



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

<b>Processo nº</b>	13971.721927/2013-74
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-002.748 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de outubro de 2014
<b>Matéria</b>	AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA REGULAMENTAR
<b>Recorrente</b>	GAME MANIA 10 COMÉRCIO DE ELETRÔNICOS E INFORMÁTICA LTDA - EPP
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 05/04/2005

MERCADORIA ESTRANGEIRA. ENTREGA A CONSUMO. MULTA REGULAMENTAR.

Configurada a situação irregular do produto de procedência estrangeira, cuja aquisição no mercado interno não fora acobertada por nota fiscal, e comprovado a sua entrega a consumo, cabível a aplicação da multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator *ad hoc*.

EDITADO EM: 19/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Paulo Guilherme Déroulède, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, por bem refletira contenda.

Trata o presente processo de exigência tributária consubstanciada em auto de infração formalizado às fls. 3133/3184, lavrado contra a empresa em epígrafe para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 409.120,16, referente à multa regulamentar prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º da Decreto-Lei nº 400/68. Foi formalizada “Representação Fiscal para Fins Penais” por meio do processo nº 13971.721928/2013-19.

Consoante o disposto na “descrição dos fatos e enquadramento legal” do auto de infração (fls. 3135/3162), a autuação decorreu da verificação fiscal de que a fiscalizada entregou a consumo produtos de procedência estrangeira, introduzidos clandestinamente no país, importados irregularmente ou fraudulentamente. As mercadorias nesta situação são: produtos da marca Apple (Ipad, Ipad, MacBook, etc), Console Playstation 3 (Sony), Console Xbox360 (Microsoft) e Console Nintendo.

Para a imposição da multa em questão, a fiscalização adotou como base de cálculo a soma dos valores das notas fiscais e termos de garantia expedidos pela impugnante, como se venda fossem, sobre as quais não há comprovação de sua regular introdução no mercado interno.

Regularmente cientificada em 31/08/2012, a autuada apresentou a impugnação de fls. 3191/3213, sintetizada nos tópicos conforme expostos a seguir:

a) Nulidade por ausência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal: as regras da Portaria nº 3.007/2001 são claras, vinculantes e obrigatórias, de modo que o auto de infração ora lavrado é flagrantemente nulo, por ausência de prorrogação do MPF, e ainda, que houver, por ausência de intimação do contribuinte da respectiva prorrogação, nos termos do art. 13, § 2º da Portaria nº 3.007/2001;

b) Da manifesta impossibilidade de imposição de multa no período que antecede ao início das atividades da empresa impugnante: a empresa iniciou suas atividades apenas em julho de 2011, na medida em que adquiriu o “ponto comercial” de outra empresa, que estava sediada na mesma loja do *shopping center* onde, atualmente, se encontra a impugnante. Assim, não pode ser responsabilizada pelo pagamento de multa por fato definitivamente praticado por outra empresa. Quando muito, por ter adquirido fundo de comércio, a impugnante poderia ser responsabilizada por eventuais créditos tributários devidos pela empresa primitiva, contudo, é pessoal do agente a responsabilidade por eventual infração, sobretudo àquelas definidas por lei como crime ou contravenção, no exato teor do que dispõe o art. 137 do Código Tributário Nacional. Se é assim, na improvável hipótese de ser mantida a multa imposta, há que se excluir a responsabilidade da impugnante por fatos supostamente ocorridos antes do início de suas atividades (anteriores a julho de 2011), uma vez que a responsabilidade por tal penalidade, a teor da legislação e da jurisprudência administrativa, é pessoal do agente. Outro aspecto a ser considerado é o fato de que a fiscalização nem sequer especificou a qual período se refere cada um dos indigitados “Termos de Garantia”

considerados, em relação às supostas vendas de produtos da marca “Apple”, consoles da marca “Xbox” e da marca “Nintendo”, portanto, apenas por esse motivo, há de ser reputado nulo o auto de infração ou, no mínimo, esclarecido o período a que se referem os “Termos de Garantia” dos equipamentos em questão, já que tal informação não consta do Auto de Infracção;

