláusulas estão de acordo com a modalidade denominada “importação por encomenda”;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Eloy Eros da Silva Nogueira.

Os recursos são tempestivos e foram atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

Nulidade por cerceamento de defesa por não acesso aos autos:

Entendo que não procede a argumentação de nulidade do auto de infração, conforme expõe a recorrente, afirmando que a repartição alfandegária não teria permitido o acesso ao auto de infração e a obtenção de cópia integral de seu teor. É do conhecimento comum que o processo administrativo fica à disposição dos contribuintes, principalmente depois de intimados de ato fiscal ou administrativo. O acesso aos autos e a obtenção de cópias são procedimentos cotidianos dos setores de atendimento ao contribuinte. O contribuinte afirma que tal dificuldade foi levado ao conhecimento do Inspetor-Chefe por meio de petição,

mas nessa petição ou em outra parte do processo não há prova de que realmente a repartição tenha obstado o acesso aos autos. Ademais, o contribuinte apresentou sua impugnação e recurso e conseguiu contestar a autuação sem prejuízo ao seu direito de defesa, como se constata com a leitura dessas peças.

Nulidade do auto de infração por incompetência da autoridade fiscal:

Alegam as recorrentes a necessidade de reforma do decisum atacado quanto ao fato de não terem declarado a nulidade da autuação. Entendem que havia norma que impedia o fiscal de permanecer na autuação conduzida por novo MPF; que houve violação ao art. 59, I e II, do Decreto n. 70.235, de 1972 e art. 15 parágrafo único da Portaria RFB n. 11.371/2007. Segundo as recorrentes, teria o MPF sido renovado e mantido o mesmo Auditor Fiscal, contrariando a citada Portaria RFB, o que implicaria no disposto no artigo 59, I, do Decreto n. 70.235, de 1972.

Data vênia, essa alegação a meu ver não tem amparo legal. Entendo que a competência para lavrar auto de infração apreciada à luz do que disciplina o Decreto n. 70.235, de 1972, não tem sua origem em uma Portaria administrativa.

O MPF cumpre as seguintes funções: a) dá corpo e materialidade à decisão da administração, e informa a fundamentação requerida para a ação fiscal; b) atende os princípios constitucionais do conhecimento (ciência) e da transparência e define o escopo da ação fiscal; e, c) traduz a iniciativa institucional na identificação dos agentes públicos, louvando o princípio da pessoalidade. As limitações e irregularidades na aplicação desse recurso administrativo (ex.: prazo e prorrogações) precisam ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar. Mas essas irregularidades não têm o poder de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos requisitos do CTN, art. 142, e do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 10. Afinal, o instrumento de controle administrativo, como o MPF, criado por portaria, não pode prevalecer sobre o Código Tributário Nacional, fundamento que determina a realização do lançamento, que é vinculado e obrigatório.

Nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido por insuficiência na demonstração dos fatos imputados:

Entendo que não pode prosperar a argumentação para se reformar o acórdão por não ter declarado nulidade do auto de infração por ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas nos processos de importação. E também não pode prosperar a argumentação para declarar a nulidade do auto de infração pelo mesmo motivo. Consultei os documentos que instruem o auto de infração e há demonstração (relacionando declaração de importação, notas fiscais e pagamentos e registros contábeis) para as importações objeto da autuação deste processo. Parece-me desnecessário trazer ao texto do relatório fiscal cada um e todos esses cruzamentos de dados, bastando que estejam nos demonstrativos que instruem o auto de infração.

Nulidade por provas emprestadas

Também entendo que não tem fundamento declarar a nulidade da autuação por utilização de prova emprestada (conclusões) de outros processos administrativos relativos à impugnant. A prova emprestada é instituto que pode servir aos propósitos do processo

administrativo. As partes podem manifestar-se sobre esses conteúdos e suas implicações, e sobre sua pertinência; mas não há impedimento legal para sua aplicação.

Nulidade por falta de MPF e acompanhamento da fiscalização:

Não pode prosperar as alegações da EASY de nulidade do auto de infração em razão da ausência de MPF a ela dirigida e pelo fato que ela não teria podido acompanhar a execução da fiscalização. Também não pode prosperar o pedido de nulidade por falta de intimação para acompanhar e se manifestar no procedimento de fiscalização. Consultando os autos podemos ver às fls. 532 a 539 o MPF emitido em nome da empresa EASY, e as Intimações e os Termos de Constatação. Ou seja, não corresponde aos documentos juntados a afirmação da recorrente de que não teria sido intimada e teria merecido MPF próprio. No relatório fiscal encontramos informação de que as intimações à empresa não lograram receber atendimento satisfatório, demonstrando que houve o esforço de participá-la do procedimento de fiscalização.

Nulidade de declaração da solidariedade tributária por incongruência de motivação.

