



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

Processo nº 10108.000432/2007-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.198 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria PERDIMENTO. MULTA REGULAMENTAR
Recorrente SAHLI & SAHLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/03/2005 a 19/10/2006

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA NA FASE DE INVESTIGAÇÃO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Na fase investigatória fiscal não há que se falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois o procedimento de investigação tem natureza inquisitória. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se ao processo administrativo tributário, de modo que inexistindo prova nos autos de que houve violação desses princípios na fase processual, inaplicável o disposto no inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA O LANÇAMENTO.

Compete à autoridade administrativa, na pessoa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, a constituição do crédito tributário inerente à conversão da pena de perdimento em multa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.

O pedido de diligência deve ser indeferido quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção e julgamento do feito.

INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTES DAS IMPORTAÇÕES E A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA EMPRESA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção

legal *juris tantum* de interposição fraudulenta de terceiros, a qual pode ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A pena de perdimento, na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

Preliminares suscitadas rejeitadas. No mérito, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, que julgou improcedente a impugnação da Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da Resolução deste Conselho 3201-00073, *verbis*:

Trata-se de Auto de Infração de fls.02/04, através do qual se exige multa — inerente à conversão da pena de perdimento em multa — equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, tendo em vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas através das Declarações de Importação — Dis (fls.08), eis que já desembaraçadas e nacionalizadas.

Conforme "Relatório de Ação Fiscal" de fls. 09/19, o Auditor Fiscal da Receita Federal foi motivado a efetuar o presente lançamento tendo em vista a constatação dos motivos a seguir expostos:

(i) indícios de estar a empresa sendo usada para a realização de operações de terceiros, ou, por não dispor a empresa, a princípio, de patrimônio e

capacidade operacional necessários à realização de operação de comércio internacional de tamanha magnitude, conforme dossiê de pesquisa fiscal aduaneiro — DPFA — 002/2006;

(ii) ocultação do sujeito passivo, comprovada mediante descaracterização da condição de real adquirente ou vendedor da empresa declarada como próprio importador ou exportador das mercadorias transacionadas e ocultação de transações comerciais mediante elevada movimentação financeira sem o correspondente registro na escrituração fiscal e contábil;

(iii) interposição fraudulenta de pessoas caracterizada em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações internacionais, nos termos da presunção legal definida no §2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002;

(iv) da análise dos documentos de registros contábeis, não se comprovou, com documentos contábeis fidedignos, a integralização do capital ocorrida na empresa;

(v) as declarações do imposto de renda apresentadas pelos sócios da empresa são de baixíssimos rendimentos, rendimentos estes com valores totalmente incompatíveis com a capacidade financeira da empresa, restando caracterizado como integralizações de capital fictícias;

(vi) a movimentação financeira da empresa apresenta valores altíssimos, perfazendo um total de R\$ 1.727.691,11, em 2005, enquanto as compras foram de R\$ 596.000,00 e as vendas totalizaram R\$ 550.000,00, sendo que nessa época a empresa registrava todos os recebimentos e pagamentos pela conta "caixa";

(vii) em 2006, a movimentação financeira totalizou R\$ 2.011.898,46, enquanto as compras foram de R\$ 330.000,00 e as vendas R\$ 552.000,00. Nesse ano, a empresa passou a utilizar a conta "bancos conta movimento", com lançamento na Unido de Bancos S/A, todavia, foi realizada operação no valor de R\$ 610.555,21 no Banco do Brasil S/A, a qual não consta do livro diário e, conseqüentemente, não foi registrada;

(viii) nessa esteira, deduz-se que toda movimentação financeira que não foi registrada, e pela falta de apresentação de documentos que suportassem tal movimentação, resta comprovado a ocultação do verdadeiro sujeito passivo, ou ainda, interposição fraudulenta de pessoas, já que a empresa não tem capacidade financeira para fazer

frente a movimentações financeira dessa envergadura;