c) Dos equívocos e presunções fiscais: considerando os princípios da legalidade e da igualdade, eventuais infrações devem ser constatadas e objetivamente comprovadas pela fiscalização. Não foi o que ocorreu. Todo o procedimento de fiscalização foi baseado em “Termos de Garantia”, que absolutamente não tem o condão de comprovar venda alguma, tal como o nome já diz são meras garantias da loja de diversos produtos, que podem ter sido inclusive comercializados anteriormente a julho de 2011 pela anterior proprietária do ponto ou, o que é ainda mais grave, que nem sequer se referem aos equipamentos descritos pela fiscalização;

d) Da completa imprestabilidade dos Termos de Garantia para formação da base de cálculo da multa: os “Termos de Garantia” não podem representar vendas efetuadas pela impugnante se, conforme exposto pela própria fiscalização, (i) possuem descrições genéricas, (ii) estão agrupados vários itens e, o que é ainda pior, (iii) nem sequer possui anotação de valor. Ainda mais imprópria é a metodologia de apuração da base de incidência adotada no auto de infração ao considerar o menor preço de venda registrado no período multiplicado pelo número de “Termos de Garantia”. Assim, à toda evidência, os termos não servem de prova ou evidência nenhuma de venda;

e) Da ausência de infração: conforme se denota do relatório fiscal, não restou comprovado nenhuma mercadoria de origem estrangeira posta a consumo por parte da impugnante que não tivesse a sua origem comprovada, na medida em que toda a presunção fiscal partiu de supostas vendas representadas por “Termos de Garantia”, os quais não servem para a finalidade pretendida pela fiscalização pelos diversos motivos já expostos ao longo da impugnação;

f) Ofensa ao princípio da capacidade contributiva e aplicação de multa confiscatória: é necessário que a autoridade fazendária leve em consideração o patrimônio do contribuinte, bem como a capacidade que possui de fazer frente à determinada penalidade, sob pena de inviabilizar a continuidade de suas atividades e tornar-se uma penalidade perpétua e confiscatória - ambas vedadas pela Constituição Federal. Pode-se até não se saber o que é uma penalidade confiscatória mas sabe-se, com total segurança, que a penalidade imposta à impugnante ultrapassou os limites do razoável e entrou no campo do confisco, por inviabilizar a continuidade de suas atividades comerciais;

g) Da violação ao princípio do *due process of law* substantivo – proporcionalidade: quanto ao quesito proporcionalidade em sentido estrito, revela-se desproporcional a exigência da autoridade coatora quando “não houver proporção entre as vantagens decorrentes da adoção da medida e as desvantagens advindas da sua adoção”. No caso concreto, a ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte, diante da imposição de tão elevada penalidade pecuniária, acabará acarretando desvantagens absolutamente desproporcionais às supostas “vantagens” que podem advir da medida. Em nome do crédito fazendário, está-se impondo sacrifícios desmedidos ao pleno exercício da atividade econômica, à livre iniciativa e ao direito de propriedade. O Supremo Tribunal Federal vêm conferindo efetividade ao princípio da proporcionalidade e o adota como excelente mecanismo de repressão a atos abusivos cometidos pelo Poder Público.

Ao final, requer o cancelamento do auto de infração objeto deste processo administrativo, sendo igualmente julgado totalmente insubsistente à luz dos fundamentos fáticos e jurídicos narrados na presente peça impugnatória.

