



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

Processo n° 10074.001733/2010-31
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3302-006.547 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria Multa Aduaneira
Recorrente DRJ FLORIANÓPOLIS
Interessado COMERCIAL EXP IMP GENEROS ALIMENTICIOS FOCO LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2006

EXPORTAÇÃO FICTÍCIA. PERDIMENTO. REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2002.

O art. 618, do Decreto nº 4.543/2002, não arrolava a "exportação fictícia" como infração sujeita à pena de perdimento.

PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. INAPLICABILIDADE NA EXPORTAÇÃO ANTES DA MP 497/2010.

A multa substitutiva do perdimento, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base imponível relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). A multa substitutiva do perdimento passa a ser devida, na exportação, somente a partir de 28/07/2010, inclusive, data de publicação da Medida Provisória no 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Corintha Oliveira Machado.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de auto de infração (fls.777 a 785), protocolado em 03/11/2010, notificado aos sujeitos passivos conforme tabela abaixo, com vistas à constituição da multa de CONVERSÃO do perdimento, em virtude de ocultação de pessoas em operações de EXPORTAÇÃO, no valor total igual a R\$ 36.482.795,07, com fundamento no art.23 - §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c arts. 602, 604, inciso IV, 618 - XXIII e §1º, do Decreto nº 4.543/02, e arts. 73, §§1º e 2º, 77 81 - III, da Lei nº 10.833/03.

Segundo se depreende do quadro "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)" (fls.781), foi considerado o "valor aduaneiro" constante dos Registros de Exportação do período fiscalizado (fls.825 a 838), para que fosse possível a aplicação da "multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face a ocorrência de exportação fictícia em que não se logrou localizar as mesmas".

O relato fiscal sobre os fatos encontra-se no Termo de Verificação (fls.786 a 795), que apontou a ocorrência de duas "infrações" (fls.786, segundo parágrafo):

a) Exportação fictícia (fls.788 a 792, item "3.1")

Essa foi a razão do procedimento fiscal, em virtude de demanda da Vara Federal Única de Cáceres/MT (fls.796), considerando os fatos apurados nos autos da Ação Penal nº 2008-36-01-004339-5, dos quais foram extraídas algumas de suas peças, "para serem utilizados como elementos de prova visando à instrução dos competentes procedimentos administrativos fiscais a serem instaurados" (fls.787, segundo parágrafo). A empresa constante do p.p. era uma, de um total de três, ligadas à pessoa do senhor ROBERTO LUIS RAMOS FONTES LOPES, que também foi indicado como responsável solidário, na autuação vestibular.

As investigações preliminares ao ajuizamento dessa ação penal indicaram a existência de um "esquema promovido por um grupo de empresas com vistas, de uma forma geral, a sonegar impostos e a viabilizar ingressos irregulares de recursos do exterior, posto

que não havia contrapartida de saída de mercadorias, provenientes provavelmente de remessas anteriores de divisas de origem irregular." (fls.787, quarto parágrafo) (Grifou-se)

Segundo relatado pelas autoridades fiscais, com base nos documentos remetidos pela Justiça Federal, a FOCO adquiria mercadorias da empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA, COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO (PRAIAMAR), promovendo "exportações simuladas ou fictícias" para as empresas RASA e MAPRICE, localizadas na Bolívia, cujo transporte também era feito pela PRAIAMAR, valendo notar que se noticiou que houve desembarços aduaneiros no REDEX de Cáceres/MT, sendo estes questionados no Judiciário (fls.789, quinto e sexto parágrafos).

Em resposta a ofício enviado (fls.850 a 851) pela Aduana Brasileira à Boliviana, esta respondeu (fls.852) que, para o período entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008, as empresas RASA e MAPRICE não tinham realizado nenhuma importação (fls.790, quarto parágrafo), o que concretizou o entendimento da fiscalização de que teria havido simulação nas exportações, pois as mercadorias não teriam ingressado no território boliviano (fls.790, último parágrafo). Nesse sentido, vale destacar a seguinte passagem lavrada pelas autoridades fiscais, reconhecendo a supremacia da decisão exarada pelo Judiciário nacional, acerca dessa matéria (fls.792, primeiro parágrafo):

"Vale ressaltar, mais uma vez, o cometimento da avaliação da validade das provas de exportação (RE e MIC/DTA) ao Poder Judiciário, o que obstrui qualquer juízo de valor pelas autoridades administrativas, pois a validade destes documentos, ao final, estará imunizada pela coisa julgada material, de uma forma ou de outra."

Foi descartada a hipótese de extravio das mercadorias, após início do Trânsito Aduaneiro, pelo fato de que nem a exportadora (brasileira), nem as importadoras (bolivianas) sinalizaram qualquer problema nas operações.