(ix) a empresa, no requerimento da habilitação, elaborou o planejamento das operações de Importação e Exportação para seis meses, totalizados em US\$ 22.319,16 (valor estimado em importação) e US\$ 0,00 (valor estimado para exportação), ocorre que, apesar do valor estimado, a empresa, no período de outubro/2005 a fevereiro de 2006, ou seja, 5 meses, importou um total de US\$ 70.508,63;

(x) o livro diário e razão, referentes ao período de jan./2005 a dez./2006, não contém os lançamentos da conta bancos do ano de 2005, e os lançamentos nessa conta em 2006 estão aquém da real movimentação financeira e são parciais, já que os movimentos efetuados no Banco do Brasil não foram contabilizados., tampouco foram entregues os comprovantes que serviram de suporte para a integralização do capital e seus respectivos aumentos;

(xi) concluiu-se que os sócios não possuíam rendimentos declarados para fazer frente As integralizações de capitais descritas no contrato social, o que ficou caracterizado como integralizações de capital fictícia, pressupondo a Interposição Fraudulenta de pessoas;

(xii) por sua vez, a empresa não comprovou com documentos fidedignos a real condição de adquirente das mercadorias importadas, tampouco comprovou ter condições financeiras para adquirir em apenas cinco meses, mercadorias importadas no valor de US\$ 70.508,63, não comprovou, ainda, a enorme movimentação financeira que realizou nos anos de 2005 e 2006, fatos esses que por si só caracterizariam a ocultação dos verdadeiros sujeito passivos.

Desta forma, se procedeu a lavratura do Auto de Infração, com a capitulação legal da exigência nos artigos 602, 604, inciso IV, 618, inciso XXII e § 1º do Decreto nº 4.523/02 e artigo 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03.

Fundamentou-se a cobrança da multa no artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59, da Lei nº 10.637/02 c/c artigo 81, inciso III da Lei nº 10.833/03.

Instruem o referido AI cópias dos documentos de fls.01, 09/29, dentre os quais, Mandado de Procedimento Fiscal (fls.01); Relatório de Ação Fiscal (fls.09/19); procuração da empresa (fls.20); Resumo das Declarações da empresa, referentes aos anos de 2004, 2005 e 2006 (fls.21/25); balancete de verificação da empresa, referente aos meses de janeiro e dezembro de 2006 (fls.26/27); Extrato da pessoa física, referente aos anos de 2002/2006 (fls.28/29).

Cientificado do Auto de Infração (AR — fls.31), o contribuinte apresentou sua impugnação As fls.33/41, na qual em síntese aduz que:

(i) o auditor fiscal da Receita Federal se contradiz, na medida em que é perfeitamente possível que duas pessoas que apresentaram seus rendimentos de pessoa física, acima da cota social de sua empresa, possam usar tais recursos para integralização de tal capital, já que a sorna de seus rendimentos perfazem mais do que o dobro do capital integralizado em 10/07/2004;

(ii) a integralização realizada em 21/03/2005 condiz com os rendimentos declarados no IRPF, exercícios 2004 e 2005, pois, nos anos de 2004 e 2005, as declarações do sr. Ahamad Adbel Houssein Sahli e seu sócio somam um total de R\$ 61.728,00, fato que torna evidente que o capital declarado como IRPF é maior do que os R\$ 40.000,00, integralizados em 21/03/2005;

(iii) em relação a integralização feita em 27/04/2006, no valor de R\$ 20.000,00, ambos os sócios dispunham de rendimentos para tanto, pois, conforme suas declarações do IRPF, constam rendimentos da ordem de R\$ 60.875,18;

(iv) o auditor fiscal confunde o conceito de integralização de capital social com o de capital de giro, pois ao ser apresentada a documentação contábil, os sócios demonstraram suas faturas de importação nas quais se observa que grande parte das mercadorias foram adquiridas a prazo, com pagamento previstos em até 90 dias;

(v) o capital empregado para o pagamento das faturas advinha dos próprios clientes da empresa, que ora pagavam à vista, ora a prazo, fazendo com que

as contas correntes da empresa tivessem urna movimentação correspondente ao seu capital de giro;

(vi) as notas fiscais, ora juntadas, têm a finalidade de comprovar o procedimento, mas não representam a totalidade das notas fiscais emitidas, assim como das compras efetuadas;

(vii) a empresa operou em 5 meses pouco mais de US\$ 70.000,00, ou seja, US\$ 14.000,00 mensais em importações, valor este compatível não só com suas atividades e com os prazos de pagamento oferecidos por seus fornecedores, mas, sobretudo, com seu próprio capital social;

(viii) a presunção da existência de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior é relativa, cabendo ao contribuinte demonstrar a origem de seus recursos, nesse contexto, junta aos autos provas suficientes para demonstrar a legalidade de suas operações, restando a Receita Federal comprovar as alegações de seu funcionário;

(ix) o auditor fiscal é incompetente para aplicar a pena de perdimento de mercadoria, visto que não é Delegado, nem Inspetor da Receita Federal, ademais, deixou de notificar seu superior imediato, para que este sim instaurasse o procedimento fiscal de perdimento de mercadoria, fato que permitiria a ampla defesa do contribuinte com a apresentação de pertinente impugnação;

(x) em ato de total ilegalidade e arbitrariedade, o Auditor Fiscal converteu a pena de perdimento em multa, ou seja, não obstante o fato de ser incompetente para decidir sobre a pena de perdimento, de cercear a defesa do contribuinte ao não proceder de acordo com os preceitos legais e possibilitar ao seu superior a instauração do processo administrativo, o mesmo ainda se auto investiu de competência para conversão da pena de perdimento em multa;

(xi) ao ser imposta a perda de perdimento sem observar o princípio do contraditório, o auditor fiscal realizou julgamento sumário, sem direito a ampla defesa, e, o que é pior, sentenciou ao mesmo tempo em que acusou, e, ao final ainda converteu a pena em multa, contrariando o disposto no art. 5º, inciso XXXVII, da CF;

(xii) a conduta do auditor fiscal deve ser verificada a fim de se constatar ou não o tipo penal de Excesso de Exação, sob pena de não o fazendo, V. Exa. incorrer no crime de prevaricação;

(xiii) o Termo de Intimação não foi lavrado conforme o disposto no art. 4º da IN 228/2002, pois não concedeu o prazo de 20 dias para apresentação dos respectivos documentos, e também não atendeu o prazo de 90 dias disposto no art. 9º, da referida IN, o que fez com que o devido processo legal fosse atropelado, pois que em menos de 30 dias decorridos da data da intimação (28/05/2007) e da devolução de documentos (26/06/2007), o auditor já havia encerrado sua fiscalização;

(xiv) a preocupação do auditor era, a qualquer custo, aplicar sanções a empresa, tendo em vista que o mesmo não informou o prazo de 20 dias previsto no art. 40, da IN 228/2002, e nem mesmo solicitou nova documentação, consoante art. 6º, da mesma IN, sendo que a inobservância do prazo no corpo da intimação nº 024/2007, invalida o referido ato;

(xv) sendo assim, não houve oportunidade em apresentar os documentos complementares nos moldes do art. 234, do CPC.

Para corroborar suas alegações, o contribuinte cita o Ato Declaratório Normativo nº 39/1995 e os arts. 14 e 73, da Lei nº 10.833/2003 sobre a incompetência do auditor fiscal em aplicar a pena de perdimento; e, cita também, o art. 316, § 1º, do CP, sobre o crime de Excesso de Exação.

Ante o exposto, requer a nulidade do procedimento fiscal, tendo em vista a nulidade dos atos praticados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal.

Outrossim, requer a remessa dos autos ao Ministério Público, para que sejam apurados os fatos narrados, e, por fim, a eventual prática, por parte do agente fiscal, do tipo penal previsto no art. 316, § 1º, do Código Penal.

Instrui a referida impugnação os documentos de fls.380/399, dentre os quais, procuração (fls.42); contrato social (fls.43/46); Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (fls.47);

faturas de importação com prazo para pagamento e notas fiscais de venda das mercadorias compra prazo inferior a 60 dias das faturas (fls.49/123).