A impugnação foi julgada improcedente, nos seguintes termos:

*MERCADORIA ESTRANGEIRA. ENTREGA A CONSUMO. MULTA REGULAMENTAR.*

*O estabelecimento que consumir ou entregar a consumo produtos de procedência estrangeira, em situação irregular, sujeita-se à multa igual ao valor comercial da mercadoria.*

*PRESUNÇÃO DE VALORES.*

*Não há que se falar em presunção dos valores exigidos quando o crédito tributário lançado origina-se de documentos e informações prestadas pela própria contribuinte.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Descabe a argüição de irregularidade do lançamento relacionada ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, assim como ao Mandado de Procedimento Fiscal Complementar e ao correlacionado Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, porquanto a expedição dos mesmos constituem-se em meros atos de controle administrativo, não maculando a atividade fiscal do próprio Estado, que é atribuída por lei àqueles servidores que detêm a competência para promover o lançamento tributário.*

*MULTA. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.*

*A contribuinte sucessora é responsável pelos tributos e multas por infração à legislação tributária devidos pela sucedida, ainda que apurada após o evento.*

*MULTA EM VALOR DESPROPORCIONAL. NATUREZA CONFISCATÓRIA.*

*Considerações sobre a graduação da penalidade, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela competente, o Poder Judiciário.*

Não se conformando com essa decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário no qual repisa os argumentos da impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator *ad hoc*.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Em preliminar, a impugnante requer a nulidade do lançamento, entendendo que apontou irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Verifico às fls. 2 que houve a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal no dia 20/01/2012, mencionando-se nela o respectivo MPF sob o número 0920400-2012-00011-7.

O próprio TVF menciona como lastro para a atuação do auditor fiscal o MPF-F nº 0920400-2012-00353 – v. Termo de Ciência MPF 353 (Termo de Ciência nº 0078/12/DRF/BLU/SAANA, com ciência pessoal em 19/06/2012).

Verifico também às fls. 3134 que o auto de infração foi lavrado e a ciência do contribuinte tomada na data de 10/07/2013. Menciona o auto de infração exatamente o mesmo MPF acima.

Não pude constatar dos autos a existência, em que pese provável, da necessária e obrigatória prorrogação do MPF. Sendo o indigitado datado de 2012, aparentemente a lavratura do auto de infração teria ocorrido mais de seis meses depois do referido MPF, ainda que este tivesse sido prorrogado no dia 31/12/2012.

Em que pese a clareza das informações contidas nos autos acerca das infrações, entendo por bem baixar o referido processo em diligência para que autoridade fiscalizadora apresente ou não o termo de prorrogação do referido MPF, para que em sequência possamos votar por, no mérito, refutar a sua necessidade ou não.

Caso vencido quanto a essa preliminar, passo a analisar o mérito.

## Imposição de multa no período que antecede ao início das atividades da empresa.

Com relação à alegação de que a empresa não pode ser responsabilizada pelo pagamento de multa por fato praticado por outra empresa, entendo, primeiramente, que não há provas nos autos que indique terem sido tais vendas efetuadas por outra empresa. Finalmente, que qualquer dúvida respeito de sucessão deveria ser acompanhada de evidências de aquisição da empresa, não do seu fundo de comércio. Essa última forma de aquisição não interfere na aplicação de multas de quaisquer espécies.

Ao fim e ao cabo, há evidências probatórias nos autos que reputo mais do que suficientes para demonstrar que a empresa vendia mercadorias antes da formalização da pessoa jurídica. Não que isso signifique em infração, mas que aquelas vendas deveriam ter sido submetidas à tributação posterior, o que de fato não ocorreu.

## Mérito.

A pretensão da Fazenda Pública funda-se na ocorrência do fato descrito pelo art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com as alterações do Decreto-lei nº 400, de 1968, com a consequente aplicação da multa prevista no *caput* desse artigo:

*Art. 83. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal:*

*I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso.*

O texto legal da infração capitulada no inciso I é claro: diz respeito à entrega a consumo, ou ao próprio consumo pelo estabelecimento, de produto que tenha procedência estrangeira e, ademais, que fora introduzido clandestinamente no País, ou fora importado de modo irregular ou fraudulento, ou que tenha entrado, saído ou permanecido no estabelecimento fiscalizado sem ter havido o registro da declaração da importação, ou com ausência de guia de licitação ou da nota fiscal para acobertamento desses produtos, conforme o caso.

O primeiro ponto a ser analisado é se os bens objeto da autuação são efetiva e inequivocamente procedentes do exterior. E não há qualquer dúvida quanto a essa questão, já que os referidos produtos - marca Apple (Ipad, Ipod, MacBook, etc), Console Playstation 3 (Sony), Console Xbox360 (Microsoft) e Console Nintendo - todas de marcas estrangeiras, não eram produzidos no Brasil, não tendo a própria contribuinte, em sua peça de defesa questionado tal fato, sendo estes os que serviram de base para o lançamento da multa em epígrafe.

Nesse sentido, a solução do litígio cinge-se, basicamente, em determinar se a impugnante entregou a consumo (revendeu) mercadorias estrangeiras cujas aquisições estavam desacompanhadas de notas fiscais.

Do exame dos autos, percebe-se claramente que isso ocorreu, e que para a imposição da multa em questão, a fiscalização adotou como base de cálculo a soma dos valores das notas fiscais e “termos de garantia” expedidos pela impugnante, como se venda fossem.

A impugnante alega, basicamente, que “não restou comprovado nenhuma mercadoria de origem estrangeira posta a consumo por parte da impugnante que não tivesse a sua origem comprovada, na medida em que toda a presunção fiscal partiu de supostas vendas representadas por “Termos de Garantia”, os quais, como já ressaltado, não servem para a finalidade pretendida pela fiscalização pelos diversos motivos já expostos ao longo desta

*impugnação*”. Quanto às saídas apuradas sobre as notas fiscais emitidas, a impugnante nada trouxe em sua impugnação para contestá-las.

Observa-se pela descrição dos fatos de fls. 3135/3162, que os “termos de garantia” considerados pela fiscalização foram aqueles emitidos pela empresa Game Mania, ou pela empresa na qual adquiriu o “ponto comercial”, constituindo-se estes em provas suficientes para o lançamento do crédito tributário. Assim, neste quesito, não há que se falar em “presunção”, o que a fiscalização corretamente fei utilizar-se dessas informações – dos termos de garantia, como evidência da omissão de receitas.

No intuito de reforçar as acusações contra a autuada, a fiscalização intimou a empresa a apresentar seus extratos bancários, de abril/2011 a janeiro/2012. Do cotejo entre os extratos bancários e os registros de vendas da empresa (cupons fiscais emitidos), apurou-se que os valores creditados em conta corrente superam as vendas registradas oficialmente, chegando a seguinte conclusão (fls. 3151/3153):

*“Portanto, temos um valor total creditado em conta bancária pelo menos 2,5 vezes maior que o total registrado em cupons fiscais (ECF). Repisa-se que nos valores creditados em conta bancária (extratos) estão incluídos apenas os registros de vendas em cartão de débito ou cartão de crédito. Ou seja, as vendas em espécie (dinheiro) não estão inseridas no extrato, o que elevaria sobremaneira a diferença total. Desta forma, a prática fraudulenta salta aos olhos, através do cotejo de seus valores totais.”*

Alega ainda a impugnante que a fiscalização nem sequer especificou a qual período se refere cada um dos “Termos de Garantia” considerados na autuação. No entanto, conforme a descrição dos fatos e documentos do processo, esta alegação não procede.

A fiscalização elaborou o demonstrativo “Doc Planilha\_TG” de fls. 2996/3006, na qual descreve todos os termos de garantia considerados no auto de infração, identificando seu número, data de expedição, descrição do produto, quantidade e valor.

Percebe-se pela descrição dos fatos que as informações que suportaram à lavratura do auto de infração são consistentes, o que a insere na condição de entrega a consumo dos produtos em questão.

Assim, configurada a situação irregular do produto de procedência estrangeira, cuja aquisição no mercado interno não fora acobertada por nota fiscal, e comprovado a sua entrega a consumo, cabível a aplicação da multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64.

## Graduação da Penalidade.

Quanto à alegação em epígrafe, entendo tratar-se de matéria de discussão constitucional, a que esse E. CARF não tem competência para analisar.

## Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de baixar o referido processo em diligência. Caso vencido, entendo no mérito ter razão a fiscalização, votando portanto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator *ad hoc*.