Ao contrário do que pede a recorrente EASY, parece-me correta a declaração de solidariedade com relação à GEMAX à luz das informações e dos argumentos que constituem o auto de infração. Não interpreto que haja incongruência entre os dispositivos legais indicados pela fiscalização. Eles concorrem para a sustentação da atribuição das responsabilidades tendo em vista a complexidade dos fatos e das atividades objeto da fiscalização. Reproduzo a análise dos Julgadores a quo a este respeito por dela concordar e considerá-la apropriada para justificar minha posição:

O fato de a empresa EASY figurar como encomendante de fachada na importação promovida pela GEMAX quando, na verdade, a real adquirente era a RAVLIN implica que todas tinham ciência da interposição, sendo inequívoco que as três concorreram para sua prática. Logo, perfeitamente aplicado o instituto da responsabilidade solidária às empresas EASY e RAVLIN. Ressalte-se que no caso concreto ocorre a ressalva do §2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37/66 por expressa determinação legal. Logo, não há a citada contradição entre a responsabilidade objetiva (regra geral no Direito Tributário) e a responsabilidade subjetiva (decorrente de ação dolosa) do presente processo. Ademais, não há incongruência quando a fiscalização cita os incisos I e II, do art. 124 do CTN, posto que no caso a responsabilidade solidária das empresas EASY e RAVLIN materializa-se em ambas as hipóteses, já que tinham interesse em comum com a GEMAX na importação das mercadorias por se tratar da encomendante de fachada e da real adquirente, respectivamente, cuja responsabilidade solidária está expressamente prevista no art. 32, parágrafo único, alíneas “c” e “d” do DL 37/66 (imposto) e art. 95, V e VI, do mesmo normativo (multa).

Preliminar de decadência

Entendo que razão assiste às recorrentes quando alegam preliminarmente a decadência das infrações ocorridas há mais de cinco anos da data de lavratura do auto de infração, nos termos do art. 753 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (art. 139 do Decreto-lei nº 37/66).

A meu ver, a regra decadencial para os casos de aplicação de penalidade aduaneira é diferente das regras decadenciais para os casos de lançamento tributário. Há decisões proferidas no Conselho reiterando que o prazo decadencial, nos casos de aplicação de penalidade aduaneira, deve ser regido pelos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, que toma o prazo quinquenal contado a partir da data da infração. A título de exemplo, reproduzo a Ementa de uma delas:

Acórdão 3202-000.548

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do Fato Gerador: 02/01/2004, 05/03/2004

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. MULTA. DECADÊNCIA.

Tratando-se da imposição de pena de perdimento, na hipótese do artigo 618, XXII do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002), por se cuidar de infração de caráter administrativo (aduanheiro), tem lugar a contagem do prazo decadencial na forma dos artigos 139 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 e 669 do Regulamento Aduaneiro, cujo prazo de 5 (cinco) anos tem seu curso iniciado na data da infração.

Recurso voluntário provido.

Para a finalidade de se determinar a decadência, o termo inicial desse prazo é a data da infração, e nesse caso ela é a data do registro de cada declaração de importação, pois ela é atividade central da prática objeto da fiscalização e do objeto dessa autuação. Sendo assim, tendo a ciência do auto de infração se dado em 27/10/2011 (fls. 579), necessário se excluir da base que determina a multa tratada neste auto de infração as declarações de importação anteriores a 27/10/2006.

Preliminar para redefinição do conjunto de declarações de importação base para a multa por falta de provas:

Entendo que não há razão favorável à argumentação da EASY, de que há a necessidade de se limitar a atuação às declarações de importação referenciadas no quadro 09 do auto de infração pois apenas essas demonstrariam a tese fiscal do repasse entre GEMAX, EASY e RAVLIN, o que não se deu com as outras DIs listadas no auto de infração. A descrição dos fatos e a identificação da prática considerados infracionais se baseiam em dados e informações que, no conjunto, pretendem demonstrar e provar sua ocorrência e as pessoas a quem se deve atribuir a autoria e a responsabilidade. A autoridade fiscal e os Julgadores não tiveram dúvida de quais foram as declarações de importação registradas pela GEMAX, cujos bens importados foram destinados à EASY para posterior revenda. Essas empresas não contestam esses dados. A fiscalização demonstrou um terceiro interessado, o real adquirente, cuja conduta e participação completava o cenário com o qual se caracterizaria a prática

suspeita. As informações sobre os bens importados adquiridos pela RAVLIN são apenas parte desse conjunto de provas, e não podem ser consideradas como as únicas. Portanto, a base de cálculo da multa em questão deve considerar todas as operações de importação cujos bens foram destinados à EASY e que atendem à prática considerada infração pela fiscalização nesse caso.