Os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/ CE, a qual julgou pela procedência do Lançamento (fls.126/141), nos termos da seguinte ementa (fls.126/127):

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2005 a 19/10/2006

PRELIMINAR. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NA FASE DE INVESTIGAÇÃO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Na fase investigatória fiscal não há que se falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois o procedimento de investigação tem natureza inquisitória. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se ao processo administrativo tributário, de modo que inexistindo prova nos autos de que houve violação desses princípios na fase processual, inaplicável o disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

IMPUGNAÇÃO. PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, é inadmissível pedido pela juntada posterior de documentos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.

O pedido de diligência deve ser indeferido quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/03/2005 a 19/10/2006

INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTE DAS IMPORTAÇÕES E A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA EMPRESA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal furlis tantum de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A pena de perdimento, na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA O LANÇAMENTO.

Compete à autoridade administrativa, na pessoa do Auditor- Fiscal da Receita Federal do Brasil, a constituição do crédito tributário inerente a conversão da pena de perdimento em multa.

Lançamento Procedente."

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância (AR — fis.147) e apresentou Recurso Voluntário as fls.153/163, no qual reitera os argumentos de sua peça impugnatória e acrescenta que:

(i) preliminarmente, não foi observado o princípio da legalidade, visto que o agente fiscal não observou os prazos contidos na IN emitida pela própria Receita Federal, o que, conseqüentemente, acaba por violar o princípio da ampla defesa e do contraditório;

(ii) o auditor fiscal, além de constatar a existência da empresa, confirma que entregou o Termo de Início de Fiscalização ao sr. Ahamad Adbel Houssein Sahli;

(iii) o tribunal de exceção é yedado no Brasil, conforme art. 5º, inciso XXXVII, da carta magna, ocorre que os integrantes de Julgamento da DRJ, ao que aparenta, não entendem assim, pois, segundo o voto do Relator Marcelo Lettieri Siqueira, o fato do Ato Declaratório nº 39 de 21/11/1995 determinar a competência para a instauração do processo fiscal de perda de perdimento, não tem a menor importância, pois o Auditor fiscal já havia observado "a impossibilidade de apreensão da mercadoria a ela sujeita";

(iv) o relator da segunda Turma, As fls. 133, se equivocou ao interpretar a legislação, pois a ele cabe somente o cumprimento do texto legal, todavia, sua atitude até é compreensível, partindo do ponto de que se urn inferior hierárquico pode exercer atos exclusivos de Delegado da Receita Federal, por que não poderia um julgador administrativo interpretar, a seu próprio prazer, os textos legais, mesmo sendo esta competência dos nossos tribunais?;

(v) os julgadores não encaminharam os autos ao Ministério Público, para que este órgão se manifestasse sobre a caracterização ou não do crime de excesso de exação, o que pode caracterizar o crime de prevaricação;

(vi) a decisão da DRJ, especificamente As fls.136, § 3º, concluiu pela desnecessidade de se instaurar o processo administrativo, julgando culpado o contribuinte e lhe aplicando a multa, o que caracteriza uma confissão tácita do julgamento sumário a que foi submetido o contribuinte por ocasião da fiscalização.

Ante o exposto, preliminarmente, requer o provimento do recurso para que seja reformada a decisão a quo, e, no mérito, requer seja julgado procedente o lançamento, considerando-se devido o respectivo crédito, declarando a nulidade do procedimento fiscal em questão, bem como a inexigibilidade do crédito tributário.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 13/08/2008, em 1 volume e 1 apenso, constando numeração até às fls.165, penúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

A diligência requerida foi no sentido de “que a repartição fiscal de origem anexe aos autos os DARF's referentes aos tributos aduaneiros eventualmente recolhidos por ocasião do registro das Declarações de Importação descritas às fls. 08, bem com junte os contratos de câmbio fechados para pagamentos das mercadorias nelas descritas, comprovando-se que foi efetivamente o Recorrente quem, com recursos próprios, suportou o ônus financeiro da operação de comércio exterior”.

Em tabela presente na folha 238 dos autos, verificam-se os montantes recolhidos pela Recorrente, sendo que a fiscalização não teve acesso aos contratos de câmbio por serem documentos exigidos no curso do despacho aduaneiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento em parte, passando a analisar os argumentos trazidos pela Recorrente.