Outrossim, a fiscalização também interpretou como simulação a circunstância de ter havido a mesma descrição das mercadorias que foram, em tese, utilizadas para integralização do capital social, nas exportações.

b) Interposição fraudulenta, na exportação (fls. 792/793, item "3.2")

A conclusão pela ocorrência dessa infração se deu com base no encerramento sumário de procedimento fiscal conduzido nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, cujo art.10 prescrevia tanto a representação pela inaptidão no CNPJ (processo 12749.000011/2010-13), quanto a aplicação da pena de perdimento. Consta no documento de fls.865 (primeiro parágrafo):

"...está sendo encerrada sumariamente, na forma do art. 10 da mencionada IN, em razão, de um lado, do não comparecimento do administrador à entrevista disciplinada no art. 4º, I, da IN nº 228/2002, e, de outro lado, por não ter sido apresentado o acervo documental exigido no Termo de Início e re-exigidos nos

Termos de Reintimação e Recibo de Documentos nº 01 e 02, conforme abaixo pormenorizado."

Com o Ato Declaratório Executivo nº 23/2010 (fls.1.013), publicado em 24/03/2010 (fls.1.015), declarou-se a inaptidão no CNPJ do contribuinte e a ineficácia, para fins tributários, dos documentos expedidos por ele a partir de 31/01/2006.

Em 07/12/2010, houve apresentação de impugnação (fls.1.040 a 1.056) pela responsável solidária (TERCÍLIA COVRE FERREIRA), representada por advogado, tendo alegado, em síntese:

a) que a fiscalização deveria ter aferido a situação do andamento da ação penal, antes da lavratura do auto de infração;

b) que os Auditores Fiscais da RFB não teriam competência para arrolar sujeito passivo na qualidade de responsável tributário, já que isso somente poderia ocorrer com a inscrição em dívida ativa, nos termos do art.142 c/c art.202 - caput, do CTN, bem como dos arts.2º e 3º - I, da Lei nº 6.830/80;

c) que, uma vez atestada, pela fiscalização aduaneira, a inexistência da mercadoria, já que as exportações teriam sido simuladas, não seria possível aplicar-lhe o perdimento e, conseqüentemente, a multa pelo seu equivalente em dinheiro;

d) que, segundo extratos bancários e registros contábeis (Livro Diário) que apresentava, a impugnante efetivamente integralizou suas quotas sociais;

e) que a fiscalização se utilizou de provas emprestadas da ação penal nº 2008.36.0104148-0, sendo que o Habeas Corpus nº 2009.01.00.47258-0, impetrado perante o TRF da 1ª Região, decidiu, com trânsito em julgado, pela ilicitude das provas utilizadas pelo Ministério Público, o que nulificaria suas derivações. "Resulta, destarte, que toda a prova obtida em decorrência da quebra do sigilo telefônico a partir de 12/07/2006 é total e absolutamente nula, sendo certo que a decisão referida atinge e beneficia direta e logicamente a Impugnante." (fls.1.049) No caso, as provas documentais foram obtidas a partir das "escutas telefônicas", devendo ser consideradas nulas, por derivação, com fundamento no art.157 - caput e §1º, do CPP, bem assim no art.30, da Lei nº 9.784/99, e no art.5º - LVI, da CF/88;

f) que teria havido cerceamento do direito de defesa da impugnante, já que a fiscalização mencionou que não se utilizou de todos os documentos expedidos pela Justiça Federal, mas somente aqueles que considerou suficientes para o lançamento. No caso, não foi franqueado ao impugnante a íntegra dos documentos enviados pelo Judiciário;

g) que os documentos expedidos pela Aduana brasileira, embora analisados pelo Judiciário, preservam sua validade até que

fossem invalidados por decisão judicial. Nas palavras da impugnante: "O que não podem os AFRB é emitir o auto como se a simples denúncia criminal alegando esse fato fosse a prova definitiva de que as exportações foram simuladas." (fls.1.053, último parágrafo);

h) que não há provas de que a impugnante havia cedido seu exercício social de gestora da sociedade a terceira pessoa, somente suposições;

i) que a imputação de responsabilidade solidária se fundou no art.134, do CTN, mas não restou provada a "impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte";

Nos pedidos formulados, demandou pela declaração de nulidade do auto de infração; pela produção de provas admitidas em Direito; realização de perícias.

Em 09/12/2010, houve apresentação de impugnação conjunta (fls.1.087 a 1.175) pelo contribuinte (COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS FOCO), representado pelo seu sócio-administrador, e por responsável solidário (ARNALDO KARDEC DA COSTA), tendo alegado, em síntese:

a) que foi equivocada a atribuição de responsabilidade solidária, com base no art.134 - III, do CTN, uma vez que o apontado como responsável não fazia parte do quadro societário da contribuinte no período das exportações que integraram o p.p. (2006), já que ingressou na sociedade somente em 22/01/2009. À época dos fatos, figurava somente na qualidade de administrador da contribuinte, sendo sócio de outra empresa, esta, sim, sócia da contribuinte (exportadora);