Quanto à alegação de que a multa não poderia ser aplicada por existir outra mais favorável ou ser abusiva:

A recorrente EASY alega que a multa de 100% tem caráter confiscatório; é desproporcional e irrazoável; e que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 é mais benéfica e deveria ser aplicada ao invés da prevista nos §§ do artigo 23 do DL 1.455, de 1976. Esses dois argumentos não possuem fundamento legal. A multa aplicada através deste auto de infração obedece exatamente o que dispõe a sua base legal, e não tem a autoridade fiscal poder para decidir alterá-la. Ademais, para justificar sua aplicação ela tem fundamento distinto da multa prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488, de 2007. Uma se refere à multa decorrente da conversão da pena de perdimento aos bens importados em operações que haja ocultação do interessado ou interposição fraudulenta, inclusive por presunção a partir da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Enquanto a outra se refere à cessão de nome para ocultar os reais interessado e beneficiários da operação. São penalidades relacionadas a condutas distintas. Ou seja, elas são penalidades autônomas, não tendo cabimento a suposição da recorrente que uma possa ser substituída pela outra

Não merecem prosperar as demais argumentações feitas pelas recorrentes que pretendem desqualificar as conclusões que sustentam o auto de infração. As informações reunidas e produzidas com a fiscalização põem em evidência que as recorrentes não demonstraram com sua documentação a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados suficientes para explicar os montantes das importações realizadas. E assim é mesmo considerando o proporcionado pelo FUNDAP. Nem havia capacidade econômica e financeira ao longo do período fiscalizado; e elas amargavam sucessivos prejuízos operacionais. Além disso, a GEMAX não conseguiu demonstrar que efetivamente negociava com os seus fornecedores. E há suficiente elementos que provam a participação da RAVLIN como a real adquirente dos bens importados pela GEMAX nas operações fiscalizadas.

Adoto as considerações desenvolvidas pelos Julgadores a quo por nelas ver a argumentação que articula as evidências favoráveis à manutenção das conclusões contidas no auto de infração:

À fl. 60, a fiscalização apresenta na forma de uma planilha (QUADRO 04) a evolução do volume de importações nos anos de 2005 a 2007 e os respectivos capitais sociais e patrimônios líquidos registrados no período. Percebe-se que, partindo-se de um capital social de R\$ 50.000,00, em apenas três anos a empresa GEMAX importou um volume de da ordem de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

...

A partir da fl. 65, a fiscalização apresentou um resumo das intimações realizadas e seus respectivos tratamentos pela impugnante. Percebe-se claramente que, por diversas vezes, a GEMAX deixou de apresentar de forma completa a documentação e os esclarecimentos solicitados pela fiscalização. Dessa forma, tendo sido oportunizada à empresa a possibilidade de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, não logrou apresentar documentação que suportasse esse volume de importações. Lógica a conclusão da fiscalização, de fl. 62, de que o lucro registrado contabilmente pela GEMAX entre 2005 e 2007, em torno de R\$ 980 mil, não seria suficiente para aumentar sua disponibilidade a ponto de justificar a desproporcionalidade entre sua capacidade econômica e financeira e o montante aplicado em suas operações de importação, mais de R\$ 30 milhões. Corretamente desconsiderada pela fiscalização a reavaliação de terreno da empresa de R\$ 45.000,00 para R\$ 2,374 milhões, pouco tempo após a aquisição. Além de inflar artificialmente o patrimônio da empresa tal reavaliação não aumenta a capacidade financeira da mesma a ponto de justificar o quadro de evolução das importações descrito acima. Esses fatos relatados somados à ausência de empréstimos e financiamentos permite chegarmos à conclusão de que a GEMAX não possuía capacidade própria de financiar as importações realizadas. No presente processo, as importações objeto de autuação foram declaradas como por encomenda. Nessa modalidade, a GEMAX, na qualidade de importadora por encomenda, deveria providenciar as operações com recursos próprios para posterior revenda ao encomendante predeterminado, no caso, a empresa EASY. Ocorre, porém, que o resultado dos trabalhos de auditoria acabou por demonstrar que a empresa EASY não apresentava igualmente capacidade econômica e financeira para adquirir as mercadorias encomendadas junto à GEMAX. Vejamos. À fl. 96, a fiscalização apresenta na forma de uma planilha (QUADRO 06) a evolução do volume de importações da EASY nos anos de 2005 a 2007 e os respectivos capitais sociais e patrimônios líquidos registrados no período. Percebe-se que, partindo-se de um capital social de R\$ 5.000,00, em menos de três anos a empresa EASY importou um volume de importações da ordem de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais). Submetida igualmente aos procedimentos fiscais previstos pelas IN SRF 650/2006 e 228/2002, a EASY não atendeu às intimações, deixando de apresentar os livros de escrituração contábil e fiscal e demais documentos e esclarecimentos que pudessem demonstrar a origem, disponibilidade e aplicação dos recursos nas operações de comércio exterior praticadas. Consultas realizadas pelo fisco à base de dados dos sistemas da Receita Federal, em especial às Demonstrações de Resultado dos anos de 2006 e 2007 apresentadas pela empresa, revelaram que a EASY não obtinha resultado operacional positivo (vide QUADRO 07, fl. 99). Não foram identificados, também, quaisquer registros de empréstimos ou financiamentos tomados junto a instituições bancárias ou creditícias. Diante desse quadro, a incapacidade econômica e financeira da empresa EASY para adquirir as mercadorias encomendadas exsurge evidente, corroborando o entendimento adotado pelo fisco, qual seja: as operações só puderam ser viabilizadas porque a EASY, a partir de outubro de 2006, passou a agir em uma espécie de segunda camada de interposição entre a GEMAX e os reais adquirentes, os quais efetivamente arcavam com os custos das operações. Nessa formatação, denominada pelo fisco como “segunda fase de interposição”, cabia à EASY repassar os recursos das reais adquirentes à