Preliminares suscitadas pela Recorrente

Na fase investigatória fiscal não há que se falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, com alegado pela Recorrente, pois o procedimento de investigação tem natureza inquisitória. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se ao processo administrativo tributário, de modo que inexistindo prova nos autos de que houve violação desses princípios na fase processual, inaplicável o disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por outro lado, compete sim à autoridade administrativa, na pessoa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, a constituição do crédito tributário inerente à conversão da pena de perdimento em multa.

Destaco, ademais, que o pedido de diligência pode ser indeferido quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção e o julgamento do feito, o que ocorre no caso concreto.

Por fim cabe transcrever trecho da decisão recorrida para confirmar que foi concedido prazo para a Recorrente apresentar documentos, senão vejamos:

Está demonstrado nos autos que, independentemente de haver sido estipulado expressamente pela fiscalização o prazo previsto na Instrução Normativa n.º 228/2002, a empresa respondeu A. intimação entregando A. autoridade fiscal os documentos de que dispunha (o que se deduz do termo à fl. 19), e não consta que a empresa tenha tentado apresentar outros documentos no período entre a intimação do mencionado Termo (28/05/2007) e os vinte dias estabelecidos na referida Instrução Normativa, ou que o agente fiscal tenha se recusado a receber qualquer outro documento dentro do prazo previsto na citada norma. Cumpre observar que a devolução dos documentos à empresa se deu em 04/07/2007 (conforme Termo A. fl. 19), mais de 30(trinta) dias depois de a fiscalizada ter tomado ciência da solicitação em questão, e não há nenhuma manifestação sua de que dispunha de quaisquer outros documentos que poderiam comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos necessários para a realização das operações de importação em questão.

Portanto, rejeito as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Interposição fraudulenta

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal *juris tantum* de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações.

Nesse sentido, cabe destacar, inclusive, o seguinte trecho da decisão recorrida:

*(...) é relevante para o lançamento a informação das autoridades fiscais de que os documentos apresentados pela empresa não demonstram, nitidamente, que os sócios possuíam condições financeiras para integralizarem o Capital Social **em montante compatível com as operações realizadas**. Cumpre esclarecer, portanto, que em momento algum a autoridade fiscal conclui que os valores constantes das Declarações de Rendimentos dos sócios não seriam suficientes para comprovar a integralização de capital indicada nos registros contábeis da empresa (num total de R\$ 70.000,00), tendo afirmado, na verdade, que os sócios não comprovaram sequer a integralização constante dos registros contábeis da*

empresa e, ainda, que não possuíam condições financeiras para integralizarem o Capital Social em montante compatível com as operações realizadas, no valor de R\$ 471.769,75.

A impugnante afirma, ainda, que o "Senhor Auditor Fiscal confunde o conceito de integralização de capital social como conceito de capital de giro", para alegar que o fato de realizar compras a prazo e vendas à vista lhe daria capacidade financeira para realizar as operações em discussão. Para comprovar sua alegações, acosta aos autos, tão-somente, algumas notas fiscais de entrada e saída, que Obviamente nada comprovam neste sentido. Além disso, omite-se quanto a análise efetuada pelo agente fiscal nos seus livros contábeis, que foi taxativa ao concluir que:

"O livro razão e o diário não contêm os lançamentos da conta bancos do ano de 2005 e os lançamentos nessa conta em 2006 estão aquém da real movimentação financeira e são parciais, já que os movimentos efetuados no Banco do Brasil não foram contabilizados. Tampouco foram entregues os comprovantes que serviram de suporte para a integralização do capital e seus respectivos aumentos."

Em suma, a fiscalização demonstrou que os documentos apresentados pela autuada e respectivos registros contábeis não comprovam a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações sob examine e embora a impugnante tenha alegado o contrário em sua peça de defesa, não traz provas de suas alegações, pecando pelo viés da simples negação, isto é, a discordância desprovida de fundamento, expediente este que não tem guarida no procedimento administrativo fiscal, como preceitua o art. 16, III, do Decreto 70.235/72.

O relatório da fiscalização também é preciso em apontar a falta de capacidade financeira da Recorrente, *verbis*:

Analizando os documentos com os registros contábeis, não foi comprovada, com documentos contábeis fidedignos a integralização do capital ocorrida na empresa, a saber:

- 1. R\$ 10.000,00 (dez mil reais), integralizados em 01 de julho de 2004;*
- 2. R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), integralizados em 21 de março de 2005 e*
- 3. R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), integralizados em 27 de abril de 2006.*

Cabe ressaltar que os sócios apresentam, em suas declarações de imposto de renda pessoa física, rendimentos baixíssimos, ou seja:

- 1. o sócio Ahamad Abdel Houssein Sahli apresentou rendimentos líquidos nos exercícios de 2003 de R\$ 12.480,00; 2004 de R\$ 19.200,00; 2005 de R\$ 14.864,00 e 2006 de R\$ 36.875,18.*
- 2. o sócio Kamel Abed Al Hussein El Sahli apresentou rendimentos líquidos nos exercícios de 2003 de R\$ 10.000,00; 2004 de R\$ 12.000,00; 2005 de R\$ 15.664,00 e 2006 de R\$ 24.000,00.*

Valores totalmente incompatíveis com a capacidade financeira da empresa, caracterizando como integralizações de capital fictícias.

(...)

A movimentação financeira da Empresa apresenta valores altíssimos perfazendo um total de R\$ 1.727.691,11 em 2005, enquanto as compras

foram de R\$ 596.000,00 e as vendas totalizaram R\$ 550.000,00. Mister se faz lembrar que em 2005 a empresa não possuía a conta "bancos conta movimento", todos os recebimentos e pagamentos foram registrados pela conta "caixa". Em 2006, a movimentação financeira totalizou R\$ 2.011.989,46, enquanto as compras totalizaram R\$ 330.000,00 e as vendas R\$ 552.000,00.

Nesse ano a empresa passou a operar com a conta "bancos conta movimento", com lançamentos no Unido de Bancos SP. Muito embora tivesse feito operações no valor de R\$ 610.555,21 no Banco do Brasil S/A, a empresa não tem essa conta no livro diário e, conseqüentemente não registrou nenhuma dessas operações.

Nesse sentido deduz-se que toda a movimentação financeira que não foi registrada pela contabilidade, nem tampouco foram apresentados documentos que suportassem tal movimentação, visam ocultar o verdadeiro sujeito passivo, ou ainda, interposição fraudulenta de pessoas, já que a empresa não tem capacidade financeira para fazer frente a movimentações financeiras dessa envergadura.

(...)

O livro razão e o diário não contêm os lançamentos da conta bancos do ano de 2005 e os lançamentos nessa conta em 2006 estão aquém da real movimentação financeira e são parciais, já que os movimentos efetuados no Banco do Brasil não foram contabilizados. Tampouco foram entregues os comprovantes que serviram de suporte para a integralização do capital e seus respectivos aumentos.

Restou, a meu ver, corretamente presumida a interposição fraudulenta de terceiros, infração penalizada com a pena de perdimento das mercadorias por configurar dano ao Erário, conforme previsão legal do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação da Lei n. 10.637/2002:

“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.

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

*§2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.***” (grifou-se).

Em razão das mercadorias não mais terem sido localizadas ou terem sido consumidas, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente a seu valor aduaneiro,

como determina o §3º, do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002, *in verbis*:

§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.

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presumido causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presumido da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar

em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.*

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal suprarreferenciado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

*A **interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros** (ou **mediante cessão do nome**) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.*

*No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação **por conta e ordem de terceiro**. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de*

2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).

...

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e
- b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, **o real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação ao importador (ostensivo), a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao real beneficiário da operação (o importador oculto), alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros tempos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

*Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.*

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

*a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e*

*b) do real importador, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).*

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

*a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;*

*b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para **a interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e*

*c) a pena de perdimento prescrita para **a interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)

Dessa forma, diante de todo o exposto, rejeito as preliminares suscitada e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Processo nº 10108.000432/2007-51
Acórdão n.º **3202-001.198**

S3-C2T2
Fl. 257

CÓPIA