b) que, ainda que fosse possível a atribuição de responsabilidade, nos termos do art.134, do CTN, seu único atribui ao imputado, em matéria de penalidades, somente as de caráter moratório. Assim, não poderia haver extensão desse tipo de responsabilização às multas de caráter sancionatório, como é o caso do perdimento e de sua conversão;

c) que os Auditores Fiscais da RFB não teriam competência para arrolar sujeito passivo na qualidade de responsável tributário, já que isso somente poderia ocorrer com a inscrição em dívida ativa, nos termos do art.2º - §5º, da Lei nº 6.830/80, sendo aplicável, então, o disposto no art.59 - I, do Decreto nº 70.235/72;

d) que a fiscalização se utilizou de provas emprestadas da ação penal nº 2008.36.0104148-0, sendo que o Habeas Corpus nº 2009.01.00.47258-0, impetrado perante o TRF da 1ª Região, decidiu, com trânsito em julgado, pela ilicitude das provas utilizadas pelo Ministério Público, o que nulificaria suas derivações. No caso, as provas documentais foram obtidas a partir das "escutas telefônicas", devendo ser consideradas nulas, por derivação, com fundamento no art.157 - caput e §1º, do

CPP, bem assim no art.30, da Lei nº 9.784/99, e no art.5º - LVI, da CF/88;

e) que haveria soberania das decisões emanadas pelo Judiciário, mormente quando se trata da esfera penal, nos termos do art.65, do CPP, c/c art.935, do CC;

f) que teria havido cerceamento do direito de defesa do contribuinte, já que a fiscalização mencionou que não se utilizou de todos os documentos expedidos pela Justiça Federal, mas somente aqueles que considerou suficientes para o lançamento. No caso, não foi franqueado ao impugnante a íntegra dos documentos enviados pelo Judiciário;

g) que não haveria texto de lei que outorgasse à RFB atividades ligadas à inteligência, sendo que o resultado das pesquisas realizadas pela ESPEI não foi apresentado aos impugnantes, para exercerem o contraditório, o que invalidaria, inclusive, sua utilização como prova emprestada. Tais investigações, providenciadas sem Mandado de Procedimento Fiscal, se deram com base somente na Portaria MF nº 125/2009, especificamente pelo seu art.46, que teria outorgado à RFB a atribuição de investigações criminais, especialmente para combate aos crimes contra a ordem tributária, afrontando o disposto no art.144 - §§1º e 4º, da CF, que atribui tal competência (poder de investigação) às polícias judiciárias e, excepcionalmente, ao Ministério Público, bem como o relativo ao exercício do poder de polícia, conforme preceituado pelo art.78, do CTN (poder de fiscalização). Ademais, a Lei nº 9.883/99, que dispõe sobre o sistema brasileiro de inteligência, não tem relação com as atividades da RFB, não podendo, em sua opinião, haver órgão da Administração Pública que venha a criar seus próprios setores de inteligência, principalmente com vistas à constituição de créditos tributários;

h) que não se poderia ter a presunção absoluta de ocorrência de interposição fraudulenta devido ao encerramento sumário previsto no art.10, da IN SRF nº 228/2002, já que o art.148, do CTN, garante "avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

i) que não poderia ser feita a "conversão automática da pena de perdimento em multa", se a fiscalização não realizou qualquer apuração no recinto alfandegado, nem na sede da empresa, já que isso desconsiderou o art.73, da Lei nº 10.833/2003. "Somente após a efetiva realização de uma busca da mercadoria empreendida pela fiscalização tributária na sede da empresa ou em recinto alfandegário, ou até mesmo depois de feita a intimação do contribuinte para apresentá-la caso se encontre em sua posse, é que se poderia falar em conversão da pena de perdimento em multa na hipótese de não-localização da mercadoria." (fls.1.139, último parágrafo)

j) que seria ilegal a utilização de documento estrangeiro, de origem boliviana, sem tradução juramentada, afrontando o disposto no art.13, da CF, c/c arts.156 e 157, do CPC/73,

art.224, do CC, art.129, da Lei nº 6.015/73, art.18, do Decreto nº 13.609/43. "Portanto, não resta a menor dúvida quanto à ineficácia jurídica e à inutilidade como meio de prova da declaração da Aduana Nacional da Bolívia que a autoridade lançadora do auto de infração impugnado utilizou para "comprovar" a realização de exportações fictícias." (fls.1.147, penúltimo parágrafo);

l) que a fiscalização não buscou qualquer outro elemento de prova para demonstrar que as mercadorias não ingressaram no território boliviano, tendo sido utilizado, somente, a declaração da Aduana da Bolívia;

m) que teria ultrapassado o prazo para anular a compra e venda internacional, por força do disposto no art.178 - II, do CC. No caso, a declaração de nulidade deveria ter sido demandada perante o Judiciário (art.168 - §único, do CC);

n) que não tinha sido disciplinada em lei ordinária a descon sideração de atos ou negócios jurídicos dissimulados, nos termos previstos no art.116 - §único, do CTN, razão pela qual a fiscalização não poderia descon siderar a compra e venda internacional;

o) que não se poderia aplicar o perdimento sobre mercadoria declarada inexistente, segundo a própria fiscalização. Isso porque "tanto Decreto-lei nº 37/66, quanto o Decreto-lei nº 1.455/76 — e nem mesmo o art. 73 da Lei nº 10.833/03 — não contém qualquer disposição explícita ou implícita sobre a possibilidade de aplicação da pena de perdimento da mercadoria aos casos em que a própria fiscalização tributária afirme se tratar de bens inexistentes, isto é, de importações ou exportações fictícias". Citou-se, ainda, o Acórdão nº 074168, de 11 de junho de 2004, exarado por essa DRJ - Florianópolis/SC, e o Acórdão nº 20216146 (Processo nº 10855.003806/99-01), da 2ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes;

p) que seria nulo, por vício formal, a declaração de inaptidão no CNPJ (12749.000011/2010-13); q) que vários dos documentos (DDE, RE, MIC/DTA, notas fiscais, dentre outros) requeridos pela fiscalização tinham sido objeto de apreensão pela Polícia Federal e, portanto, não poderiam ser apresentados pelo sujeito passivo. Dessa forma, deveria ser aplicado o disposto no art.37, da Lei nº 9.784/99.

Nos pedidos formulados, demandou pela declaração de nulidade do auto de infração, pela juntada de documentos que acompanhavam (fls.1.176) a impugnação e pela utilização de todos os meios de prova admitidos em Direito.

Em 03/01/2011, houve apresentação de impugnação (fls.1.453 a 1.486) pelo responsável solidário (ROBERTO LUIS RAMOS FONTES LOPES), representada por advogado, tendo alegado, em síntese:

a) que não teria havido acesso aos autos, por parte do responsável solidário, razão em face da qual ocorreu cerceamento de seu direito de defesa, nulificando a autuação, quanto a ele. Afirmou, ainda, que, no dia 27/12/2010, seu representante legal tentou obter cópias dos autos na IRFRJO, mas estes, segundo alegou, tinham sido encaminhados para julgamento, em Santa Catarina, no dia 23/12/2010;

b) que seria ilegítimo para figurar no pólo passivo da autuação, já que a fiscalização se baseou na notícia de que ele figurava como administrador de fato, consoante a denúncia apresentada na Ação Penal nº 2008-4339-5, sem que fosse feita consulta sobre o andamento do processo penal em questão. No seu entender (fls.1.459, penúltimo parágrafo): "O processo penal, tão utilizado pelos auditores fiscais, encontra-se suspenso, tendo em vista inúmeras irregularidades apontadas, dentre elas a nulidade das interceptações telefônicas declaradas judicialmente (com trânsito em julgado), o trancamento da ação em relação a um dos enquadramentos legais e a contaminação de todas as demais provas." Ou seja, sem uma decisão judicial definitiva sobre a participação do impugnante no contexto em que foi denunciado pelo Ministério Público. "Não conseguem as autoridades fiscais comprovar a alegação de que o Impugnante é "administrador de fato" da empresa ora sujeito passivo do Auto. Aliás, essa alegação não está comprovada, sequer, no processo mencionado como base legal para a autuação, que ainda pende de instrução e julgamento, face às inúmeras irregularidades cometidas pelo inquisidor Ministério Público." (fls.1.462, penúltimo parágrafo). Um pouco mais à frente (fls.1.479, primeiro parágrafo do item "III.3"), o impugnante afirmou que a denúncia do MP, imputando-lhe a qualidade de "administrador de fato" da FOCO, estava baseada "tão somente em diálogos de terceiros, obtidos a partir de interceptações telefônicas, anuladas posteriormente via judicial". Por fim, ainda se destaca (fls.1.484, último parágrafo antes do item "IV"): "Importante frisar, ainda, que o Impugnante só foi incluído como sujeito passivo no Auto de Infração atacado por causa da informação do Ministério Público na Denúncia, o que não é informação suficiente para que a autoridade fiscal aplique penalidade, uma vez verificada a insuficiência de provas."

c) que a fundamentação legal para responsabilização solidária, utilizada pela fiscalização, foi o art.134, do CTN, que demanda, preliminarmente, a configuração da impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte. Acresce-se a isso, que tal dispositivo também requer que a pessoa responsabilizada tenha atuado nos atos tributados ou tenha cometido omissões ao arrepio da lei. Mas isso não está provado nos autos;

d) que haveria vício formal na autuação, já que não foi informada qual a conduta especificamente praticada pelo impugnante. Foi citado o art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, sem ter indicação do inciso específico;

e) que, dentro das bases legais da autuação, estava o art.73 - §§1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, sendo que tal regime jurídico demandava dois procedimentos administrativos: "o primeiro, para verificar a existência de infração capitulada como dano ao Erário e a hipótese de aplicação da pena de perdimento; o segundo, tendente a fundamentar a conversão da pena de perdimento em multa." (fls.1.474, primeiro parágrafo) Para a conversão do perdimento, não bastaria a simples alegação de que era impossível sua apreensão, devendo ser provado, pela fiscalização, a existência do bem e que sua localização, efetivamente, não era possível. Entretanto, "não houve qualquer diligência da autoridade coatora a fim de localizar a mercadoria exportada." (fls.1.476, segundo parágrafo);

f) que a pena de perdimento não sendo decretada em processo administrativo próprio, antes de sua conversão em multa pecuniária - em outro processo administrativo (art.73 - §2º, da Lei nº 10.833/2003) -, teria ocorrido infringência ao disposto no art.27, do mesmo Decreto-Lei nº 1.455/76. Assim, não foi observado o devido processo legal para o caso constante do presente processo;

g) que a nulidade das escutas telefônicas tornava nulas todas as provas produzidas a partir delas, o que também abranjeria a determinação judicial no processo 2008.36.01.004061-9 para que a Receita Federal iniciasse a ação fiscal nas empresas mencionadas nas ligações telefônicas;

Nos pedidos formulados, demandou pela procedência de suas alegações, declarando-se a nulidade do auto de infração e/ou sua exclusão do pólo passivo, bem como protestou pela produção de provas admitidas em Direito.

Em sessão de julgamento realizada em 01/04/2011, a 1ª Turma, dessa DRJ - Florianópolis/SC, exarou, por decisão unânime, o Acórdão nº 0723749 (fls.1.545 a 1.553), que considerou procedente a impugnação, exonerando a íntegra do valor constituído, tendo restado assim ementado:

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que fica impossibilitada a aplicação da penalidade prevista.

Analisando-se o voto condutor do Acórdão, percebe-se a existência das seguintes linhas de raciocínio, que compõem a ratio decidendi daquele julgamento, onde cada uma, de forma independente, já seria suficiente para a conclusão pela procedência da impugnação:

(I). inexistência da infração "exportação fictícia", dentre as regulamentadas pelo art.618, do Decreto nº 4.543/2002 (fls.1.550, terceiro parágrafo do "voto");

(II). *inexistência de completo "enquadramento legal" da infração, já que a peça acusatória somente apontou a incidência do art.618, do Decreto nº 4.543/2002, sem mencionar o inciso específico para o caso apurado, tendo afirmando, apenas, que seria devida a conversão em multa (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76) (fls.1.550, quarto e quinto parágrafos do "voto");*

(III). *inaplicabilidade, à época dos fatos, da multa de conversão do perdimento sobre o "valor aduaneiro" nas exportações, o que teria sido corrigido somente com o art.41, da Lei nº 12.350/2010, que alterou a redação do §3º, do art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 (fls.1.551, a partir do segundo parágrafo);*

(IV). *impossibilidade de aplicação da pena de perdimento sobre mercadorias inexistentes e, conseqüentemente, incabível a conversão do perdimento em multa, pois a não localização ou o consumo pressupõem que o bem exista (fls.1.552, terceiro a quinto parágrafos);*

(V). *inexistência de provas cabais acerca da "exportação fictícia", já que não se apurou se as mercadorias atravessaram a fronteira, mas somente que não houve registro de declaração de importação no país de localização do comprador (Bolívia) (fls.1.552 - a partir do sétimo parágrafo; fls.1.553 - primeiro parágrafo).*

Essas foram as razões centrais para decisão tomada no referido Acórdão de primeira instância, tendo levado ao entendimento de que não havia conexão entre os fatos apurados e a sanção indicada no auto de infração, ou seja, não havia perfeita subsunção dos fatos às normas aplicáveis.

Vale destacar, ainda, que os itens II a IV, acima, conduziram o raciocínio tanto em face das alegadas "exportações fictícias", quanto da "interposição fraudulenta", decorrente de encerramento sumário das análises (arts.10 e 11, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002).

Dessa decisão, recorreu-se de ofício (fls.1.546), nos termos do art.1º, da Portaria MF nº 03/2008, c/c art.34, do Decreto nº 70.235/72.

Houve julgamento do Recurso de Ofício em 25/04/2012, pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, gerando o Acórdão nº 320100966 (fls.1.583 a 1.590), que, pelo voto de qualidade, proveu o Recurso dessa 1ª Turma, da DRJ - Florianópolis/SC, "para restabelecer o Auto de Infração e retornar os autos à DRJ para análise das questões não debatidas quando do julgamento da impugnação" (fls.1.583), tendo restado assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A inexatidão ou falta de completude da capitulação legal não produz nulidade do auto de infração, se o sujeito passivo demonstra conhecer perfeitamente o motivo em razão do qual foi apenado.

Processo Anulado.

Analisando-se os fundamentos do voto da relatora, podem-se extrair as seguintes razões da conclusão, que somente apontou dois fundamentos da decisão recorrida de primeira instância:

(I). não teria ocorrido cerceamento do direito de defesa, pela incompletude ou pela inexatidão do enquadramento legal da autuação, uma vez que o sujeito passivo demonstrou "conhecer perfeitamente o motivo em razão do qual foi apenado". (fls.1.589, a partir do quinto parágrafo da transcrição do voto; fls.1.590, primeiro parágrafo, da transcrição);

(II). não se poderia interpretar literalmente a questão relativa à conversão do perdimento em multa, no que tange a uma mercadoria inexistente. Seria desnecessário comprovar a materialidade das mercadorias importadas ou exportadas, para aplicação do art.618, do Decreto nº 4.543/2002. (fls.1.590, do segundo até o quinto parágrafos, da transcrição).

Ao final da transcrição do voto, foi pontuado (fls.1.590, sexto parágrafo da transcrição):

"Deixo de enfrentar os argumentos trazidos na impugnação e que não foram analisados pela DRJ uma vez que em minha avaliação não há de se reconhecer qualquer direito dos impugnantes."

Com tais fundamentos, a segunda instância acolheu o entendimento pela anulação do processo, a partir da decisão recorrida, para que fossem analisadas as demais questões ventiladas nas impugnações.

O contribuinte (exportadora FOCO) interpôs, em 02/06/2014, Embargos de Declaração (fls.1.604 a 1.610), contra a decisão prolatada pela segunda instância, escorada no argumento de que teria havido omissão (fls.1.606, último parágrafo) quanto a "questões essenciais ao desenlace do litígio", nos seguintes pontos:

1). a inexatidão do enquadramento legal, ao contrário do que fora entendido no Acórdão embargado, era tida pela jurisprudência do CARF como motivo de nulidade do lançamento, tendo citado alguns acórdãos como exemplos;

2). a existência da mercadoria era essencial para aplicação da pena de perdimento e sua eventual conversão em multa, tendo lembrado que a própria fiscalização alegou a inexistência dos bens. Apontou-se que o disposto no art.23 - §4º11, do Decreto-Lei nº 1.455/76, confirmava esse entendimento, uma vez que a multa lançada não impedia a apreensão da mercadoria. Citou-se

o Acórdão nº 3101001269, da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, datado de 23/10/2012.

O Despacho nº 3201-S/Nº (fls.1.703 a 1.707), da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, de 06/02/2017, apreciando a admissibilidade dos Embargos de Declaração interpostos pelo sujeito passivo, pontuou que somente a manifestação recursal do contribuinte tinha sido tempestiva, sendo que as manifestações dos responsáveis solidários (Tercília Covre Ferreira - fls.1666/1.667 - e Roberto Luís Ramos Fortes Lopes - fls.1.675), que demandaram, em essência, pela remessa para julgamento dos Embargos, foram apresentadas fora do prazo.

Na construção dos fundamentos pela inadmissibilidade dos Embargos Declaratórios do sujeito passivo, que tinha lastreado suas razões em omissão ocorrida no Acórdão exarado pela segunda instância, asseverou-se que o recurso do interessado veiculava, de fato, irresignação contra o voto condutor do Acórdão embargado, sem omissão efetiva, tendo mostrado, então, inadequação no manejo desse recurso. Ademais, é de se destacar, pois há vinculação desse tópico com parte do voto a ser proferido mais à frente:

"Impõe-se destacar que encontrando o julgador fundamentos suficientes para justificar seu convencimento, despicienda torna-se a abordagem de outras alegações, ainda que destas tenha a parte se utilizado, porque já então inócuas frente ao julgado, não estando, assim, o julgador jungido às minúcias de todos os argumentos lançados pela parte." (fls.1.705, penúltimo parágrafo)

Assim, em despacho irrecorrível (art.65 - §3º, do RICARF, com redação dada pela Portaria MF nº 39/2016), os Embargos de Declaração foram rejeitados, pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

O processo retornou à Primeira Turma da DRJ Florianópolis que julgou a impugnação procedente, nos termos do Acórdão nº 07-40.861, de 25 de outubro de 2017, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

DECLARAÇÃO DE NULIDADE FORA DO ART.59, DO DECRETO Nº70.235/72, E RAZÕES NÃO APRECIADAS NA DECISÃO RECORRIDA.

A declaração de nulidade de decisão de primeira instância deve estar pautada no art.59 - II, do Decreto nº 70.235/72, por força, também, do previsto no art.60, do mesmo diploma, não se podendo confundir a eventual preterição do direito de defesa nessa decisão com aquela presente, em tese, no lançamento. Na

circunstância de anulação da decisão da DRJ "fora do art.59 - II", deve ser proferido novo julgamento, contendo as razões de decidir que não foram apreciadas quando do julgamento em segunda instância, uma vez que o art.1.008, da Lei nº 13.105/2015, outorga qualidade substitutiva ao Acórdão proferido por instância superior, o que deve ser visto como abrangente, apenas, daqueles tópicos ventilados na decisão recorrida e que foram adequadamente apreciados. Quanto às demais razões apresentadas na decisão de primeira instância, desde que suficientes para manter a mesma conclusão, devem ser novamente levados à apreciação do CARF, para evitar a "supressão de instância no recurso de ofício".

EXPORTAÇÃO FICTÍCIA. PERDIMENTO. REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2002.

O art.618, do Decreto nº 4.543/2002, não arrolava a "exportação fictícia" como infração sujeita à pena de perdimento.

IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO NA EXPORTAÇÃO ANTES DE 28/07/2010. INEXISTÊNCIA DE VALOR ADUANEIRO NA EXPORTAÇÃO.

A conversão da pena de perdimento em multa pecuniária (art.23 - §1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), no contexto de uma operação de exportação, somente foi possível com a redação dada pela Medida Provisória nº 497/2010, publicada em 28/07/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010.

Aplica-se ao lançamento a legislação vigente à época do fato gerador (art.144 - caput, do CTN)

O valor aduaneiro atrela-se a uma operação de importação (Decreto nº 1.355/94; art.149 - §2º - III - "a", da CF/88), não a uma exportação.

PROVAS NO AUTO DE INFRAÇÃO.

A lavratura de auto de infração deve estar acompanhada das provas dos ilícitos alegadamente ocorridos, consoante disposto no art.9º - caput, do Decreto nº 70.235/72, principalmente aqueles que podem ser obtidos diretamente nos bancos de dados da Administração Pública (art.37, da Lei nº 9.784/99).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado.

O acórdão foi submetido ao recurso necessário em vista do valor exonerado, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, em conformidade com o disposto na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso de ofício foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, de forma que passo a análise

Pelo Termo de Verificação Fiscal, o auto de infração foi lavrado para lançar a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no § 1º do art. 618, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.245/02 (RA/02), em face de conversão da pena de perdimento da mercadoria, prevista no inc. XXII, do referido dispositivo, em razão da impossibilidade da apreensão das mesmas. A pena de perdimento teve como fundamento jurídico a ocorrência de exportação fictícia.

Delegacia de Julgamento em Florianópolis cancelou o auto de infração sob três fundamentos:

- a) Falta de previsão da exportação fictícia como infração sujeita ao perdimento, previsto no art. 618, XXII, do Regulamento Aduaneiro de 2002;
- b) Impossibilidade de conversão do perdimento sobre o "valor aduaneiro" nas exportações; e
- c) Falta de conjunto probatório capaz de comprovar a infração descrita no auto de infração.

Sendo essas as matérias do recurso de ofício a ser analisado por esta turma.

Falta de previsão da exportação fictícia como infração sujeita ao perdimento, previsto no art. 618, XXII, do Regulamento Aduaneiro de 2002.

A Autoridade Fiscal alegou que o recorrente efetuou exportações simuladas e aplicou a pena de perdimento prevista no art. 618, XXII, do Regulamento Aduaneiro de 2002.

Acontece que o inciso XXII, do art. 618, do RA 2002, não trata de operações tidas como exportações fictícias. O cânone legal disciplina a hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação ou exportação. Busca disciplinar o elemento subjetivo da infração.

Importante ressaltar que a conduta que imputada ao sujeito passivo pela Autoridade Fiscal não se amolda a nenhuma das infrações previstas nos vinte e dois incisos do art. 618 do RA 2002.

Sabemos que o direito tributário é regido pela princípio da tipicidade fechada. Trago à baila breves considerações sobre o tema elaboradas pelo professor Alberto Xavier, verbis:

"A partir de então, formou-se a noção de que, no direito tributário, prevaleceria a tipicidade fechada ou legalidade estrita, segundo a qual todos os elementos da hipótese de

incidência e consequência jurídica deveriam estar minuciosamente previsto em lei, sem que exista nenhuma margem de escolha para a Administração. O espaço para o poder regulamentar seria ínfimo, devendo se limitar a dar execução aos dispositivos legais, e não seria possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito tributário. Neste sentido se posicionou a maioria da doutrina brasileira.

Ainda para Alberto Xavier, a tipicidade identifica-se com a reserva de lei absoluta. O princípio da tipicidade diz respeito ao conteúdo da norma. Em nome da segurança jurídica, passou-se a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador. A tipificação não deve ater-se somente ao fato jurídico-tributário, mas também ao dever jurídico decorrente".

Os fatos narrados pela Autoridade Fiscal foram no sentido de que as exportações declaradas pelo sujeito passivo eram fictícias, ou seja, havia ingresso de divisas para o recorrente, contudo, não havia contrapartida de saída de mercadoria para o exterior. Contudo, a conduta imputada pela fiscalização não se subsume a nenhum dos incisos do art. 618 do Regulamento Aduaneiro de 2002. Portanto, resta evidente que a decisão da primeira instância deve ser mantida, sendo negado esse capítulo do recurso de ofício.

Impossibilidade de conversão do perdimento sobre o "valor aduaneiro" nas exportações.

Quanto a essa matéria, a instância *a quo* consignou que não era possível a conversão do perdimento em multa pecuniária, pois os fatos ocorreram no segundo semestre de 2006, período em que não havia a previsão de conversão.

Sobre o tema, peço *vênia* para utilizar como razões de decidir o teor do Acórdão nº 3401-003.243, da lavra do conselheiro Rosaldo Trevisan, que o abordou de forma didática e precisa, *verbis*:

"Da multa substitutiva do perdimento e sua base de cálculo, na exportação

No presente processo, discute-se o cabimento da aplicação de multa de "conversão"/substituição da pena de perdimento, pela impossibilidade de apreensão de mercadoria exportada irregularmente entre junho de 2009 e maio de 2011, com enquadramento no artigo 23, V e §§ 1º a § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

"Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, na redação vigente à data da prática de parte das infrações)".

Tendo em vista alteração posterior efetuada no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pela Lei nº 12.350/2010, cabe indagar de início se tal questão eventualmente afeta o presente processo.

A previsão de multa, como "conversão" da pena de perdimento, no caso de impossibilidade de aplicação de tal pena, surgiu, no Brasil, na Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

A leitura das alterações promovidas pela Lei nº 10.637/2002 ao art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 deixa clara sua inserção em um contexto de combate à interposição fraudulenta. Contudo, o texto da redação dada ao § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apresentou algumas imperfeições, materiais e processuais.

As imperfeições processuais acabaram sanadas tanto no artigo 73 da Lei nº 10.833/2003 quanto no artigo 41 da Lei nº 12.350/2010, dirimindo dúvidas acerca do rito e da competência para apreciação dos processos referentes à matéria.

A imperfeição material, que apresenta impacto direto no presente processo, também foi sanada no artigo 41 da Lei nº 12.350/2010, e se refere à base de cálculo da multa, que, por certo, nada tem de processual ou formal.

Veja-se que o texto do § 3º dispõe que a pena de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada.

A expressão "valor aduaneiro" tem um significado próprio na legislação aduaneira (nacional e internacional). Internacionalmente, corresponde à base de cálculo do imposto de importação, conforme acordado no Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT conhecido como "Acordo de Valoração Aduaneira do GATT AVA/GATT", resultante da Rodada Uruguaí do GATT. Tal acordo foi incorporado a nosso ordenamento jurídico mediante aprovação pelo Decreto

Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgação pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994.

No Brasil, igualmente, a expressão “valor aduaneiro” se refere à base de cálculo do imposto de importação, conforme se extrai do artigo 2º, II do Decreto-Lei nº 37/1966, e dos artigos 75 a 89 do Regulamento Aduaneiro (Decreto no 6.759/2009).

Quando se está a tratar de exportação, incabível falar em “valor aduaneiro”, sendo a base de cálculo do imposto de exportação “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX” (conforme artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.578/1977, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

Veja-se que o próprio Regulamento Aduaneiro, ao classificar multas incidentes sobre o “valor aduaneiro”, as insere no Capítulo de “Multas na Importação” (artigos 702 a 717), não havendo nenhuma multa que tenha por base o “valor aduaneiro” no capítulos referentes a “Multas na Exportação” (artigos 718 a 724) e a “Multas Comuns à Importação e à Exportação” (artigos 725 a 731).

Endossando tudo o que foi aqui exposto, o legislador alterou o § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em 2010, abolindo o termo “conversão”, e possibilitando a aplicação da multa às exportações. O texto originalmente constante do art. 19 da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, hoje consta na lei de conversão, Lei nº 12.350/2010, em seu art. 41:

“Art. 41. Os arts. 23, 28, 29 e 30 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

” Art. 23. (...)

(...)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(...)”

Assim, a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, passou a ser possível exigir, na impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita à pena de perdimento, na exportação, uma multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente.

Sendo assim, só é aplicável a multa na exportação, a partir de 28/07/2010, inclusive, data de publicação da Medida Provisória no 497/2010, posteriormente convertida na Lei no 12.350/2010".

Retornando aos autos, os fatos ocorreram no segundo semestre de 2006. Logo, inaplicável a conversão da pena de perdimento em multa pecuniária prevista.

Nesta linha de raciocínio, mantenho a decisão de primeira instância sobre a matéria e nego o recurso de ofício.

Por derradeiro, a primeira instância afirmou que não havia documentos probatórios suficientes para comprovar a infração imputada pela Autoridade Fiscal.

Entendo que a matéria resta prejudicada, pois os capítulos anteriores enfrentados foram suficientes para manter o cancelamento do auto de infração, sendo desnecessária a análise do conjunto probatório, pois em nada melhorará a situação do sujeito passivo.

Neste norte, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenberg Filho