GEMAX. Em sua defesa, a impugnante GEMAX afirma que o quadro de ausência de lucro nas operações de importação pode ser mantido pelos resultados financeiros positivos decorrentes do deságio na quitação do ICMS do Estado do Espírito Santo (FUNDAP). Ocorre que mesmo considerando esses recursos financeiros, o lucro do exercício revela-se totalmente incompatível com o volume de importações praticado. Dessa forma, a viabilidade financeira e operacional da impugnante só se justifica com o fluxo de recursos das reais adquirentes. Em nenhum momento logrou a impugnante comprovar que ela negociava diretamente as condições de compra com os exportadores estrangeiros. As correspondências apresentadas às fls. 808/809 não comprovam que ela respondia pela negociação das mercadorias importadas, no máximo, que ela respondia pelo fechamento dos respectivos contratos de câmbio. Cumpre observar que tais correspondências são relativas a um único exportador, são representativas de um processo de cobrança por inadimplemento do pagamento de uma exportação específica, não tendo a capacidade de comprovar a negociação de compra das mercadorias com a exportadora. Aliás, é natural que a empresa exportadora cobre a remessa de divisas da empresa responsável pelo fechamento do câmbio, no caso, a GEMAX. Também não há que se falar que a empresa EASY efetuava encomendas dos produtos importados à impugnante. O contrato de prestação de serviços celebrado entre GEMAX e EASY, juntado às fls. 517/521, é expresso ao dispor que todas as despesas da encomenda das mercadorias, bem como dos demais encargos, inclusive tributários, serão pagos pela encomendante, no caso, a EASY. Ora, esse modelo se afasta daquele previsto pela Lei 11.281/06 e IN SRF 634/2006, na medida em que é requisito para a caracterização da importação por encomenda que a operação seja realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora. No caso dos autos, porém, restou sobejamente demonstrado que tanto GEMAX como EASY não apresentavam capacidade econômica e financeira para suportar as operações praticadas.

.....

Também alegam as impugnantes GEMAX e EASY que a fiscalização não poderia considerar o capital social como parâmetro de capacidade financeira. De fato, se fizermos uma análise estática de um balanço específico podemos encontrar uma empresa com capital social ínfimo e alta disponibilidade financeira. Ocorre que a análise feita pela fiscalização não foi esta. A fiscalização verificou a evolução dinâmica do volume de importações (este um parâmetro dependente da capacidade financeira da empresa) a partir de um relativamente pequeno capital social. Essa discrepância, associada ao constante prejuízo operacional, inviabiliza por completo o surgimento de recursos próprios para suportar o volume de importações demonstrado por ambas as impugnantes. No caso concreto entendo que a tipificação ocorreu por mais de uma via, vejamos:

1. a GEMAX e a EASY não conseguiram comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em suas operações;
2. restou demonstrada a ocultação da real adquirente nas importações realizadas, a RAVLIN, visto que foram indicadas importações por encomenda quando, em verdade, estas importações destinavam-se à empresa oculta;

3. demonstrou-se que a empresa GEMAX utilizou-se de repasses de recursos financeiros da empresa EASY para realizar operação de importação de mercadorias, os quais só poderiam advir da adquirente oculta, haja vista a demonstração da incapacidade econômica e financeira da EASY para arcar com os custos das operações praticadas.
4. Além disso, a produção de documentos que não traduzem a realidade comercial implica na realização de fraude documental. Logo, sob qualquer ponto de vista, foi corretamente tipificada a infração imputada às autuadas.

Por todas essas considerações é que concluo que os recursos voluntários devem ser considerados procedentes em parte, apenas para reconhecer a decadência para as declarações de importação com registros anteriores a 27/10/2006.

Credito tributário mantido em parte.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator